



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ DAŇOVÉHO REZIDENTA ČESKÉ REPUBLIKY S PŘÍJMY Z USA

INTERNATIONAL INCOME TAXATION OF RESIDENT OF THE CZECH REPUBLIC WITH
INCOMES FROM USA

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. VERONIKA KRČOVÁ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. Mgr. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Krčová Veronika, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

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 diplomovou práci s názvem:

Mezinárodní zdanění příjmů daňového rezidenta České republiky s příjmy z USA

v anglickém jazyce:

International Income Taxation of Resident of the Czech Republic with Incomes from USA

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle práce

Popis právní úpravy zdaňování příjmů daňových rezidentů (fyzických osob) v ČR

Popis právní úpravy zdaňování příjmů daňových nerezidentů (fyzických osob) v USA

Analýza právní úpravy a systematizace získaných poznatků

Postup určování daňové zátěže daňového rezidenta ČR dosahujícího příjmů z USA

Návrhy a doporučení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BRYCHTA, I. a kol. Meritum daň z příjmů 2014. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-462-0.

PELC, V. a P. PELECH. Daně z příjmů s komentářem 2014. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7262-867-3.

SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-677-6.

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

ABSTRAKT

Diplomová práce se zaměřuje na zdaňování příjmů ze závislé činnosti daňového rezidenta České republiky, jenž dosahuje příjmů ze zdrojů na území Spojených států amerických. Analyzuje příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a tuzemskou i zahraniční daňovou legislativu. Na základě provedené analýzy je navržena metodika pro stanovení výsledné daňové povinnosti vymezeného poplatníka při současném využití dostupných prostředků daňové optimalizace.

ABSTRACT

The diploma thesis focuses on taxation of employment income of a resident of the Czech Republic who receives income from sources within the United States of America. It analyzes the relevant convention for the avoidance of double taxation and domestic as well as foreign tax legislation. Basing on the analysis, methodology for determination of tax liability of a defined taxpayer is suggested at simultaneous utilization of available means of tax optimization.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmů fyzických osob, daňová optimalizace, poplatník, rezident, nerezident, smlouva o zamezení dvojího zdanění, závislá činnost

KEYWORDS

personal income tax, tax optimization, taxpayer, resident, nonresident, convention for the avoidance of double taxation, dependent personal services

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

KRČOVÁ, V. *Mezinárodní zdanění příjmů daňového rezidenta České republiky s příjmy z USA*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 83 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D..

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

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

V Brně dne 26. května 2015

.....

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji panu Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení této diplomové práce, rovněž za rady a připomínky, které přispěly k jejímu zpracování.

OBSAH

ÚVOD.....	12
CÍLE PRÁCE.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	15
1.1 Mezinárodní zdanění příjmů a základní pojmy.....	15
1.1.1 Daňový subjekt	15
1.1.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění.....	16
1.1.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	16
1.1.4 Metody vyloučení dvojího zdanění.....	17
1.2 Daň z příjmů fyzických osob v ČR.....	18
1.2.1 Daňový rezident ČR.....	18
1.2.2 Zdanitelné příjmy.....	19
1.2.3 Příjmy ze závislé činnosti	19
1.2.4 Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti.....	20
1.2.5 Zúčtování daně.....	21
<i>Daňové přiznání.....</i>	<i>21</i>
<i>Roční zúčtování záloh</i>	<i>22</i>
1.2.6 Základ daně.....	23
1.2.7 Nezdánitelná část základu daně	23
1.2.8 Položky odčitatelné od základu daně.....	24
1.2.9 Stanovení daně	24
1.2.10 Zvláštní sazba daně	25
1.2.11 Slevy na dani.....	26
1.2.12 Daňové zvýhodnění	27
1.2.13 Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze závislé činnosti ze zahraničí.....	28

1.2.14	Jednotný kurs	29
1.2.15	Algoritmus výpočtu daně.....	29
1.3	Daň z příjmů fyzických osob v USA	30
1.3.1	Pracovní povolení v USA	31
1.3.2	Daňový rezident USA.....	32
1.3.3	Zdanitelné příjmy.....	32
1.3.4	Příjmy ze závislé činnosti	33
1.3.5	Daňové přiznání	34
1.3.6	Statut poplatníka	35
1.3.7	Příjmy tvořící základ daně	36
1.3.8	Odpočty od hrubého příjmu.....	36
1.3.9	Upravený hrubý příjem.....	37
1.3.10	Standardní odpočet	37
1.3.11	Rozepsaný odpočet	38
1.3.12	Osobní osvobození.....	39
1.3.13	Stanovení daně.....	39
1.3.14	Slevy na dani.....	40
1.3.15	Algoritmus výpočtu daně.....	41
2	ANALÝZA PROBLÉMU	42
2.1	Komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a USA.....	42
2.1.1	Výběr daně.....	43
2.1.2	Základ daně z příjmů ze závislé činnosti	43
2.1.3	Rozdělení poplatníků dle statutu.....	44
2.1.4	Omezení nerezidentů ve vztahu k prostředkům daňové optimalizace.....	44
2.1.5	Způsob zdanění	44
2.1.6	Formulář daňového přiznání	48

2.2	Možnosti daňové optimalizace.....	48
2.2.1	Daňový rezident ČR.....	48
2.2.2	Daňový nerezident USA	49
2.3	Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA.....	49
2.3.1	Osoby, na které se smlouva vztahuje.....	50
2.3.2	Daně, na které se smlouva vztahuje.....	51
2.3.3	Všeobecné definice	51
2.3.4	Rezident	52
2.3.5	Závislá povolání.....	53
2.3.6	Studenti, stážisté, učitelé a výzkumní pracovníci	53
2.3.7	Vyloučení dvojího zdanění	54
2.3.8	Výměna informací a pomoc v oblasti správy	54
2.4	Jednostranné opatření ČR o vyloučení dvojího zdanění	55
2.4.1	Aplikace metody prostého zápočtu.....	57
2.4.2	Aplikace metody vynětí s výhradou progrese.....	59
2.5	Shrnutí analýzy problému	61
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	62
3.1	Návrh metodiky pro stanovení výsledné daňové povinnosti	62
3.1.1	Určení daňového rezidentství	63
3.1.2	Aplikace SZDZ s USA	64
3.1.3	Plnění daňové povinnosti.....	65
3.2	Řešení praktického příkladu.....	66
3.2.1	Určení daňového rezidentství	67
3.2.2	Aplikace SZDZ s USA	68
3.2.3	Stanovení daně z příjmů fyzických osob ve státě zdroje příjmů	68
3.2.4	Stanovení daně z příjmů fyzických osob ve státě daňové rezidence	70

3.3 Shnutí vlastních návrhů řešení	73
ZÁVĚR	74
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	76
SEZNAM TABULEK	79
SEZNAM OBRÁZKŮ	81
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	82
SEZNAM PŘÍLOH.....	83

ÚVOD

V souvislosti s propojeností národních ekonomik jednotlivých států zaznamenal mezinárodní pohyb pracovních sil v posledních desítkách let výrazný vývoj. Výkon ekonomické činnosti v zahraničí s sebou přináší řadu zajímavých výhod a zkušeností, ale také nemalé množství rizik a administrativní zátěže.

Jedním z možných rizik je mezinárodní dvojí zdanění dosažených příjmů. Jedná se o situaci, kdy je tentýž příjem zatížen stejnou či obdobnou daní ve dvou různých státech, a to ve státě rezidence poplatníka a ve státě zdroje jeho příjmu. Je totiž právem každého státu podrobit zdanění příjmy plynoucí ze zdrojů na jeho území a státy na tom mají i svůj pochopitelný zájem. Situace mezinárodního dvojího zdanění však nadměrně zatěžuje daňové subjekty a působí nepříznivě na rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů. Pro eliminaci možných rizik spojených s výkonem přeshraniční ekonomické činnosti je nezbytná znalost daňových aspektů těchto mezinárodních aktivit.¹

Předložená diplomová práce z oblasti mezinárodního zdanění příjmů se zabývá problematikou zdaňování příjmů daňových rezidentů České republiky (dále jen „ČR“) dosahujících příjmů ze zdrojů na území Spojených států amerických (dále jen „USA“). Z důvodu širokého rozsahu tohoto tématu se práce zaměřuje pouze na zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jako významné kategorie příjmů z pohledu daňového inkasa.

K záměru zpracovat vymezené téma formou diplomové práce a poskytnout čtenáři základní přehled o dané problematice vedly autorku diplomové práce následující důvody. Prvním z nich bylo její přesvědčení se o nezbytnosti znalosti daňových aspektů výkonu přeshraniční ekonomické činnosti. Dalším důvodem byla skutečnost, že USA patří k velmi častým cílovým zemím migrace zahraniční pracovní síly.²

¹ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 9-11.

² PALATKOVÁ, M. *Mezinárodní turismus*, s. 44.

CÍLE PRÁCE

Cílem této diplomové práce je navrhnout metodiku pro stanovení výsledné daňové povinnosti daňového rezidenta ČR s příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území USA při současném využití dostupných prostředků daňové optimalizace. Pro naplnění hlavního cíle je nejprve nutné splnit následující dílčí cíle. Jedním z nich je popsat právní úpravy zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jak v ČR, tak v USA a podrobit je vzájemné komparaci. Dalším z těchto cílů je analyzovat příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a ostatní dostupné prostředky daňové optimalizace. V rámci hlavního cíle této práce pak bude na základě navržené metodiky stanovena výsledná daňová povinnost konkrétního poplatníka.

METODY ZPRACOVÁNÍ

V návaznosti na vytyčené cíle je při zpracování diplomové práce využita metoda abstrakce neboli odhlížení od nepodstatných vlastností a zaměření se pouze na významné vztahy. Dále je použita metoda analýzy, kdy je celek rozdělen na části, které jsou podrobněji zkoumány, také metoda komparace neboli srovnání objektů a stanovení jejich shodných či rozdílných znaků a následně metoda syntézy, spočívající ve sjednocení jednotlivých částí v celek.³

Práce je rozdělena do tří hlavních částí. První část vymezuje základní pojmy z oblasti mezinárodního zdanění příjmů a popisuje systémy zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve vybraných zemích. Podkladem pro tuto část jsou české i zahraniční právní předpisy, odborná literatura a internetové zdroje. Pokud není v textu uvedeno jinak, je čerpáno z právní úpravy účinné k 1. lednu 2015.

Po teoretických východiscích, kde je využito především metody abstrakce, následuje část analytická. V této části je provedena komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a v USA a následně jsou analyzovány dostupné prostředky daňové optimalizace.

³ POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář – jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, s. 21.

Poslední část práce aplikuje poznatky z teoretické i analytické části a obsahuje návrh metodiky pro stanovení výsledné daňové povinnosti daňového rezidenta ČR s příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území USA. Ve třetí části práce je použita metoda syntézy.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část práce vymezuje základní pojmy z oblasti mezinárodního zdanění příjmů a následně popisuje právní úpravy zdaňování příjmů ze závislé činnosti daňových rezidentů v ČR a daňových nerezidentů v USA.

1.1 Mezinárodní zdanění příjmů a základní pojmy

Daně představují jeden z nejvýznamnějších zdrojů veřejných rozpočtů většiny států. V souladu se zásadou spravedlnosti, která je jedním ze základních principů daňových systémů, jsou daní zatíženy všechny příjmy mající zdroj na území určitého státu bez ohledu na to, komu plynou. Podrobeny zdanění na území daného státu mohou tedy být nejen příjmy daňových rezidentů, ale také příjmy daňových nerezidentů, tedy zahraničních subjektů pobírajících zdanitelné příjmy ze zdrojů na jeho území. Tímto způsobem může dojít k mezinárodnímu dvojímu zdanění příjmů neboli situaci, kdy je tentýž příjem podroben stejné či obdobné dani ve dvou různých státech. Jedním z opatření, kterým lze dvojí zdanění eliminovat, jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi jednotlivými státy.⁴ Další podstatné pojmy související s mezinárodním zdaněním příjmů jsou vymezeny v následujících podkapitolách.

1.1.1 Daňový subjekt

Jako daňový subjekt je označován poplatník a plátce daně. *Poplatníkem* je osoba, jejíž příjmy jsou přímo podrobeny dani. *Plátcem daně* je osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Daňový subjekt pak může být daňovým rezidentem nebo nerezidentem určitého státu.⁵

Určení daňového rezidentství hraje zcela zásadní roli při zjišťování daňové povinnosti poplatníka s příjmy ze zdrojů na území více států. *Daňový rezident* určitého státu je poplatník, který v tomto státě přiznává ke zdanění své celosvětové příjmy. *Daňový nerezident* je pak poplatník s omezenou daňovou povinností, jež se vztahuje

⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 11.

⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 12.

pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území daného státu. Kritéria, podle kterých se určuje daňové rezidentství, jsou v jednotlivých státech rozdílná. Při určování se postupuje podle vnitrostátních daňových předpisů v kombinaci se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, pokud jsou uzavřeny. Důležité u těchto smluv je, že se zabývají také kolizními situacemi, kdy je poplatník dle příslušných předpisů daňovým rezidentem obou smluvních států.⁶

1.1.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění

Obecně jsou přijímány tři typy opatření zabraňující dvojímu zdanění, a to jednostranná, dvoustranná a mnohostranná. Některé státy se snaží dvojí zdanění eliminovat jednostranně, prostřednictvím vnitrostátního zákona. Dvoustranná opatření představují smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednané mezi státy, které nejlépe zohlední jejich vzájemné požadavky. Příkladem mnohostranného opatření mohou být některé směrnice Evropské unie.⁷

1.1.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) je pramenem mezinárodního práva přičemž na základě příslušné právní úpravy daného státu může být rovněž pramenem práva vnitrostátního. V ČR se mezinárodní smlouvy stávají součástí právního řádu a v případě, že stanoví něco jiného než zákon, použijí se právě ony. Tato aplikační přednost vyplývá přímo z Ústavy ČR a z ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V každém státě však nejsou SZDZ aplikačně nadřazeny vnitrostátním právním předpisům. Některé státy mají postavení SZDZ upraveno odlišně, jako například USA, kde tyto smlouvy aplikační přednost nemají.⁸ Přehled platných SZDZ, které uzavřela ČR s příslušným státem, zveřejňuje Ministerstvo financí ČR na svých webových stránkách.⁹

Ve většině případů bývají SZDZ uzavírány jako bilaterální, tedy mezi dvěma státy. V tomto případě se jedná o dohodu smluvních stran o rozdělení daňových výnosů

⁶ SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*, s. 29.

⁷ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 20-21.

⁸ BRYCHTA, K. *Mezinárodní daňové systémy*. Přednáška.

⁹ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Přehled platných smluv. *MFCR.cz* [online]. Dostupné z [www: http://www.mfcr.cz/](http://www.mfcr.cz/).

z jednotlivých kategorií příjmů mezi stát rezidence poplatníka a stát zdroje příjmu. Při uzavírání SZDZ mohou státy použít například tyto dva modely smluv:

- model OECD, který je určen pro vyspělé země, kdy právo zdanit příjem poplatníka je ponecháno státu jeho rezidence,
- model OSN, který je určen pro uzavírání smluv s rozvojovými zeměmi, kdy právo zdanit příjem poplatníka je ponecháno státu zdroje tohoto příjmu.¹⁰

Specifickým případem jsou poté smlouvy uzavírané s USA, které používají svůj vlastní model, jenž ve větší míře zohledňující jejich požadavky.¹¹

1.1.4 Metody vyloučení dvojího zdanění

Dvojímu zdanění příjmů lze zamezit pomocí metody zápočtu, a to buď úplného nebo prostého, nebo pomocí metody vynětí, které může být úplné nebo s výhradou progresu. To, jakou metodou použít stanovuje příslušná SZDZ (pokud je mezi státy uzavřena) v kombinaci s vnitrostátními daňovými předpisy.¹²

Metoda zápočtu daně

V případě metody zápočtu může poplatník daňovou povinnost vypočtenou z celosvětových příjmů snížit o daň, kterou v souladu s příslušnou SZDZ a daňovými předpisy státu zdroje zaplatil v zahraničí. *Metoda úplného zápočtu* umožňuje daň zaplacenou v zahraničí započíst na celkovou daňovou povinnost poplatníka v plné výši. Oproti tomu *metoda prostého zápočtu* započtení daně zaplacené v zahraničí limituje. Na celkovou daňovou povinnost poplatníka lze započíst pouze poměrnou výši daně, která by připadala na zahraniční příjem z celkové daňové povinnosti.¹³

Při aplikaci metody prostého zápočtu stanoví poplatník částku daně zaplacené v zahraničí, kterou lze maximálně započíst na jeho celosvětovou daňovou povinnost jako poměr zahraničních (dílčího základu daně ze zahraničních příjmů, u nichž se použije metoda zápočtu) a celosvětových (základu daně z celosvětových příjmů) příjmů vynásobený částkou daně vypočtené z jeho celosvětových příjmů. V případě, že je při

¹⁰ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 32-33.

¹¹ BRYCHTA, K. *Mezinárodní daňové systémy*. Přednáška.

¹² SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*, s. 69.

¹³ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 35-37.

vyloučení dvojího zdanění současně aplikována také metoda vynětí, je nutné nejprve vyjmout ze základu daně příjmy ze zahraniční a až poté aplikovat metodu zápočtu.¹⁴

Metoda vynětí příjmů

Metoda vynětí spočívá v tom, že poplatník do základu daně příjmy dosažené v zahraničí vůbec nezahrne. V podmínkách progresivního zdaňování příjmů nabývá na významu *metoda vynětí s výhradou progrese*. Podstatou této metody je to, že k vyjímanému příjmu je dále přihlíženo při stanovení míry zdanění ostatních příjmů. Podle toho jakým způsobem je dále k zahraničním příjmům přihlíženo, je rozlišována metoda vrchního dílku a metoda zprůměrování. V podmínkách rovné daně vede použití metody vynětí s výhradou progrese k *metodě úplného vynětí*, kdy se vyjímaný příjem při stanovení míry zdanění ostatních příjmů již nebere v úvahu.¹⁵

1.2 Daň z příjmů fyzických osob v ČR

Zdanění příjmů fyzických osob v ČR upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Správou daní je pak pověřena Finanční správa ČR, která na svých webových stránkách zveřejňuje aktuální informace týkající se daní.¹⁶ V následujících podkapitolách je v souladu se zaměřením práce pozornost věnována převážně oblastem týkajícím se zdaňování příjmů ze závislé činnosti daňových rezidentů ČR.

1.2.1 Daňový rezident ČR

Fyzické osoby, jako poplatníci daně z příjmů fyzických osob, jsou dle ustanovení § 2 odst. 1 ZDP daňovými rezidenty ČR nebo daňovými nerezidenty. Daňového rezidenta definuje ustanovení § 2 odst. 2 ZDP jako poplatníka, který má na území ČR bydliště (tj. místo, kde má stálý byt s úmyslem se v něm trvale zdržovat) nebo se na území ČR obvykle zdržuje (tj. pobývá zde alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce). Pro určení daňového rezidentství stačí, aby byla naplněna alespoň jedna z těchto podmínek. Daňovým nerezidentem je potom poplatník, který nesplňuje

¹⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 37.

¹⁵ tamtéž, s. 40-41.

¹⁶ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Financnisprava.cz* [online].

ani jednu z uvedených podmínek, nebo to o něm stanovila příslušná mezinárodní smlouva. K jednotnému postupu při určování daňového rezidentství přispívá také Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6.¹⁷

1.2.2 Zdanitelné příjmy

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou dle ustanovení § 3 odst. 1 ZDP příjmy ze závislé činnosti, příjmy ze samostatné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z nájmu a ostatní příjmy, a to v peněžní i nepeněžní formě. Příjmy, které jsou předmětem daně a nejsou podle ustanovení § 4, § 4a, § 6 odst. 9 nebo § 10 odst. 3 ZDP od daně osvobozeny, jsou nazývány jako příjmy zdanitelné.¹⁸

1.2.3 Příjmy ze závislé činnosti

Výčet příjmů označovaných jako příjmy ze závislé činnosti obsahuje ustanovení § 6 odst. 1 ZDP. Tato kategorie příjmů zahrnuje zejména příjmy z pracovněprávních vztahů a dalších vztahů, v nichž je poplatník (zaměstnanec) při výkonu práce pro plátce příjmů (zaměstnavatele) povinen dbát jeho příkazů. Mezi základní pracovněprávní vztahy řadí ustanovení § 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce vedle pracovního poměru také právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr, mezi něž patří dohoda o pracovní činnosti (dále jen „DPČ“) a dohoda o provedení práce (dále jen „DPP“).¹⁹

Výkon závislé práce na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr je dán potřebou výkonu určitých specifických pracovních činností. Rozsah práce podle DPP nesmí u jednoho zaměstnavatele přesáhnout 300 hodin v daném kalendářním roce. U DPČ nesmí rozsah práce u jednoho zaměstnavatele překročit v průměru polovinu stanovené týdenní pracovní doby. Další specifika týkající se těchto dohod jsou následující. U zaměstnance, který na základě DPP dosáhl v daném kalendářním měsíci u jednoho zaměstnavatele příjmů 10 000 Kč nebo méně, nevzniká povinnost odvádět pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné

¹⁷ SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*, s. 30.

¹⁸ DĚRGEL, M. *Řešení otázky ke zdanění fyzických osob 2014*, s. 91.

¹⁹ GALVAS, M. a kol. *Pracovní právo*, s. 89.

na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen „povinné pojistné“). U DPČ nepodléhají odvodům povinného pojistného příjmy do částky 2 500 Kč za kalendářní měsíc.²⁰

Do kategorie příjmů ze závislé činnosti dále patří například příjmy z funkčních požitků, tantiémy nebo příjmy za práci společníků společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností. Součástí této kategorie příjmů jsou i nepeněžní příjmy zaměstnance v podobě bezplatně poskytnutého motorového vozidla zaměstnavatelem pro služební i soukromé účely.²¹

1.2.4 Dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti

Dílčí základ daně (dále jen „DZD“) z příjmů ze závislé činnosti představuje dle ustanovení § 6 odst. 12 ZDP úhrn příjmů ze závislé činnosti (vyjma příjmů zdaněných dle zvláštní sazby daně) navýšený o povinné pojistné, které je povinen platit za zaměstnance jeho zaměstnavatel. Takto navýšené příjmy jsou poté označovány jako „superhrubá“ mzda. Celková výše povinného pojistného, které je povinen platit za zaměstnance zaměstnavatel pro rok 2014 činí 34 % z hrubých mezd. Povinné pojistné se zaokrouhluje na celé Kč směrem nahoru.²² Přehled sazeb povinného pojistného pak sumarizuje následující tabulka.

Tab. 1: Přehled sazeb povinného pojistného v ČR pro rok 2014 (Upraveno dle ²³)

Pojištění	Zaměstnanec (%)	Zaměstnavatel (%)	Celkem (%)
Zdravotní pojištění	4,5	9,0	13,5
Sociální pojištění	6,5	25,0	31,5
- nemocenské pojištění	0,0	2,3	2,3
- důchodové pojištění	6,5	21,5	28,0
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	0,0	1,2	1,2
Celkem	11,0	34,0	45,0

²⁰ ŠUBRT, B a kol. *Abeceda mzdové účetní 2014*, s. 64-65.

²¹ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2014*, s. 71-72.

²² ŠUBRT, B a kol. *Abeceda mzdové účetní 2014*, s. 221.

²³ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2014*, s. 79.

Stejně tak se při stanovení DZD postupuje u zaměstnanců, na které se české právní předpisy o povinném pojistném nevztahují a rovněž u českých daňových rezidentů, kterým plynou příjmy ze závislé činnosti ze zahraničí. U daňového rezidenta ČR s příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž ČR neuzavřela SZDZ je základem daně příjem navýšený o částku povinného pojistného dle českých právních předpisů snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí.²⁴

Příjmy ze zdrojů na území ČR, které povinnému pojistnému nepodléhají, se pro stanovení DZD také neupravují. Základ daně se nebude tímto způsobem stanovovat také u zaměstnance, který v roce 2014 dosáhl příjmů ve výši maximálního vyměřovacího základu pro sociální pojištění 1 245 216 Kč a vyšších. Pro stanovení DZD budou příjmy nad tuto hranici navýšeny pouze o pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, pro které není pro rok 2014 maximální vyměřovací základ stanoven.²⁵

1.2.5 Zúčtování daně

Plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je zaměstnavatel. Ten je povinen odvádět z vyplácených příjmů zálohu na daň nebo srážkovou daň za každý kalendářní měsíc. Po skončení kalendářního roku je daň zúčtována prostřednictvím ročního zúčtování, které provádí zaměstnavatel nebo podáním daňového přiznání poplatníkem.²⁶

Daňové přiznání

Daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob je obecně povinen podat poplatník, jehož roční zdanitelné příjmy jsou vyšší než 15 000 Kč. Do tohoto limitu se však nezahrnují příjmy zdaněné zvláštní sazbou daně. Poplatník není povinen podat daňové přiznání v případě, že má zdanitelné příjmy pouze ze závislé činnosti od jednoho nebo postupně od více zaměstnavatelů, a u všech těchto zaměstnavatelů podepsal Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen „prohlášení k dani“) na příslušné zdaňovací období, přičemž kromě příjmů

²⁴ PELC, V. a P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 128.

²⁵ ŠUBRT, B a kol. *Abeceda mzdové účetní 2014*, s. 222.

²⁶ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2014*, s. 80.

zdaněných zvláštní sazbou daně nemá jiné hrubé příjmy dle § 7 až 10 vyšší než 6 000 Kč. Daňové přiznání není povinen podat ani poplatník, který nemá jiné příjmy než ty ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí, které jsou dle ustanovení § 38f ZDP vyjmuty ze zdanění. To však neplatí u poplatníka, jehož daň se zvyšuje o solidární zvýšení daně. Takoví poplatníci mají povinnost podat daňové přiznání dle § 38g odst. 4 ZDP.²⁷

V souladu s ustanovením § 136 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu musí poplatník podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob nejpozději do tří měsíců po skončení zdaňovacího období, za které je daňové přiznání povinen podat, a to územnímu pracovišti finančního úřadu, v jehož obvodu má bydliště. Do stejného termínu je také nutné uhradit nedoplatek příslušnému krajskému finančnímu úřadu. V případě přeplatku na dani je finanční úřad povinen jej vrátit do třiceti dní od posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání. V případě, že má poplatník zřízenou datovou schránku je povinen daňové přiznání podat elektronicky.²⁸ Daňové tiskopisy jsou ke stažení na webových stránkách Finanční správy ČR.²⁹

Roční zúčtování záloh

V případě, že poplatník se zdanitelnými příjmy ze závislé činnosti nepodává daňové přiznání za dané zdaňovací období, může požádat svého zaměstnavatele, u kterého měl podepsané prohlášení k dani, o roční zúčtování záloh, a to nejpozději do 15. února následujícího roku. Pokud poplatník v průběhu zdaňovacího období vykonával závislou činnost u více zaměstnavatelů a u všech měl podepsané prohlášení k dani, požádá o roční zúčtování posledního z nich. V případě, že poplatníkovi vznikne povinnost daňové přiznání podat nebo se jej rozhodne podat dobrovolně, musí své zaměstnavatele požádat o potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti.³⁰

²⁷ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daň z příjmů 2014*, s. 26-27.

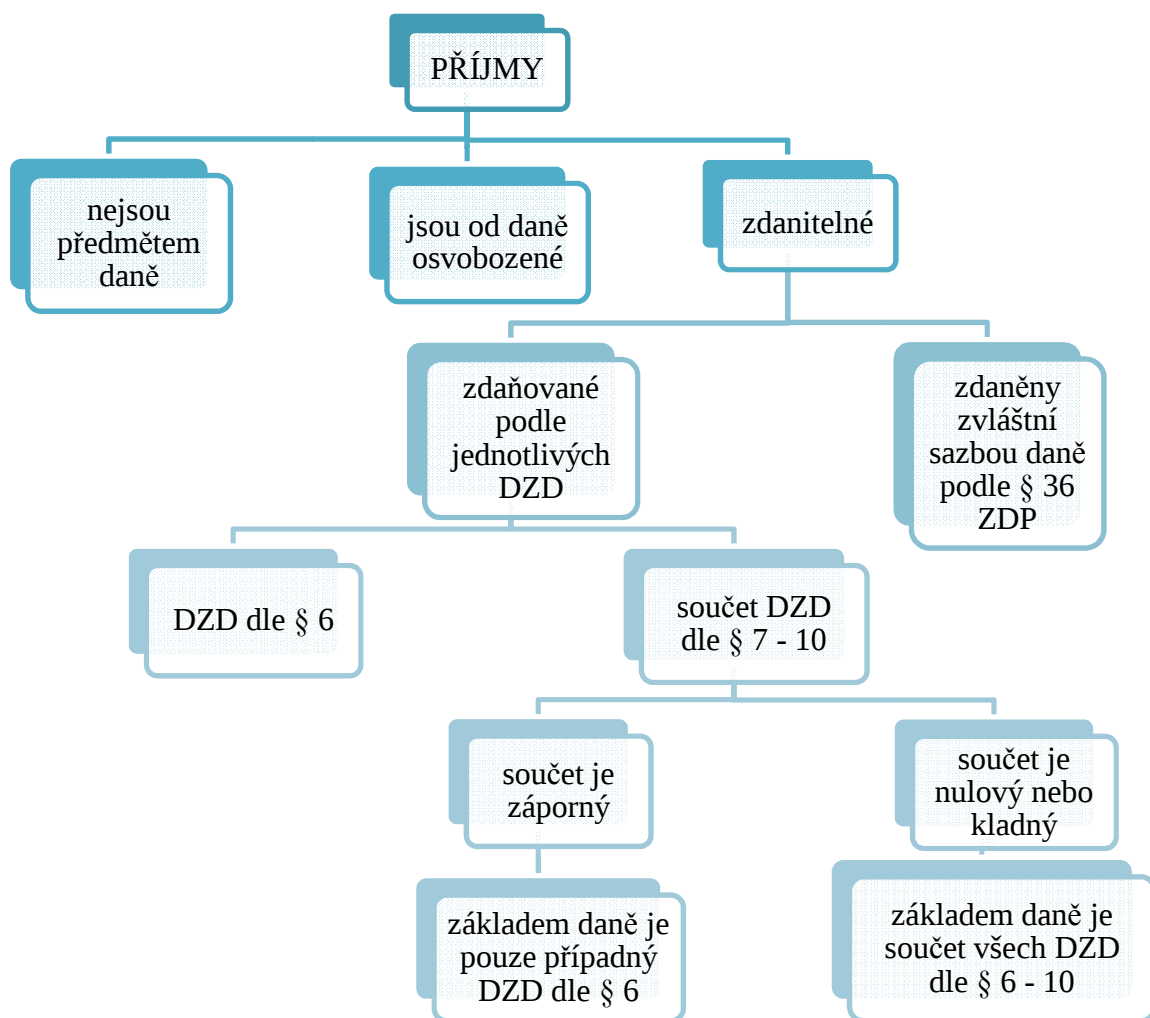
²⁸ IVANCO, G. a A. KLÍMOVÁ. *Ekonom.* 2015, s. 62.

²⁹ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Databáze aktuálních daňových tiskopisů. *Financnisprava.cz* [online]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/](http://www.financnisprava.cz/).

³⁰ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daň z příjmů 2014*, s. 100.

1.2.6 Základ daně

Způsob stanovení základu daně z příjmů fyzických osob je znázorněn v následujícím grafickém schématu. Jedná se o zjednodušené schéma, které neobsahuje bližší specifikace.



Obr. 1: Schéma stanovení základu daně (Upraveno dle ³¹)

1.2.7 Nezdánitelná část základu daně

Základ daně stanovený dle výše uvedeného schématu si může poplatník snížit o nezdanitelné částky vymezené v ustanovení § 15 ZDP. Pokud jsou splněny zákonné podmínky, lze si od základu daně odečíst poskytnutá bezúplatná plnění, úroky z úvěru

³¹ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2014*, s. 33-34

na bytové potřeby, pojistné na spoření na penzi, pojistné na soukromé životní pojištění, členské příspěvky uhrazené oborové organizaci či úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání. Nezdanitelnou část základu daně si může poplatník uplatnit v pouze rámci daňového přiznání nebo v rámci ročního zúčtování záloh u zaměstnavatele. Nezdanitelné částky lze přitom uplatnit ve zdaňovacím období, ke kterému se vztahují, nelze je tedy převádět do zdaňovacích období následujících.³²

1.2.8 Položky odčitatelné od základu daně

Po případném uplatnění nezdanitelné části, má poplatník nárok snížit základ daně o odčitatelné položky. V případě, že je součet DZD dle § 7 - 10 záporný, jedná se o daňovou ztrátu, kterou si může poplatník v souladu s ustanovením § 34 odst. 1 ZDP odečíst od případného kladného součtu těchto dílčích základů a to až v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Daňovou ztrátu však může poplatník dosáhnout pouze u příjmů ze samostatné činnosti a u příjmů z nájmu. Další odčitatelné položky od základu daně jsou vymezeny ustanovením § 34 odst. 4 ZDP. Takto upravený základ daně se poté zaokrouhluje na celá sta Kč dolů.³³

1.2.9 Stanovení daně

Daň z příjmů fyzických osob se určí dle ustanovení § 16 ZDP a její výše činí 15 % z upraveného základu daně. Uvedená sazba představuje tzv. nominální sazbu daně. Oproti tomu efektivní sazba daně vyjadřuje procentní podíl vypočtené daňové povinnosti na hrubém příjmu poplatníka.³⁴

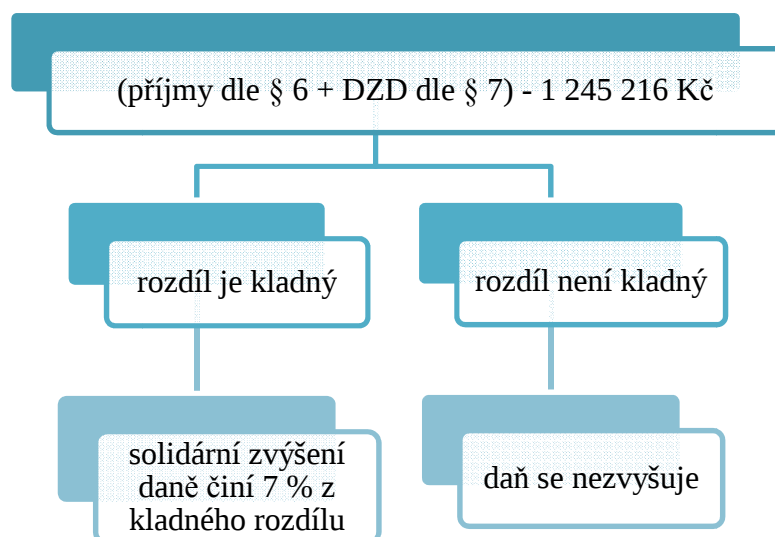
Poplatníci s příjmy ze závislé nebo samostatné činnosti musí za zdaňovací období 2014 otestovat, zda jejich daň nebude dále navýšena o solidární zvýšení daně dle ustanovení § 16a ZDP.³⁵ Postup určení solidárního zvýšení daně znázorňuje následující grafické schéma.

³² ŠUBRT, B. a kol. *Abeceda mzdové účetní 2014*, s. 229-236.

³³ PELC, V. a P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 604.

³⁴ BRYCHTA, K. *Mezinárodní daňové systémy*. Přednáška.

³⁵ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daní z příjmů 2014*, s. 35.



Obr. 2: Schéma určení solidárního zvýšení daně (Upraveno dle ³⁶)

Vypočtenou daň po případném solidárním zvýšení, které se zaokrouhluje na celé Kč nahoru, si může poplatník dále upravit prostřednictvím slev na dani a daňového zvýhodnění. Případné slevy na dani si však musí poplatník uplatnit vždy před uplatněním daňového zvýhodnění.³⁷

1.2.10 Zvláštní sazba daně

Jak znázorňuje obrázek 1, existují druhy příjmů, které podléhají tzv. zvláštní sazbě daně. Takovým druhem jsou například příjmy ze závislé činnosti vykonávané v rámci DPP v celkové výši do 10 000 Kč za kalendářní měsíc plynoucí od zaměstnavatele, u kterého zaměstnanec nepodepsal prohlášení k dani. Tyto příjmy tvoří samostatný základ daně a daň sražená plátcem ve výši 15 % je již konečná a nelze ji snížit o žádné slevy na dani. Výjimku pak představuje ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, podle něhož mohou být tyto příjmy zahrnuty do daňového přiznání. Daň sražená z těchto příjmů se pak započte na celkovou daňovou povinnost poplatníka, přičemž může být vrácena ve formě přeplatku. V takové případě si jako podklad pro vyplnění daňového přiznání musí zaměstnanec od svého zaměstnavatele vyžádat potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani.³⁸

³⁶ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daní z příjmů 2014*, s. 35.

³⁷ tamtéž, s. 332.

³⁸ DĚRGEL, M. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014*, s. 99.

1.2.11 Slevy na dani

V souladu s ustanovením § 35ba ZDP si mohou poplatníci daně z příjmů fyzických osob uplatnit slevu na dani na poplatníka, na invaliditu, na studenta a na manžela. Na *základní slevu na poplatníka* v roční výši 24 840 Kč mají nárok všichni poplatníci daně z příjmů fyzických osob bez nutnosti splnění dalších podmínek. Poplatníci do dovršení věku 26 let si mohou také uplatnit *slevu na studenta* v roční výši 4 020 Kč po dobu, po kterou se soustavně připravují na budoucí povolání. Výše *slevy na invaliditu* poplatníka se liší v závislosti na stupni invalidity. Za zdaňovací období 2014 si poplatník může nově uplatnit také *slevu za umístění dítěte*, jejíž podmínky jsou blíže specifikovány v ustanovení § 35bb ZDP.³⁹

Slevy z titulu studia a invalidity mohou být v daném zdaňovacím období uplatněny pouze za kalendářní měsíce, na jejichž začátku byly splněny podmínky pro jejich uplatnění. Nárok na tyto slevy je třeba řádně prokázat.⁴⁰

V případě, že zaměstnanec podepsal u svého zaměstnavatele prohlášení k dani, může si uplatnit jednu dvanáctinu slevy na poplatníka, na invaliditu a na studenta oproti měsíčním zálohám na daň. Prohlášení k dani je možné v kalendářním měsíci podepsat pouze u jednoho zaměstnavatele a jeho podpisem zaměstnanec potvrzuje, že u zaměstnavatele uplatňuje slevy na dani a daňová zvýhodnění.⁴¹

Slevu na manželku (manžela) žijící s poplatníkem ve společné domácnosti v roční výši 24 840 Kč si může poplatník uplatnit za podmínky, že manželka (manžel) nemá vlastní příjmy přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč. Na dvojnásobek této částky má poplatník nárok, pokud je manželka (manžel) držitelkou průkazu ZTP/P. Slevu na druhého z manželů si může poplatník uplatnit v pouze rámci daňového přiznání nebo v rámci ročního zúčtování záloh u zaměstnavatele. Slevu lze uplatnit pouze za ty kalendářní měsíce, na jejichž počátku již manželství existovalo.⁴² Slevy na dani, které si může poplatník uplatnit za zdaňovací období 2014, sumarizuje následující tabulka.

³⁹ MORÁVEK, Z. *UNES*. 2015, s. 17-21.

⁴⁰ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daň z příjmů 2014*, s. 332-333.

⁴¹ ŠUBRT, B. a kol. *Abeceda mzdové účetní 2014*, s. 227-229.

⁴² DĚRGEL, M. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014*, s. 32.

Tab. 2: Slevy na dani za zdaňovací období 2014 (Upraveno dle ⁴³⁾)

Slevy na dani	Roční výše slevy (Kč)	Měsíční výše slevy (Kč)
Sleva na poplatníka	24 840	2 070
Sleva na studenta	4 020	335
Sleva na invaliditu	2 520/5 040/16 140	210/420/1 345
Sleva na manželku/manžela	24 840	nelze uplatnit u záloh
Sleva za umístění dítěte	maximálně 8 500	nelze uplatnit u záloh

1.2.12 Daňové zvýhodnění

Na daňové zvýhodnění má poplatník nárok v roční výši 13 404 Kč na každé vyživované dítě splňující podmínky vymezené ustanovením § 35c odst. 6 ZDP. Je-li dítě držitelem průkazu ZTP/P, je možné si uplatnit dvojnásobek uvedené částky. Částka převyšující daňovou povinnost poplatníka může být vrácena ve formě daňového bonusu. V případě, že poplatník podepsal u svého zaměstnavatele prohlášení k dani, je možné si poměrnou část daňového zvýhodnění uplatnit oproti měsíčním zálohám na daň.⁴⁴ Pro zdaňovací období 2015 došlo ke změně daňového zvýhodnění a některých pravidel pro jeho uplatňování. Změny ve výši daňového zvýhodnění jsou zaznamenány v následující tabulce.

Tab. 3: Daňové zvýhodnění v roce 2014 a 2015 (Upraveno dle ⁴⁵⁾)

Zdaňovací období	Roční výše zvýhodnění	Měsíční výše zvýhodnění
2014	13 404 Kč na jedno dítě	1 117 Kč
2015	13 404 Kč na jedno dítě	1 117 Kč
	15 804 Kč na druhé dítě	1 317 Kč
	17 004 Kč na třetí a každé další dítě	1 417 Kč

⁴³ MORÁVEK, Z. *UNES*. 2015, s. 17-21.

⁴⁴ DĚRGEL, M. *Řešení otázky ke zdanění fyzických osob 2014*, s. 73.

⁴⁵ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Daňové zvýhodnění v roce 2015. *Financnisprava.cz* [online].

1.2.13 Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze závislé činnosti ze zahraničí

V případě, že je závislá činnost vykonávána ve státě, s nímž ČR uzavřela SZDZ a příjmy z ní plynoucí již byly v tomto státě zdaněny, má daňový rezident ČR možnost aplikovat metodu vynětí s výhradou progrese namísto metody stanovené touto smlouvou. Současně musí být splněna další podmínka ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, a to, že příjmy ze závislé činnosti plynou od zaměstnavatele, který je rezidentem státu, kde je tato činnost vykonávána nebo se jedná o zaměstnavatele, který má v tomto státě stálou provozovnu, přičemž příjmy poplatníka jdou k její tíži. Toto jednostranné opatření ČR zabráňující dvojímu zdanění pak může být aplikováno například, jeli pro poplatníka výhodnější než použití metody zápočtu zakotvené v příslušné SZDZ. Použití metody stanovené smlouvou však není tímto jednostranným opatřením státu vyloučeno.⁴⁶ Dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP může být navíc daň z příjmů poplatníka zaplacená v zahraničí nezapočtená na jeho daňovou povinnost v ČR daňově uznatelným nákladem následujícího zdaňovacího období.

Pokyn Generálního finančního ředitelství č. G-6 k jednotnému postupu při uplatnění ustanovení § 38f odst. 4 ZDP zároveň stanovuje, že pro jeho aplikaci je dostačující, že předmětný příjem prošel systémem zdanění ve státě jeho zdroje, bez ohledu na to, že výsledná daň je nulová například v důsledku uplatnění některých nezdanitelných částí v tomto státě.

Aby mohl daňový rezident ČR uplatnit metody vyloučení dvojího zdanění, musí být schopen prokázat zdroj příjmů a výši základu daně, a to buď potvrzením o zdanění od zahraničního správce daně, nebo potvrzením zahraničního plátce příjmů. V případě aplikace metody zápočtu musí být prokázána také výše daně zaplacená v zahraničí, a to v souladu s ustanovením § 38f odst. 5 ZDP potvrzením zahraničního správce daně nebo v odůvodněných případech také potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně.⁴⁷

Aplikace metod zamezení dvojího zdanění se s jedinou výjimkou provádí v rámci formuláře daňového přiznání. Tuto výjimku představuje situace, kdy poplatník

⁴⁶ PELC, V. a P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 127.

⁴⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 49.

není povinen podat daňové přiznání, jelikož jeho jedinými příjmy jsou ty, které se vyjímají ze zdanění dle § 38f odst. 4.⁴⁸

1.2.14 Jednotný kurs

V souladu s ustanovením § 38 ZDP použijí poplatníci, kteří nevedou účetnictví, pro přepočet zahraničních příjmů z cizí měny na českou měnu jednotný kurs. Tento kurs se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. Tento vypočtený kurs za příslušný rok zveřejňuje Ministerstvo financí ČR ve Finančním zpravodaji. Pro rok 2014 se jedná o pokyn Generálního finančního ředitelství D-20 publikovaný ve Finančním zpravodaji č. 1/2015.⁴⁹

1.2.15 Algoritmus výpočtu daně

V následující tabulce je uveden souhrnný postup stanovení výsledné daňové povinnosti poplatníka daně z příjmů fyzických osob.

Tab. 4: Algoritmus výpočtu daně z příjmů fyzických osob v ČR (Upraveno dle ⁵⁰)

základ daně
- nezdanitelná část základu daně
- položky odčitatelné od základu daně
= základ daně po úpravách
* sazba daně
+ solidární zvýšení daně
= daň
- slevy na dani
- daňové zvýhodnění
= daňová povinnost
- zálohy na daň
- daň zaplacená v zahraničí
= daňový nedoplatek/ přeplatek

⁴⁸ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 51.

⁴⁹ PELC, V. a P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem*, s. 675.

⁵⁰ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daň z příjmů 2014*, s. 34-35.

1.3 Daň z příjmů fyzických osob v USA

Spojené státy americké jsou federativní republikou. Od tohoto typu státního zřízení se odvíjí i výběr daní. Daň z příjmů fyzických osob (*Personal Income Tax*) může být v USA vybírána na třech samosprávních úrovních, a to na federální, státní a místní. Právní úprava federálních daní dopadá na poplatníky padesáti států federace bez rozdílů. Daňové zatížení poplatníků na úrovni jednotlivých států či municipalit se však velmi odlišuje a vytváří tak konkurenční prostředí v rámci celé federace.⁵¹

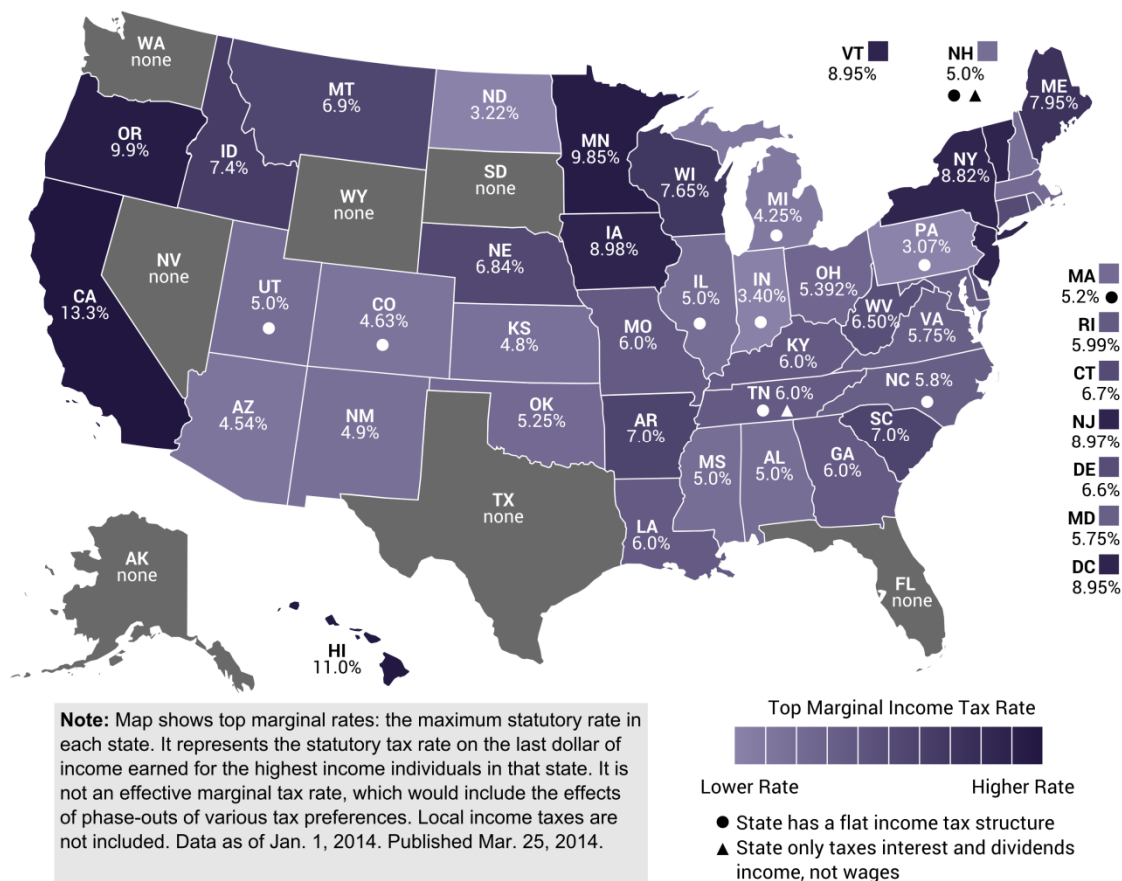
Státní daně z příjmů fyzických osob se neodvádějí ve státech Aljaška, Florida, Nevada, Jižní Dakota, Texas, Washington a Wyoming. Ve státech New Hampshire a Tennessee je daň z příjmu fyzických osob uvalována pouze na úroky a dividendy. Způsob zdanění se v jednotlivých státech rovněž liší, v některých státech je uplatňována jednotná sazba daně, v jiných naopak progresivní zdanění. Daňové zatížení příjmů fyzických osob na státní úrovni je však obvykle nižší než na úrovni federální. Na státní úrovni byla nejvyšší sazba daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 uplatňována v Kalifornii, kde pro nejvyšší daňové pásmo činila 13,3 %.⁵² Obrázek 3 pak zachycuje horní sazby daně z příjmů fyzických osob v jednotlivých státech federace.

Následující podkapitoly přibližují zejména systém zdaňování příjmů ze závislé činnosti daňových nerezidentů USA na federální úrovni, které je upraveno federálním zákonem o daních z příjmů (*Internal Revenue Code*). Za výběr těchto daní je pak zodpovědný Úřad pro daňovou správu Spojených států (*Internal Revenue Service*), který na svých webových stránkách zveřejňuje aktuální informace týkající se daní.⁵³ V textu je pojednáno o právní úpravě vtažující se ke zdaňovacímu období 2014.

⁵¹ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 181.

⁵² TAX FOUNDATION. State Taxes. *Taxfoundation.org* [online].

⁵³ IRS. *IRS.gov* [online].



Obr. 3: Sazby daně z příjmů fyzických osob v jednotlivých státech USA pro rok 2014 (Zdroj ⁵⁴)

1.3.1 Pracovní povolení v USA

Fyzické osoby s českou státní příslušností, které chtějí vycestovat do USA za účelem dočasného pracovního, studijního nebo výměnného pobytu, musí nejprve obdržet příslušné nepřistěhovalecké vízum. Jedním z takových víz je například J vízum neboli Program výměny návštěvníků (*Exchange Visitor's Program*), jehož součástí je program Práce a cestování v USA (*Work and Travel USA*). Tento program umožňuje vysokoškolským studentům získat krátkodobého pracovního povolení v USA. ⁵⁵

V USA je poté možné legálně pracovat až po získání identifikačního čísla (*Social Security Number*), což je devítimístné číslo individuálně přidělované

⁵⁴ TAX FOUNDATION. Top State Income Tax Rates in 2014. *Taxfoundation.org* [online].

⁵⁵ VELVYSLANECTVÍ SPOJENÝCH STÁTŮ AMERICKÝCH. Práce a cestování v USA (J-1 Program). *Czech.prague.usembassy.gov* [online].

poplatníkům americkou správou sociálního zabezpečení (*Social Security Administration*). Toto číslo umožňuje správním orgánům sledovat příjmy konkrétního poplatníka a slouží také pro daňové účely.⁵⁶

1.3.2 Daňový rezident USA

Osoby s americkou státní příslušností jsou pro účely stanovení federální daně z příjmů fyzických osob za daňové rezidenty USA považovány vždy, a to bez nutnosti splnění dalších podmínek. Osoby cizí státní příslušnosti jsou v USA rozdělovány na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Příjmy daňových rezidentů USA a amerických občanů jsou pak zdaňovány stejným způsobem. U daňových nerezidentů USA, a to zejména u držitelů víz F, J, M a Q se pravidla zdaňování odlišují.⁵⁷

Za daňového rezidenta USA je považována osoba cizí státní příslušnosti, která je držitelem Zelené karty (tj. identifikační karty legálního obyvatele USA, který nemá americkou státní příslušnost) nebo splňuje kritéria testu podstatné přítomnosti (tj. pobývá v USA alespoň 31 dní v běžném kalendářním roce a nejméně 183 dní v běžném kalendářním roce a ve dvou předcházejících). Výjimku však představují studenti, stážisté a učitelé, kteří dočasně pobývají na území USA v rámci F, J, M nebo Q víz. Na tyto poplatníky se testování podstatné přítomnosti nevztahuje. Pokud osoba cizí státní příslušnosti nesplňuje ani jednu z výše zmíněných podmínek, je považována za daňového nerezidenta USA (*Nonresident Alien*).⁵⁸ Následující podkapitoly jsou věnovány zdaňování příjmů ze závislé činnosti právě daňových nerezidentů.

1.3.3 Zdanitelné příjmy

Předmětem federální daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti, zisky z podnikání, příjmy z úroků a dividend, příjmy z nájemného, příjmy z prodeje nemovitostí a dále také příjmy založené na transferech. Osvobozenými příjmy od této daně jsou například úrokové příjmy z obligací emitovaných státem nebo

⁵⁶ SOCIAL SECURITY. Social Security Number and Card. *SSA.gov* [online].

⁵⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 14.

⁵⁸ IRS. Publication 519 (2014), U.S. Tax Guide for Aliens. *IRS.gov* [online].

jednotlivými municipalitami, kompenzační částky obdržené za zranění na pracovišti, plnění ze životního pojištění, dědictví a dary.⁵⁹

1.3.4 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti (*Personal Services Income*) mají v USA podobu mezd, platů nebo spropitného. Na tyto příjmy mohou být uvaleny různé typy federálních daní, státní nebo také místní daně. Na federální úrovni jsou kromě daně z příjmů odváděny také platby spojené se zdravotním a sociálním pojištěním (*Medicare and Social Security Taxes*). Tyto platby, jejichž výši zachycuje tabulka 5, odvádí zaměstnavatel z hrubých mezd zaměstnance spolu se zálohami na daň. Pro pojistné na sociální pojištění byl stanoven maximální vyměřovací strop za rok 2014 ve výši 117 000 USD. Zaměstnavatel kromě těchto plateb odvádí za zaměstnance také platby spojené s pojištěním v nezaměstnanosti (*Federal Unemployment Insurance*) ve výši 6,2 % hrubé mzdy do stropu 7 000 USD. Některé skupiny nerezidentů USA jsou však od těchto plateb osvobozené, takovými poplatníky jsou například držitelé víz J a Q.⁶⁰

Tab. 5: Přehled sazeb sociálního a zdravotního pojištění v USA pro rok 2014 (Upraveno dle ⁶¹)

Pojištění	Zaměstnanec (%)	Zaměstnavatel (%)	Celkem (%)
Zdravotní pojištění	1,45	1,45	2,9
Sociální pojištění	6,2	6,2	12,4
Celkem	7,65	7,65	15,3

Zaměstnavatelé v USA jsou povinni pro jednotlivé zaměstnance za dané zdaňovací období vyhotovit formulář W2 (*Form W-2 Wage and Tax Statement*) a jeho kopii každému z nich poskytnout. Jednu kopii formuláře poskytuje zaměstnavatel také americké správě sociálního zabezpečení, která dále sdílí data s americkou daňovou správou. Kopii formuláře W2 za daný kalendářní rok je povinen zaměstnavatel svým zaměstnancům zaslat nejpozději do 31. ledna následujícího roku. Tento formulář

⁵⁹ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 187.

⁶⁰ PEREZ, W. Wage and Salary Income. *About.com* [online].

⁶¹ tamtéž.

představuje roční výkaz dosažených příjmů a odvedených daní u daného zaměstnavatele a je důležitým podkladem pro vyplnění daňového přiznání.⁶²

1.3.5 Daňové přiznání

Systém daňových přiznání je v USA založen na tzv. vrácení daní. V průběhu zdaňovacího období odvádí zaměstnavatel za zaměstnance zálohy na daň (*Tax Withholding*), přičemž většina odpočtů a slev může být uplatněna až v rámci daňového přiznání (*Tax Return*). Z tohoto důvodu dochází u zaměstnanců k přeplatkům na dani, které jsou jim vráceny až na základě podání daňových přiznání. Daňové přiznání je poplatník povinen podat do 15. dne čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období na adresu americké daňové správy uvedenou v příloze příslušného formuláře daňového přiznání.⁶³

Daňový nerezident USA, jenž během zdaňovacího období dosáhl příjmů spojených s obchodní nebo podnikatelskou činností v USA (*Effectively Connected Income*), je povinen podat daňové přiznání. Jednou z kategorií příjmů spojených s obchodní nebo podnikatelskou činností v USA jsou právě příjmy za závislé činnosti, a to i poplatníků jako jsou studenti, stážisté nebo učitelé, kteří v daném zdaňovacím období dočasně pobývali na území USA v rámci F, J, M nebo Q víz. Daňové přiznání však poplatník nemusí podávat v případě, že jeho jedinými příjmy ze zdrojů na území USA jsou příjmy ze závislé činnosti v celkové výši nepřesahující částku osobního osvobození. Pokud však poplatník má zájem žádat o vrácení daňového přeplatku, musí daňové přiznání podat.⁶⁴

Daňový nerezident USA, který je povinen podat daňové přiznání, musí použít formulář 1040NR (*Form 1040NR, U.S. Nonresident Alien Income Tax Return*) nebo formulář 1040NR-EZ (*Form 1040NR-EZ, U.S. Income Tax Return for Certain Nonresident Aliens With No Dependents*). Tyto formuláře jsou ke stažení na webových stránkách americké daňové správy.⁶⁵

⁶² PEREZ, W. Understanding Form W2. *About.com* [online].

⁶³ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 192.

⁶⁴ IRS. Taxation of Nonresident Aliens. *IRS.gov* [online].

⁶⁵ IRS. Forms and Publications. *IRS.gov* [online]. Dostupné z [www: http://apps.irs.gov/](http://apps.irs.gov/).

Formulář 1040NR-EZ je oproti předchozímu zjednodušený a poplatník jej vyplňuje pouze za splnění určitých podmínek. První podmínkou je, že si poplatník nenárokuje žádné závislé osoby a ani není považován za závislou osobu jiného poplatníka. Další podmínkou je, že jediným příjmem poplatníka ze zdrojů na území USA byly mzdy, platy, spropitné, vrácené státní a místní daně z příjmů, stipendia nebo granty a jeho zdanitelný příjem nepřesahuje částku 100 000 USD.⁶⁶ Některé další podmínky jsou zmíněny v rámci samostatných podkapitol.

1.3.6 Statut poplatníka

Pro účely výpočtu federální daně z příjmů fyzických osob jsou poplatníci rozdělováni podle statutu. Statut poplatníka (*Filing Status*) pak určuje sazbu daně a ovlivňuje také daňové odpočty. Rozhodný pro určení statutu poplatníka je poslední den zdaňovacího období. Obecně jsou rozlišovány následující statuty:

- **svobodný poplatník** (*Single*): je poplatník, který je svobodný poslední den zdaňovacího období,
- **hlava domácnosti** (*Head of Household*): pod tímto statutem podává daňové přiznání svobodný poplatník, který prokazatelně pečoval o závislou osobu více než 6 měsíců v daném zdaňovacím období,
- **kvalifikovaná vdova/vdovec** (*Qualifying Widow/Widower*): pod tímto statutem může poplatník, který pečuje o závislé dítě, podávat daňové přiznání pouze dvě zdaňovací období následující po zdaňovacím období, ve kterém nastaly skutečnosti rozhodné pro získání tohoto statutu,
- **společné zdanění manželů** (*Married Filing Jointly*): manželé se mohou rozhodnout, zda budou daňové přiznání podávat společně nebo každý samostatně, společné zdanění manželů sebou však přináší mnoho daňových výhod,
- **manželé podávající samostatná daňová přiznání** (*Married Filing Separately*).⁶⁷

Pro daňové nerezidenty USA se však podmínky pro získání některých statutů odlišují nebo je nemohou použít vůbec. Například poplatník, který podává daňové

⁶⁶ IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online].

⁶⁷ LASSER, J. K. *Your Income Tax 2015*, s. 10.

přiznání v rámci formuláře 1040NR-EZ může zvolit pouze statut svobodný nerezident (*Single Nonresident Alien*) nebo vdaný/ženatý nerezident (*Married Nonresident Alien*). Při určování svého statutu musí poplatník vycházet z podmínek stanovených v instrukcích příslušného formuláře daňového přiznání.⁶⁸

1.3.7 Příjmy tvořící základ daně

Základem federální daně z příjmů fyzických osob je hrubý příjem (*Gross Income*), který představuje sumu všech zdanitelných příjmů poplatníka. U daňových nerezidentů jsou základem daně pouze příjmy spojené s obchodní nebo podnikatelskou činností v USA. Od hrubého příjmu si pak poplatník může odečíst částky spojené s náklady vymezenými v následující kapitole.⁶⁹

1.3.8 Odpočty od hrubého příjmu

Daňový nerezident USA má nárok odečíst si od svého hrubého příjmu následující položky (*Adjustments to Gross Income*):

- **příspěvky na soukromé penzijní připojištění** (*Individual Retirement Arrangement*) lze odečíst za dané zdaňovací období pouze do zákonem stanovené částky v závislosti na věku poplatníka, způsobu podání daňového přiznání a výše dosažených příjmů,
- **náklady na přestěhování** (*Moving Expenses*) do USA za účelem výkonu ekonomické činnosti si může poplatník odečíst při splnění zákonných podmínek,
- **úroky ze studentských půjček** (*Student Loan Interest Deduction*) až do výše 2 500 USD si může poplatník odečíst při splnění zákonných podmínek v závislosti na výši dosažených příjmů,
- **náklady učitelů** (*Educator Expenses*) až do výše 250 USD z celkových vzniklých nákladů na knihy, materiály, výpočetní techniku nebo jiné,
- **penále za předčasný výběr ze spořicího účtu** (*Penalty on Early Withdrawal of Savings*).⁷⁰

⁶⁸ IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online].

⁶⁹ PEREZ, W. Adjusted Gross Income. *About.com* [online].

⁷⁰ IRS. Publication 519 (2014), U.S. Tax Guide for Aliens. *IRS.gov* [online].

V případě, že daňový nerezident USA vyplňuje formulář daňového přiznání 1040NR-EZ může si jako odpočet od hrubého příjmu uplatnit pouze úroky ze studentských půjček. Pokud chce uplatnit i jiné výše vyjmenované položky, je povinen vyplnit formulář daňového přiznání 1040NR.⁷¹

1.3.9 Upravený hrubý příjem

Upravený hrubý příjem (*Adjusted Gross Income*) představuje hrubý příjem poplatníka po uplatnění výše vyjmenovaných odpočtů. Daňoví rezidenti USA mohou upravený hrubý příjem snížit pomocí standardního nebo rozepsaného odpočtu v závislosti na tom, který z nich je pro ně výhodnější. Daňoví nerezidenti USA si však mohou uplatnit pouze rozepsaný odpočet. Dále mají poplatníci možnost snížit svůj upravený hrubý příjem o částku osobního osvobození bez ohledu na jejich daňové rezidentství.⁷²

1.3.10 Standardní odpočet

Výše standardního odpočtu (*Standard Deduction*), jak znázorňuje tabulka 6, závisí především na statutu poplatníka. Poplatníci, kteří jsou navíc slepí nebo již dosáhli věku 65 let, mají nárok na vyšší částku tohoto odpočtu. Možnost uplatnění standardního odpočtu se však týká pouze daňových rezidentů USA.⁷³

Tab. 6: Výše standardního odpočtu pro rok 2014 (Upraveno dle ⁷⁴)

Statut poplatníka	Výše standardního odpočtu (USD)
Svobodný poplatník, Manželé podávající samostatná daňová přiznání	6 200
Hlava domácnosti	9 100
Společné zdanění manželů, Kvalifikovaná vdova/vdovec	12 400

⁷¹ IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online].

⁷² COHEN, G. N., et al. *EY Tax Guide 2015*, s. 507.

⁷³ tamtéž, s. 504.

⁷⁴ tamtéž, s. 508.

1.3.11 Rozepsaný odpočet

Rozepsaný odpočet (*Itemized Deductions*) zahrnuje různé druhy osobních výdajů, jejichž vynaložení musí poplatník řádně prokázat. Daňoví nerezidenti USA mají nárok na následující odpočty:

- **zaplacené státní a místní daně z příjmů** (*State and Local Income Taxes*) si může poplatník v daném zdaňovacím období odečíst od upraveného hrubého příjmu v plné výši,
- **poskytnuté dary na dobročinné účely** (*Charitable Contributions*) a to až do 20%, 30% nebo 50% upraveného hrubého příjmu v závislosti na typu daru přičemž částku přesahující tento limit si může poplatník uplatnit v následujících pěti zdaňovacích obdobích,
- **ztráty z důvodu nehod, živelných pohrom nebo krádeží** (*Casualty and Theft Losses*) pouze do výše, do které nebyly uhrazeny pojišťovnou,
- **náklady spojené s prací a jiné odpočty** (*Job Expenses and Other Miscellaneous Deductions*) zahrnují například školení, cestovní náklady, speciální oblečení či služby daňových poradců.⁷⁵

Celková částka rozepsaného odpočtu, kterou si může poplatník uplatnit, není neomezená. V případě, že poplatníkům upravený hrubý příjem přesáhne zákonem stanovenou hranici, snižuje se celková částka jeho rozepsaného odpočtu o určitou část. Hranice upraveného hrubého příjmu se liší dle statutu poplatníka.⁷⁶

V případě, že daňový nerezident USA vyplňuje formulář daňového přiznání 1040NR-EZ, může si jako rozepsaný odpočet uplatnit pouze zaplacené státní a místní daně z příjmů. Pokud chce uplatnit i jiné výše vyjmenované osobní odpočty, je povinen vyplnit formulář daňového přiznání 1040NR.⁷⁷

⁷⁵ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 190-191.

⁷⁶ PEREZ, W. *Itemized Deduction*. *About.com* [online].

⁷⁷ IRS. *Instructions for Form 1040NR-EZ*. *IRS.gov* [online].

1.3.12 Osobní osvobození

Částka osobního osvobození (*Personal Exemption*) pro rok 2014 činí 3 950 USD. Daňoví rezidenti USA mohou osobní osvobození nárokovat za sebe a za každou závislou osobu, o kterou pečují. Daňoví nerezidenti USA mohou osobní osvobození uplatnit pouze za sebe. Výše osobního osvobození je dále limitována v závislosti na celkové výši upraveného hrubého příjmu poplatníka a jeho statutu.⁷⁸

1.3.13 Stanovení daně

Příjmy fyzických osob jsou na federální úrovni zdaňovány progresivní sazbou daně. Sazba daně se pohybuje v rozsahu 10 až 39,6 % zdanitelného příjmu. Jednotlivé sazby daně odpovídají určitému rozsahu příjmů, který je nazýván daňovým pásmem. Daňová pásma se pak liší dle statutu poplatníka, což znázorňuje tabulka 7. Nejpriznivější daňová pásma mají poplatníci se statutem Společné zdanění manželů a Kvalifikovaná vdova/vdovec. Nejméně příznivá daňová pásma pak mají Manželé podávající samostatná daňová přiznání.⁷⁹

Tab. 7: Sazby federální daně z příjmů fyzických osob (Upraveno dle ⁸⁰)

	Svobodný poplatník	Hlava domácnosti	Společné zdanění manželů, Kvalifikovaná vdova/vdovec	Manželé podávající samostatná daňová přiznání
Sazba daně (%)	Zdanitelný příjem (USD)			
10	do 9 075	do 12 950	do 18 150	do 9 075
15	9 076 - 36 900	12 951 - 49 400	18 151 - 73 800	9 076 - 36 900
25	36 901 - 89 350	49 401 - 127 550	73 801 - 148 850	36 901 - 74 425
28	89 351 - 186 350	127 551 - 206 600	148 851 - 226 850	74 426 - 113 425
33	186 351 - 405 100	206 601 - 405 100	226 851 - 405 100	113 426 - 202 550
35	405 101 - 406 750	405 101 - 432 200	405 101 - 457 600	202 551 - 228 800
39,6	406 751 a více	432 201 a více	457 601 a více	228 801 a více

⁷⁸ PEREZ, W. Personal Exemptions. *About.com* [online].

⁷⁹ LASSER, J. K. *Your Income Tax 2015*, s. 11.

⁸⁰ tamtéž, s. 12.

Daňoví nerezidenti USA však v rámci vyplňování daňového přiznání stanoví svoji daň dle speciální tabulky (*Tax Table*) uvedené v příloze příslušného formuláře daňového přiznání.⁸¹

Poplatníci, kteří díky různým odpočtům platí nízkou daň, musí zaplatit navíc alternativní minimální daň (*Alternative Minimum Tax*), tak aby jejich celková daňová povinnost dosáhla stanoveného limitu.⁸²

1.3.14 Slevy na dani

Slevy na dani (*Tax Credits*) mohou snížit vypočtenou daňovou povinnost poplatníka. Některé slevy může poplatník uplatnit pouze do výše jeho daňové povinnosti s možností převodu zbývající částky do dalších let. Některé slevy však mohou být poplatníkovi vyplaceny ve formě daňového bonusu. Daňoví nerezidenti USA mohou využít následujících slev na dani:

- **sleva na dítě** (*Child Tax Credit*): tato sleva snižuje daňovou povinnost poplatníka, a pokud ji převyšuje, může být vrácena ve formě daňového bonusu, slevu může poplatník uplatnit pouze na dítě mladší než 17 let, o které v průběhu zdaňovacího období pečoval, a které je občanem nebo rezidentem USA, poplatník má nárok na slevu ve výši až 1 000 USD na každé dítě v závislosti na svých příjmech a statutu, výše částky, která může být vrácena ve formě daňového bonusu je rovněž zákonem omezena,
- **sleva za příspěvek k penzijnímu připojištění** (*Retirement Savings Contributions Credit*): na tuto slevu má poplatník nárok při splnění zákonných podmínek, sleva představuje 10 % až 50 % z úspor v závislosti na příjmech poplatníka a jeho statutu,
- **sleva za péči o dítě nebo závislou osobu** (*Child and Dependent Care Credit*): na tuto slevu má poplatník nárok při splnění zákonných podmínek, sleva představuje 20 % až 35 % denních nákladů na péči a je limitována částkou 6 000 USD,

⁸¹ IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online].

⁸² LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 194.

- **sleva na příjem** (*Earned Income Credit*): tato sleva je učena pro poplatníky s nižšími příjmy a její výše se liší dle počtu dětí poplatníka,
- **zápočet zahraniční daně** (*Foreign Tax Credit*): za splnění zákonných podmínek si může poplatník odečíst daň zaplacenou z příjmů ze zahraničí.⁸³

V případě, že daňový nerezident USA vyplňuje formulář daňového přiznání 1040NR-EZ, nemůže si nárokovat žádné slevy na dani. Pokud si chce uplatnit některé z vyjmenovaných slev, je povinen vyplnit formulář daňového přiznání 1040NR.⁸⁴

1.3.15 Algoritmus výpočtu daně

V následující tabulce je uveden postup stanovení federální daně z příjmů fyzických osob v USA.

Tab. 8: Algoritmus výpočtu daně z příjmů fyzických osob v USA (Upraveno dle⁸⁵)

hrubý příjem (vyjma osvobozených příjmů)
- odpočty od hrubého příjmu
= upravený hrubý příjem
- odpočet standardní nebo rozepsaný
- osobní osvobození
= zdanitelný příjem
* sazba daně
= daň
+ doplňková minimální daň
- slevy na dani
- zálohy na daň
= daňový nedoplatek/ přeplatek

⁸³ IRS. Publication 519 (2014), U.S. Tax Guide for Aliens. *IRS.gov* [online].

⁸⁴ IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online].

⁸⁵ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, s. 188.

2 ANALÝZA PROBLÉMU

V analytické části práce je nejprve srovnáno zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v ČR a v USA dle stanovených atributů. Následně jsou sumarizovány možnosti optimalizace daňového zatížení poplatníka, který je daňovým rezidentem ČR a současně daňovým nerezidentem USA. Z uvedených prostředků daňové optimalizace je poté pozornost věnována SZDZ uzavřené mezi ČR a USA a metodám zamezení dvojího zdanění.

2.1 Komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a USA

V rámci níže uvedené tabulky a následně podkapitol je porovnáno zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v ČR a USA na základě různých atributů. Cílem této kapitoly je poukázat na základní rozdíly ve zkoumaných daňových systémech.

Tab. 9: Komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a USA (Vlastní zpracování)

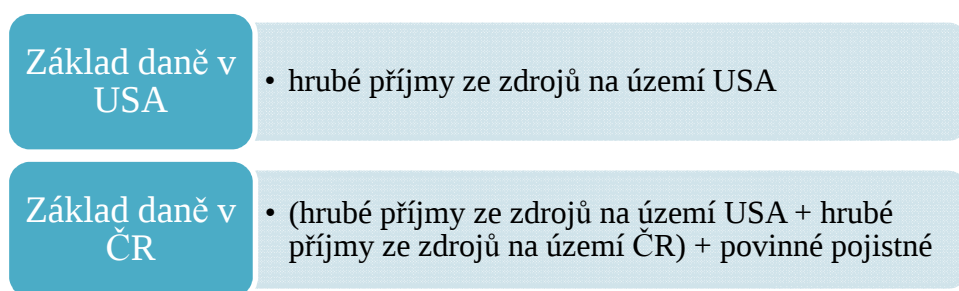
	ČR	USA
Výběr daně	na státní úrovni	na federální, státní a místní úrovni
Základ daně z příjmů ze závislé činnosti	hrubý příjem navýšený o povinné pojistné	hrubý příjem
Zaokrouhlování základu daně	na celé 100 Kč dolů	na celé USD
Rozdělení poplatníků dle statutu	není aplikováno	je aplikováno
Omezení nerezidentů ve vztahu k prostředkům daňové optimalizace	výrazné	výrazné
Způsob zdanění	rovná daň	progresivní daň
Sazba daně	15 %	10 % až 39,6 %
Formulář daňového přiznání	jednotný pro rezidenty a nerezidenty	odlišný pro rezidenty a nerezidenty
Lhůta pro podání daňového přiznání	do 1. dubna	do 15. dubna

2.1.1 Výběr daně

Prvním srovnávaným atributem je výběr daně. V ČR odvádí poplatník daň z příjmů ze závislé činnosti pouze na státní úrovni. V USA je z hlediska daňového zatížení poplatníka zcela zásadní, v jakém státě či městě závislou činností vykonává. Některé státy federace nepodrobují příjmy poplatníků žádnou státní daň, v jiných naopak mohou být daně ukládány i na úrovni jednotlivých měst. S uvedeným souvisí i větší administrativní zatížení. Příjmy je totiž nutné přiznávat jednotlivě, a to jak na federální, tak i na státní úrovni. Seznam amerických států, ve kterých nejsou vybírány státní daně z příjmů fyzických osob, je uveden v kapitole 1.3 (str. 30). Následující text poté ve vztahu k USA pojednává pouze o federálních daních.

2.1.2 Základ daně z příjmů ze závislé činnosti

Dalším srovnávaným atributem je základ daně z příjmů ze závislé činnosti. Pro účely jeho stanovení se v USA hrubý příjem nenavýšuje, tak jak je tomu v ČR, o povinné pojistné, které je povinen platit za zaměstnance zaměstnavatel. Při výpočtu celosvětového základu daně však musí daňový rezident ČR svůj hrubý příjem dosažený ze zdrojů na území USA o toto povinné pojistné navýšit. Pro stanovení DZD dle § 6 jsou totiž i příjmy ze zdrojů v zahraničí fiktivně navyšovány o povinné pojistné stanovené dle českých právních předpisů (viz kap. 1.2.4, str. 20). Stanovení základu daně daňového rezidenta ČR ve státě zdroje jeho příjmů a ve státě jeho daňové rezidence znázorňuje následující schéma.



Obr. 4: Stanovení základu daně daňového rezidenta ČR (Vlastní zpracování)

Dalším rozdílem při stanovování základu daně je způsob jeho zaokrouhlování. V ČR se základ daně zaokrouhluje na celé 100 Kč dolů, zatímco v USA se zaokrouhluje na celé dolary matematicky.

2.1.3 Rozdělení poplatníků dle statutu

Možnost podat daňového přiznání pod určitým statutem se týká pouze poplatníků daně z příjmů fyzických osob v USA (viz kap. 1.3.6, str. 35). Institut společného zdanění manželů byl v ČR zrušen zavedením jednotné sazby daně z příjmů fyzických osob. Rozdělení poplatníků dle statutu sebou přináší různé prostředky daňové optimalizace, které jsou ovšem ve vztahu k daňovým nerezidentům USA poměrně omezené. Tito poplatníci například nemohou nabývat některých statutů jako daňoví rezidenti nebo mají přísnější podmínky pro jejich nabytí.

2.1.4 Omezení nerezidentů ve vztahu k prostředkům daňové optimalizace

Daňový nerezident ČR či USA, jenž má ve státě zdroje svých příjmů omezenou daňovou povinnost, má rovněž oproti rezidentům tohoto státu omezené možnosti využití prostředků daňové optimalizace. Z tohoto důvodu musí nerezidenti jak v ČR, tak v USA, při určování své daňové povinnosti vždy zohlednit své postavení. Daňoví nerezidenti USA například nemohou vůbec využívat standardní odpočty, tak jako rezidenti. Dále také osobní osvobození, které mohou daňoví rezidenti uplatňovat za sebe a za každou závislou osobu, mohou nerezidenti uplatňovat pouze za sebe. Daňoví nerezidenti ČR si mohou například jako jedinou slevu bez nutnosti splnění dalších omezujících podmínek oproti rezidentům nárokovat slevu na poplatníka.

2.1.5 Způsob zdanění

Dalším srovnávaným atributem je způsob zdanění. V rámci následujících výpočtů je srovnána efektivní sazba daně z příjmů fyzických osob v ČR a v USA, a to u minimálních, průměrných a nadprůměrných mezd v těchto zemích za rok 2014. Smyslem výpočtu je jednak porovnat daňové zatížení poplatníků v ČR a v USA, ale také přiblížit postup výpočtu daně v obou zemích.

V prvním kroku jsou vypočteny efektivní daňové sazby (dále jen „ETR“) pro ČR. Zde činila měsíční minimální mzda pro rok 2014 8 500 Kč.⁸⁶ Průměrná měsíční mzda v tomto roce dosáhla 25 686 Kč.⁸⁷ Výše nadprůměrné mzdy je stanovena tak, aby

⁸⁶ MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR. Minimální mzda. *MPSV.cz* [online].

⁸⁷ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné mzdy - 4. čtvrtletí 2014. *CZSO.cz* [online].

poplatníkovi vznikla povinnost solidárního zvýšení daně. Algoritmus výpočtu daně je uveden v kap. 1.2.15, na str. 29, přičemž při výpočtech je uplatněna pouze základní sleva na poplatníka. Pro zjednodušení výpočtů, zde není uvažováno s placením měsíčních záloh na daň z příjmů.

Tab. 10: Výpočet efektivní daňové sazby v ČR za rok 2014 (Vlastní zpracování)

Mzda	Roční hrubá výše mzdy (Kč)	Základ daně (Kč)	Daň (Kč)	Solidární zvýšení daně (Kč)	Daň celkem (Kč)	Daň po slevě (Kč)	ETR (%)
Minimální	102 000	136 600	20 490	0	20 490	0	0
Průměrná	308 232	413 000	61 950	0	61 950	37 110	12
Nadprůměrná	2 000 000	2 491 300	373 695	52 835	426 530	401 690	20,1

Při stanovení efektivní daňové sazby u nadprůměrné mzdy je třeba zohlednit institut solidárního zvýšení daně a maximální vyměřovací základ pro sociální pojištění. Z tohoto důvodu je níže uveden postup jejího stanovení. Z částky hrubých mezd přesahující 1 245 216 Kč se pojistné na sociální pojištění dále neodvádí a rovněž se o něj nenavyšují hrubé příjmy pro účely stanovení základu daně. Efektivní daňová sazba pro nadprůměrnou mzdu byla tedy vypočtena následujícím způsobem.

$$\text{Základ daně} = (1\,245\,216 * 1,34 = 1\,668\,589,44) + (754\,784 * 1,09 = 822\,714,56) = \underline{2\,491\,300 \text{ Kč}}$$

$$\text{Daň} = 2\,491\,300 * 0,15 = \underline{373\,695 \text{ Kč}}$$

$$\text{Solidární zvýšení daně} = 2\,000\,000 - 1\,245\,216 = 754\,784 * 0,07 = \underline{52\,835 \text{ Kč}}$$

$$\text{Daň celkem} = 373\,695 + 52\,835 = \underline{426\,530 \text{ Kč}}$$

$$\text{Daň po slevě na poplatníka} = 426\,530 - 24\,840 = \underline{401\,690 \text{ Kč}}$$

$$\text{Efektivní daňová sazba} = 401\,690 / 2\,000\,000 = 0,2008 * 100 = \underline{20,1 \%}$$

Z výpočtů vyplývá, že poplatníci s minimální mzdou v roce 2014 v ČR neplatili žádnou daň v důsledku uplatnění slevy na poplatníka. Efektivní daňová sazba

poplatníků s průměrnou mzdou byla nižší než aktuální nominální sazba daně z příjmů fyzických osob. Naopak daňová povinnost poplatníků s nadprůměrnou mzdou představovala více než 20 % jejich ročního hrubého příjmu. Označení daně z příjmů fyzických osob v ČR jako rovné daně je tedy poměrně sporné vzhledem k existenci institutu superhrubé mzdy a solidárního zvýšení daně. Výslednou daňovou povinnost také výrazně ovlivňuje sleva na poplatníka.

V dalším kroku jsou vypočteny efektivní daňové sazby pro USA. Zde činila minimální federální hodinová mzda v roce 2014 7,25 USD.⁸⁸ Za prosinec roku 2014 byla průměrná hodinová mzda 24,57 USD.⁸⁹ Na základě těchto částek byla stanovena přibližná roční hrubá výše minimální, průměrné a poté nadprůměrné mzdy. Při výpočtech je uvažováno s příjmy svobodného poplatníka, který je daňovým rezidentem USA uplatňujícím standardní odpočet a osobní osvobození. Pro zjednodušení výpočtů zde není uvažováno s placením záloh na daň z příjmů. Algoritmus výpočtu federální daně je uveden v kapitole 1.3.15, na str. 41.

Tab. 11: Výpočet efektivní daňové sazby v USA za rok 2014 (Vlastní zpracování)

Mzda	Roční hrubá mzda (USD)	Standardní odpočet (USD)	Osobní osvobození (USD)	Zdanitelný příjem (USD)	Horní sazba daně (%)	Daň (USD)	ETR (%)
Minimální	15 000	6 200	3 950	4 850	10	485	3,2
Průměrná	50 000	6 200	3 950	39 850	25	5 819	11,6
Nadprůměrná	300 000	6 200	2 449	291 351	33	80 004	26,7

Stejně jako u předchozího výpočtu je i zde uveden postup stanovení efektivní daňové sazby u nadprůměrné mzdy. Při tomto výpočtu se z důvodu vyšších příjmů musí snížit částka osobního osvobození. Svobodný poplatník, jehož upravené hrubé příjmy přesáhly v roce 2014 hraniční částku 254 200 USD, nemá právo uplatnit si osobní osvobození v plné výši. V uvedeném případě přesahuje nadprůměrná mzda tuto hranici o 45 800 USD. Částka osobního osvobození musí být snížena o 2 % za každých

⁸⁸ DOYLE, A. Minimum Wage Rates for 2014. *About.com* [online].

⁸⁹ BUREAU OF LABOR STATISTIC. US Average Hourly Earnings. *YCHARTS.com* [online].

2 500 USD z přesahující částky ($45\,800 / 2\,500 = 18,32 = 19$). Částka osobního osvobození bude tedy snížena o 38 % ($19 * 2 = 38$). Osobní osvobození po tomto snížení bude činit 2 449 USD ($3\,950 * (1 - 0,38) = 2\,449$).⁹⁰ Efektivní daňová sazba pro nadprůměrnou mzdu byla poté vypočtena následujícím způsobem.

$$\text{Zdanitelný příjem} = 300\,000 - 6\,200 - 2\,449 = \underline{291\,351} \text{ USD}$$

Tab. 12: Výpočet progresivní daně (Vlastní zpracování)

Sazba daně (%)	Zdanitelný příjem (USD)	Daň (USD)
10	9 075	907,5
15	27 825	4 173,75
25	52 450	13 112,5
28	97 000	27 160
33	105 001	34 650,33
Celkem	291 351	<u>80 004</u>

$$\text{Efektivní daňová sazba} = 80\,004 / 300\,000 = 0,2666 * 100 = \underline{26,7} \%$$

V následující tabulce jsou srovnány efektivní daňové sazby u různě vysokých příjmů ze závislé činnosti v ČR a USA.

Tab. 13: Srovnání efektivních daňových sazeb v ČR a USA (Vlastní zpracování)

Mzda	ETR v ČR	ETR v USA
Minimální	0 %	3,2 %
Průměrná	12 %	11,6 %
Nadprůměrná	20,1 %	26,7 %

Z uvedeného srovnání vyplývá, že v USA je progresivnější sazby daně z příjmů fyzických osob vyšší než v ČR, a to v důsledku daňových pásem, která jsou v USA uplatňována. Poplatníci s nadprůměrnou mzdou jsou tedy v USA daní zatíženi více než poplatníci s touto mzdou v ČR. Dalším důvodem je i to, že v USA mají poplatníci od

⁹⁰ PEREZ, W. Personal Exemptions. *About.com* [online].

určité hranice dosažených příjmů omezené možnosti daňových odpočtů. Oproti tomu v ČR může být základní sleva na poplatníka uplatněna vždy v plné výši bez ohledu na velikost příjmů poplatníka. Rozdíl je také v tom, že osobní osvobození v USA snižuje daňový základ, zatímco sleva na poplatníka v ČR přímo daňovou povinnost.

2.1.6 Formulář daňového přiznání

Dalším srovnávaným atributem jsou formuláře daňového přiznání. Daňoví rezidenti a nerezidenti ČR vyplňují jednotný formulář daňového přiznání, který je určen pro všechny poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Pro daňové nerezidenty USA se však formulář daňového přiznání liší od formuláře určeného pro rezidenty. Daňoví nerezidenti USA navíc mohou za určitých podmínek použít zjednodušenou verzi tohoto formuláře (viz kap. 1.3.5, str. 34).

2.2 Možnosti daňové optimalizace

Na základě podkladů z teoretické části práce jsou v následujících podkapitolách sumarizovány možnosti daňové optimalizace poplatníka, jenž je v pozici daňového rezidenta ČR dosahujícího příjmů ze zdrojů na území USA. V tabulkách jsou vždy uvedeny odkazy na příslušné kapitoly teoretické části, které danou problematiku blíže specifikují.

2.2.1 Daňový rezident ČR

Daňový rezident ČR má obecně možnost využít následujících prostředků daňové optimalizace.

Tab. 14: Daňový rezident ČR a prostředky daňové optimalizace (Vlastní zpracování)

Prostředek daňové optimalizace	Kapitola
Nezdanitelná část základu daně	1.2.7 (str. 23)
Položky odčitatelné od základu daně	1.2.8 (str. 24)
Slevy na dani	1.2.11 (str. 26)
Daňové zvýhodnění	1.2.12 (str. 27)
Aplikace SZDZ	1.1.3 (str. 16)
Aplikace ustanovení § 38f odst. 4 ZDP	1.2.13 (str. 28)
Možnost zahrnout příjmy, které byly podrobeny dani stanovené zvláštní sazbou, do daňového přiznání	1.2.10 (str. 25)

2.2.2 Daňový nerezident USA

Daňový nerezident USA má obecně možnost využít následujících prostředků daňové optimalizace.

Tab. 15: Daňový nerezident USA a prostředky daňové optimalizace (Vlastní zpracování)

Prostředek daňové optimalizace	Kapitola
Odpočty od hrubého příjmu	1.3.8 (str. 36)
Rozepsaný odpočet	1.3.11 (str. 38)
Osobní osvobození	1.3.12 (str. 39)
Slevy na dani	1.3.14 (str. 40)
Aplikace SZDZ	1.1.3 (str. 16)

2.3 Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA

Obsahem této kapitoly je analýza vybraných ustanovení Smlouvy mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (dále jen „SZDZ s USA“). Znění této smlouvy je obsahem Sbírky zákonů č. 32 z roku 1994. V následujícím textu je na smlouvu nahlíženo z pohledu daňového rezidenta ČR s příjmy ze zdrojů na území USA, přičemž analyzována jsou pouze taková ustanovení, která jsou relevantní z hlediska

zaměření diplomové práce. Úvodní přehled těchto vybraných ustanovení obsahuje následující tabulka.

Tab. 16: Vybraná relevantní ustanovení SZDZ s USA (Vlastní zpracování)

Článek	Název	Obsah
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	vymezení osobní působnosti smlouvy
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	vymezení věcné působnosti smlouvy
3	Všeobecné definice	definice vybraných pojmů, výkladové pravidlo
4	Rezident	kritéria daňového rezidentství, řešení kolizních situací
15	Závislá povolání	úprava vybrané kategorie příjmů
21	Studenti, stážisté, učitelé a výzkumní pracovníci	zvýhodnění pozic vybraných fyzických osob
24	Vyloučení dvojího zdanění	stanovení metody zamezení dvojího zdanění
27	Výměna informací a pomoc v oblasti správy	zvláštní ustanovení v oblasti výměny informací

2.3.1 Osoby, na které se smlouva vztahuje

Čl. 1 SZDZ s USA vymezuje osobní působnost smlouvy, která se vztahuje na rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Definice pojmu rezident je však obsažena až v čl. 4 SZDZ s USA. Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.3.2 (str. 32) osoby s americkou státní příslušností jsou považovány za daňové rezidenty USA vždy, a to i když na území tohoto státu například vůbec nepobývají. Specifická situace poté nastává, když je subjekt dle ZDP daňovým rezidentem ČR a současně občanem USA. V tomto případě je nutné věnovat pozornost ustanovení čl. 1 odst. 3 SZDZ s USA, podle něhož mohou být rezidenti a občané jednoho či druhého smluvního státu zdaňováni podle zákonů tohoto státu, jako kdyby smlouva nebyla v účinnosti. Tato kolize daňového rezidentství bude poté řešena dle příslušných právních předpisů USA, přičemž tato země má právo podrobit dani celosvětové příjmy svých občanů. Speciální

pravidlo pro zamezení dvojího zdanění příjmů těchto subjektů je pak obsaženo v čl. 24 odst. 3 SZDZ s USA.

2.3.2 Daně, na které se smlouva vztahuje

Čl. 2 SZDZ s USA vymezuje její věcnou působnost. Ve vztahu k daním z příjmů fyzických osob v USA se smlouva vztahuje pouze na federální daně ukládané na základě Internal Revenue Code (dále jen „IRC“), nikoli tedy na daně ukládané na úrovni jednotlivých samosprávních celků. Z uvedeného vyplývá, že na zaplacené státní či místní daně z příjmů fyzických osob v USA nelze metodu zamezení dvojího zdanění stanovenou smlouvou ve státě daňové rezidence poplatníka aplikovat.⁹¹ Ve vztahu k daním z příjmů fyzických osob v ČR se smlouva vztahuje na daně ukládané na základě ZDP.

Ze strany USA je také přímo specifikováno, na které daně se smlouva nevztahuje. Takovými daněmi jsou například některé platby spojené se sociálním zabezpečením. Samotného sociálního zabezpečení se pak týká Smlouva o sociálním zabezpečení mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými, která vstoupila v platnost 1. ledna 2009, a která upravuje dávky důchodového pojištění a stanoví pravidla pro určení příslušnosti k právním předpisům. Dle ustanovení čl. 7 této smlouvy podléhá zaměstnanec, který vykonává závislou činnost na území jednoho ze smluvních států, právním předpisům o sociálním zabezpečení pouze tohoto státu. Toto základní pravidlo tak zabezpečuje, že zaměstnanec bude odvádět pojistné pouze v jednom státě. Základní pravidlo se však nepoužije v případě, kdy je zaměstnanec vyslán svým zaměstnavatelem po dobu nepřesahující pět let na území druhého smluvního stát za účelem výkonu práce pro zaměstnavatele. Takový zaměstnanec bude nadále podléhat právním předpisům vysílajícího státu.⁹²

2.3.3 Všeobecné definice

Čl. 3 SZDZ s USA zahrnuje vlastní definice vybraných pojmů podstatných pro správnou aplikaci smlouvy. V souladu s ustanovením odst. 2 tohoto článku se výklad

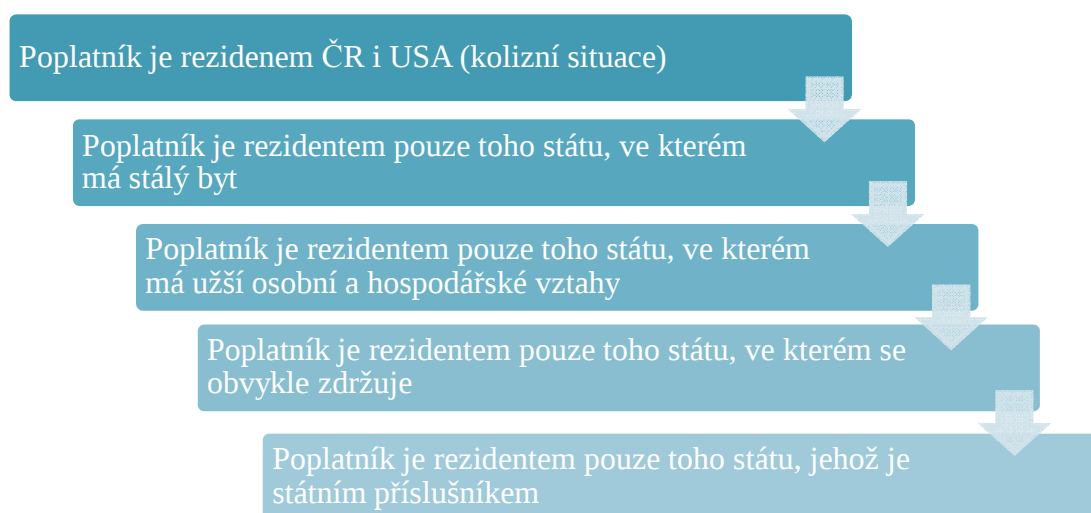
⁹¹ KYSELÁK, P. Výhra rezidenta Česka v americkém kasinu. *Danarionline.cz* [online].

⁹² ČSSZ. Mezinárodní smlouva o sociálním zabezpečení mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými. *CSSZ.cz* [online].

termínů ve vnitrostátních právních předpisech smluvních států použije jen tehdy, není-li termín definován ve smlouvě. Ve vztahu k USA je zde také vymezena teritoriální působnost smlouvy.

2.3.4 Rezident

Při posuzování daňového rezidentství se v souladu s ustanovením čl. 4 odst. 1 SZDZ s USA postupuje v první řadě dle vnitrostátních předpisů smluvních států. Pokud však fyzická osoba naplňuje kritéria daňového rezidentství v obou smluvních státech, bude při určování svého postavení dále postupovat dle odst. 4 téhož článku. Daňové rezidentství je zde postupně posuzováno dle čtyř kritérií. Pořadí kritérií je závazné, a pokud fyzická osoba naplní jedno z nich, následující kritéria již dále neposuzuje a její rezidentství se přesouvá pouze do jednoho státu. Posloupnost těchto kritérií znázorňuje následující schéma.



Obr. 5: Řešení kolize při určování daňového rezidentství (Vlastní zpracování)

Prvním zkoumaným kritériem je umístění stálého bytu poplatníka. Následujícím kritériem je středisko jeho životních zájmů. Dalším navazujícím kritériem je stát, ve kterém se poplatník obvykle zdržuje. A posledním posuzovaným kritériem je státní příslušnost poplatníka. Pokud však nelze daňové rezidentství určit dle těchto kritérií, bude následně určeno vzájemnou dohodou smluvních stran.

2.3.5 Závislá povolání

Čl. 15 odst. 1 SZDZ s USA upravuje zdanění příjmů plynoucích ze závislého povolání. V souladu s tímto článkem mohou být odměny za výkon závislé činnosti rezidentem ČR na území USA zdaněny jak v ČR, tak v USA. Výkon závislé činnosti na území USA, tedy skutečná přítomnost poplatníka na území tohoto státu, je však primární podmínkou pro právo na zdanění odměn státu jejich zdroje. Bez splnění této podmínky nemohou být dané příjmy v USA zdaněny.

Ovšem i při splnění výše uvedené podmínky může nastat situace, kdy budou odměny ve státě výkonu závislé činnosti dle čl. 15 odst. 2 SZDZ s USA osvobozeny od daně. Pokud by se daňový rezident ČR zdržoval v USA méně než 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období a jeho odměny by byly vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem USA, a nešly by k tíži stálé provozovny, kterou má tento zaměstnavatel v USA, takové odměny by mohly být zdaněny pouze v ČR. Aby mohly být odměny ve státě jejich zdroje od daně osvobozeny, musejí být tyto tři vymezené podmínky splněny kumulativně.

Při výkladu čl. 15 SZDZ s USA je také nutné brát v potaz některé výhrady ustanovení článků 16 (Tantiémy), 19 (Penze, renty, alimenty a přídavky na děti), 20 (Veřejné funkce) a 21 (Studenti, stážisté, učitelé a výzkumní pracovníci). Čl. 21, který je zmíněných nejrozsáhlejší, je blíže věnována následující kapitola.

2.3.6 Studenti, stážisté, učitelé a výzkumní pracovníci

Čl. 21 SZDZ s USA upravuje konkrétně, které fyzické osoby jako daňoví rezidenti ČR, za jakých podmínek, a případně v jaké výši, budou osvobozeny od daně v USA. Dle odst. 1 b) (iii) tohoto článku jsou příjmy vymezených fyzických osob z osobních služeb vykonávaných na území USA osvobozeny od daně v celkové částce nepřesahující 5 000 USD. Dále pak v souladu s ustanovením čl. 21 odst. 3 SZDZ s USA je daňový rezident ČR, který se zúčastnil po dobu kratší než jeden rok programu financovaného vládou USA, osvobozen od zdanění dosažených příjmů z osobních služeb vykonávaných na území USA v celkové částce nepřesahující 10 000 USD. Příjmy takových poplatníků do uvedené částky jsou v USA osvobozeny od daně,

nicméně ČR má stále právo na jejich zdanění. Příjmy nad uvedenou částku budou v USA podléhat zdanění stejně tak jako ostatní neosvobozené příjmy ze závislé činnosti.

2.3.7 Vyloučení dvojího zdanění

V souladu s ustanovením čl. 24 odst. 2 SZDZ s USA může daňový rezident ČR zabránit dvojímu zdanění svých příjmů ve státě své daňové rezidence metodou prostého zápočtu. Při aplikaci metody zamezení dvojího zdanění je však nutné vždy posoudit, zda je částka daně uhrazené v USA v souladu s příslušným ustanovením SZDZ s USA. Na částku uhrazené daně, která nebyla stanovena v souladu se smlouvou, nelze metodu zamezení dvojího zdanění aplikovat.

Daňový rezident ČR, který je současně občanem USA, a který zaplatil v USA daň pouze na základě svého občanství (viz kap. 2.3.1, str. 50), si tuto daň nemůže započíst na jeho celkovou daňovou povinnost v ČR. Příjmy takového poplatníka, které mohou být v USA zdaněny výhradně z důvodu občanství, jsou v souladu s čl. 24 odst. 3 SZDZ s USA považovány za příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR pouze však do rozsahu nezbytného pro zabránění dvojího zdanění. Daň, kterou poplatník zaplatil z těchto příjmů v ČR, si pak může započíst na jeho celkovou daňovou povinnost v USA. Toto speciální ustanovení se však aplikuje pouze ze strany USA.⁹³

2.3.8 Výměna informací a pomoc v oblasti správy

Ustanovení čl. 27 odst. 1 SZDZ s USA upravuje velmi důležitou povinnost smluvních stran, a to spolupracovat při výměně informací nezbytných pro aplikaci této smlouvy a také pro aplikaci právních předpisů smluvních států týkajících se daní, které jsou předmětem smlouvy. Daňovní rezidenti ČR si tedy musí být vědomi toho, že o příjmech, které dosáhli na území USA, může být česká daňová správa dostatečně informována a jako daňovní rezidenti mají povinnosti přiznat své celosvětové příjmy.

ČR a USA také posílily vzájemnou spolupráci v daňových záležitostech uzavřením dohody FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku. Na základně této dohody si

⁹³ KYSELÁK, P. Výhra rezidenta Česka v americkém kasinu. *Danarionline.cz* [online].

budou státy vyměňovat informace týkající se finančních účtů jejich občanů žijících v zahraničí, což může přispět k zabránění daňovým únikům.⁹⁴

2.4 Jednostranné opatření ČR o vyloučení dvojího zdanění

V této kapitole jsou konkretizovány podmínky, které musí být splněny, aby daňový rezident ČR měl právo zamezit dvojímu zdanění svých příjmů plynoucích z USA metodou vynětí s výhradou progrese dle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP namísto aplikace metody zápočtu prostého, kterou umožňuje SZDZ s USA. Pomocí modelového příkladu je následně porovnána výsledná daňová povinnost poplatníka při jednotlivém použití těchto dvou metod.

V souladu s kapitolou 1.2.13 (str. 28) může daňový rezident ČR vyjmout ze zdanění v ČR příjmy ze závislé činnosti plynoucí z USA za podmínky, že:

- ✓ závislá činnost byla vykonávána na území USA,
- ✓ příjmy byly vyplaceny zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem USA nebo šly k tíži stálé provozovny českého zaměstnavatele umístěné v USA a
- ✓ tyto příjmy prošly systémem zdanění v USA.

Výchozí skutečnosti modelového příkladu jsou následující. Je uvažováno, že poplatník je v souladu se ZDP a příslušnou SZDZ daňovým rezidentem ČR, který ve zdaňovacím období 2014 obdržel příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území ČR a USA. V ČR dosáhl poplatník hrubých mezd ve výši 45 000 Kč, přičemž zálohy na daň z příjmů sražené zaměstnavatelem v průběhu zdaňovacího období činily 2 835 Kč. Poplatník je svobodný, bezdětný a uplatňuje pouze základní slevu na poplatníka. Během roku 2014 vykonával také závislou činnost pro amerického zaměstnavatele ve státě Texas, odkud mu plynuly příjmy v celkové výši 15 800 USD. Jako zálohy na federální daň z příjmů mu z jeho hrubých mezd zaměstnavatel srazil celkově 1 760 USD. Státní daně z příjmů fyzických osob se ve státě Texas neodvádějí.

Z výše uvedeného zadání modelového příkladu vyplývá, že v USA má poplatník daňovou povinnost pouze z příjmů plynoucích ze zdrojů na území tohoto státu. Zde je

⁹⁴ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. FATCA (ČR - USA). *MFCR.cz* [online].

tedy poplatník povinen podat daňové přiznání k federální dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014. Pro tyto účely může použít zjednodušený formulář 1040NR-EZ, přičemž má nárok si jako nezdánitelnou část základu daně uplatnit částku osobního osvobození. Daň se stanoví dle tabulky uvedené v příloze příslušného formuláře daňového přiznání a oproti ní lze pak uplatnit zaplacené zálohy. Část tabulky, na základě které poplatník stanoví svoji daň, je zobrazena na obrázku Obr. 6. Na základě podání daňového přiznání bude poplatníkovi vrácen přeplatek na dani ve výši 432 USD, jak vyčísľuje následující tabulka.

Tab. 17: Výpočet federální daně z příjmů fyzických osob modelového poplatníka (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v USD)
hrubý příjem (vyjma osvobozených příjmů)	15 800
- odpočty od hrubého příjmu	- 0
= upravený hrubý příjem	= 15 800
- odpočet rozepsaný	- 0
- osobní osvobození	- 3 950
= zdánitelný příjem	= 11 850
= daň	= 1 328
- zálohy na daň	- 1 760
= vratitelný přeplatek	= 432

If Form 1040NR-EZ, line 14, is—		And you are—	
At least	But less than	Single	Married filing separately
		Your tax is—	
11,750	11,800	1,313	1,313
11,800	11,850	1,320	1,320
11,850	11,900	1,328	1,328
11,900	11,950	1,335	1,335
11,950	12,000	1,343	1,343

Obr. 6: Daňová tabulka (Zdroj ⁹⁵)

⁹⁵ IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online].

V rámci ČR bude poplatník svoji neomezenou daňovou povinnost řešit následovně. Dle zadání příkladu jsou splněny všechny podmínky pro možnost aplikace metody vynětí s výhradou progrese namísto metody stanovené SZDZ s USA. Závislá činnost byla vykonávána na území USA pro zaměstnavatele, který je rezidentem tohoto státu a dosažené příjmy prošly v USA systémem zdanění. Poplatník má tedy možnost výběru mezi metodou vynětí s výhradou progrese a metodou prostého zápočtu. Aplikaci těchto metod popisuje kapitola 1.1.4 (str. 17). V následujících podkapitolách je pak vypočtena výsledná daňová povinnost poplatníka při použití metody zápočtu prostého a následně při použití metody vynětí s výhradou progrese. Výsledky výpočtů jsou závěrem kapitoly porovnány.

2.4.1 Aplikace metody prostého zápočtu

Při aplikaci metody prostého zápočtu musí poplatník vyčíslit částku daně zaplacené v zahraničí, kterou si může započít na svoji celkovou daňovou povinnost v ČR, a to způsobem, který zachycuje tabulka 18. Tabulka 19 poté obsahuje výpočet celosvětové daňové povinnosti poplatníka. Výpočty v těchto dvou tabulkách se vzájemně doplňují a jednotlivé výpočtové kroky jsou vždy uvedeny pod příslušnou tabulkou.

Tab. 18: Stanovení daně uznané k zápočtu (Vlastní zpracování)

Položka	Částka
Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	442 495 Kč
Daň zaplacená v zahraničí	27 755 Kč
Koeficient zápočtu	88,02 %
Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započíst	66 372 Kč
Daň uznaná k zápočtu	27 755 Kč

Příjmy ze zdrojů v zahraničí je nutné převést na českou měnu dle jednotného kurzu (viz kap. 1.2.14, str. 29), který pro americký dolar za zdaňovací období 2014 činí 20,9 Kč.⁹⁶ Příjmy z USA v celkové výši 15 800 USD budou po vynásobení tímto

⁹⁶ Pokyn GFŘ D-20 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2014 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění ze dne 2.1.2015.

kurzem činit 330 220 Kč. Položka příjmů ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu, představuje příjmy ze zahraničí již navýšené o povinné pojistné dle českých právních předpisů.

Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu = $330\,220 * 1,34 = \underline{442\,495}$ Kč

Daň zaplacenou v zahraničí představuje částka federální daně z příjmů fyzických osob vyčíslená v tabulce Tab. 17 rovněž přepočtená dle jednotného kursu.

Daň zaplacená v zahraničí = $1\,328 * 20,9 = \underline{27\,755}$ Kč

Koeficient zápočtu je stanoven jako procentní podíl příjmů ze zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu na celosvětovém základu daně, který je vyčíslen v tabulce 19.

Koeficient zápočtu = $442\,495 / 502\,700 = 0,8802 * 100 = \underline{88,02}$ %

Maximální částka daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst na celkovou daňovou povinnost poplatníka je určena jako součin koeficientu zápočtu a daně stanovené z celosvětových příjmů, která je vyčíslena v tabulce 19.

Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započíst = $0,8802 * 75\,405 = \underline{66\,372}$ Kč

K zápočtu lze tedy uznat částku zaplacené zahraniční daně v její celkové výši, a to 27 755 Kč. Částka 66 372 Kč představuje v tomto případě pouze pomocnou maximální hraniční hodnotu pro výpočet daně uznané k zápočtu. V následující tabulce je určena výsledná daňová povinnost modelového poplatníka při aplikaci metody zápočtu této daně.

Tab. 19: Stanovení výsledné daňové povinnosti při aplikaci metody prostého zápočtu (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	375 220
Úhrn povinného pojistného	127 575
DZD ze závislé činnosti	502 795
Úhrn příjmů ze zahraniční zvýšený o povinné pojistné	442 495
Základ daně	502 700
Daň	75 405
Daň uznaná k zápočtu	27 775
Daň celkem	47 630
Sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slev	22 790
Úhrn sražených záloh	2 835
Zbývá doplatit	19 955

Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů představuje celosvětové příjmy poplatníka ze závislé činnosti. Příjmy ze zahraničí jsou opět převedeny na českou měnu dle jednotného kursu. Celá tato částka se pro účely stanovení DZD navyšuje o povinné pojistné. Oproti vypočtené dani z těchto příjmů se pak započte daň zaplacená v zahraničí.

2.4.2 Aplikace metody vynětí s výhradou progrese

Stanovení výsledné daňové povinnosti modelového poplatníka při aplikaci metody vynětí s výhradou progrese zachycuje následující tabulka. Vyjímána je celková částka zahraničních příjmů přepočtená na českou měnu a následně navýšená o povinné pojistné, konkrétně tedy 442 495 Kč.

Tab. 20: Stanovení výsledné daňové povinnosti při aplikaci metody vynětí s výhradou progrese (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	375 220
Úhrn povinného pojistného	127 575
DZD ze závislé činnosti	502 795
Úhrn příjmů ze zahraniční zvýšený o povinné pojistné	442 495
DZD ze závislé činnosti po vynětí	60 300
Základ daně	60 300
Daň celkem	9 045
Sleva na poplatníka	24 840
Daň po uplatnění slev	0
Úhrn sražených záloh	2 835
Zbývá doplatit	- 2 835

Při aplikaci metody vynětí s výhradou progrese, kterou za splnění podmínek umožňuje ustanovení § 38f odst. 4 ZDP, bude poplatníkovi jako přeplatek vráceno 2 835 Kč. Oproti tomu při aplikaci metody prostého zápočtu, kterou umožňuje použít SZDZ s USA, činí výsledná daňová povinnost modelového poplatníka 19 955 Kč. V takovém případě je pro poplatníka výhodnější aplikovat metodu vynětí s výhradou progrese. Následující tabulka srovnává dopady a podmínky použití těchto dvou metod.

Tab. 21: Porovnání aplikace metody zápočtu prostého a metody vynětí s výhradou progrese (Vlastní zpracování)

	Zápočet prostý	Vynětí s výhradou progrese
Zbývá doplatit	19 955 Kč	- 2 835 Kč
Podmínky aplikace	zaplacení daně ve státě zdroje	stanovuje § 38f odst. 4 ZDP
Možnost aplikace	výhradně v daňovém přiznání	nemusí být vždy v daňovém přiznání

2.5 Shrnutí analýzy problému

Prostřednictvím provedené komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a v USA bylo poukázáno na následující odlišné i podobné znaky v těchto daňových systémech. Daňová i administrativní zátěž poplatníka v USA je velmi ovlivněna tím, v jaké zemi či konkrétním městě závislou činnost vykonává. Tuto skutečnost ovšem zohledňuje federální právní úprava, a to tak, že zaplacené státní či místní daně umožňuje poplatníkům odečíst od základu daně v rámci federálního daňového přiznání. Možnost tohoto odpočtu mají vedle daňových rezidentů USA i nerezidenti navzdory tomu, že stejně jako nerezidenti v ČR mají i oni omezený přístup k prostředkům daňové optimalizace. Odlišným znakem je pak vyšší progresse zdanění v USA, která je navíc umocněna tím, že poplatníci s vyššími příjmy mají limitované možnosti daňových odpočtů. Daňový rezident ČR by měl rovněž brát na vědomí rozdílný způsob stanovování základu daně ve státě zdroje svých příjmů a ve státě své daňové rezidence.

Na základě analýzy vybraných ustanovení SZDZ s USA bylo dále poukázáno na to, jaký může mít tato dvoustranná dohoda států vliv na mezinárodní ekonomické aktivity daňových subjektů. SZDZ s USA navíc obsahuje mnohá specifika, která jsou způsobena především širším pojetím daňového rezidentství ze strany USA a používáním jejich vlastního modelu SZDZ. Při stanovování výsledné daňové povinnosti poplatníka s příjmy ze zdrojů na území ČR a USA hraje tato smlouva velmi podstatnou roli, a to již při samotném určování daňového rezidentství. Důležitým faktem je také to, že smlouva nejenom eliminuje dvojí zdanění, ale také prohlubuje vzájemnou spolupráci ČR a USA v boji proti daňovým únikům.

Analýze bylo dále podrobeno specifikum zamezení dvojího zdanění u příjmů ze závislé činnosti, kdy si poplatník za splnění daných podmínek může zvolit mezi metodou stanovenou SZDZ a metodou vynětí s výhradou progresse dle ZDP podle toho, která je pro něj výhodnější. V případě řešeného modelového příkladu bylo pro poplatníka jednoznačně výhodnější použití metody vynětí, která jako jediná z metod zamezení dvojího zdanění nemusí být aplikována výhradně v rámci formuláře daňového přiznání.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Třetí část práce obsahuje návrh metodiky pro stanovení výsledné daňové povinnosti daňového rezidenta ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA. Metodika obsahuje doporučení těmto poplatníkům, jak postupovat v případě mezinárodního zdanění svých příjmů a současně optimalizovat svoji daňovou povinnost. Navržená metodika je následně aplikována na příkladu konkrétního daňového poplatníka.

3.1 Návrh metodiky pro stanovení výsledné daňové povinnosti

Následujícím schématem je vyjádřena posloupnost kroků týkajících se stanovení výsledné daňové povinnosti poplatníka dosahujícího v jednom zdaňovacím období příjmů ze závislé činnosti ze zdrojů na území ČR a USA. Jednotlivé postupové kroky jsou blíže specifikovány v navazujícím textu.



Obr. 7: Schéma metodiky pro stanovení výsledné daňové povinnosti (Vlastní zpracování)

3.1.1 Určení daňového rezidentství

Prvním krokem při stanovování výsledné daňové povinnosti poplatníka, který dosáhl příjmů ze zdrojů na území ČR a USA, je určení státu jeho daňové rezidence. Podstatu tohoto kroku popisuje kapitola 1.1.1 (str. 15). Daňové rezidentství poplatníka musí být v první řadě posouzeno dle příslušných vnitrostátních daňových zákonů ČR a USA. Kritéria daňového rezidentství pro oba státy jsou uvedena v tabulce 22, kde jsou také obsaženy odkazy na kapitoly práce a ustanovení příslušného zákona upravující tuto problematiku. V případě, že je poplatník dle vymezených kritérií daňovým rezidentem obou těchto států (například naplňuje-li alespoň jedno kritérium v obou státech), bude dále postupovat dle čl. 4 odst. 4 SZDZ s USA, tak aby byl daňovým rezidentem pouze jednoho z nich (viz kap. 2.3.4, str. 52). Specifická situace pak nastává, když poplatník naplňuje kritéria daňového rezidentství ČR a je současně občanem USA. Takový poplatník je i v USA zdaňován ze svých celosvětových příjmů a vtažují se na něj zvláštní ustanovení (viz kap. 2.3.7, str. 54).

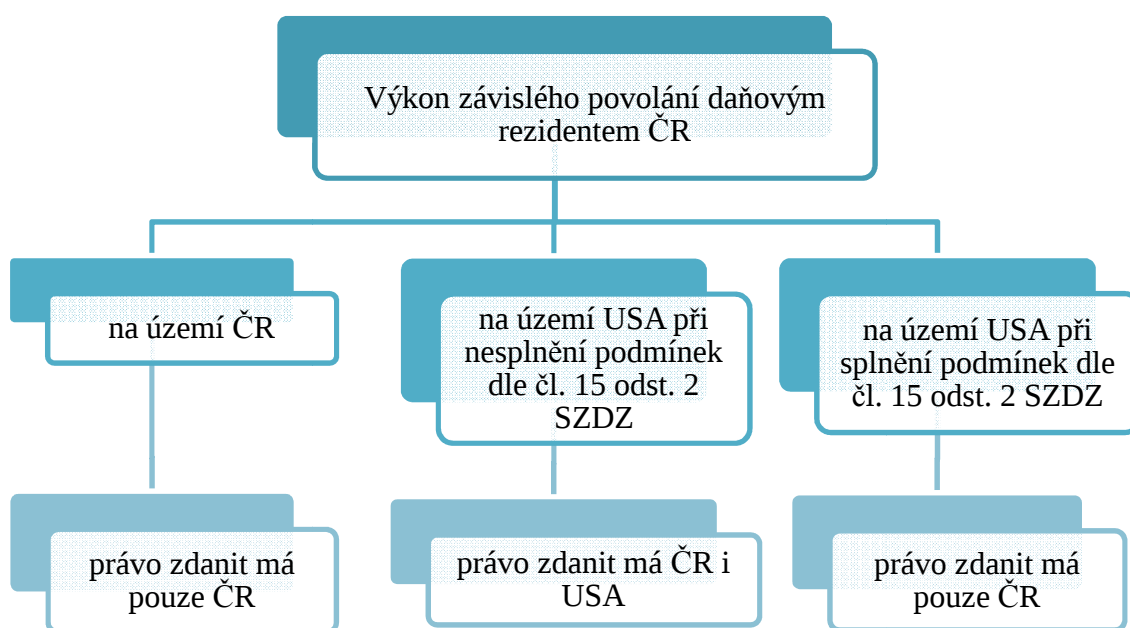
Tab. 22: Určení daňového rezidentství (Vlastní zpracování)

Stát	Kritéria daňového rezidentství	Kapitola práce	Právní úprava
ČR	• bydliště • obvykle se zdržuje	1.2.1 (str. 18)	§ 2 ZDP + pokyn GŘ č. G6
USA	• státní příslušnost • Zelená karta • podstatná přítomnost	1.3.2 (str. 32)	IRC § 7701 (b)

S ohledem na zaměření této práce jsou následující postupové kroky určeny pro poplatníky, kteří naplňují kritéria daňového rezidentství ČR a současně jsou v USA považováni za daňové nerezidenty. Takoví poplatníci zdaňují v ČR příjmy plynoucí z obou těchto států, přičemž v USA zdaňují pouze příjmy mající zde svůj zdroj. Jelikož však ČR a USA uzavřely SZDZ, je nutné daňovou povinnost poplatníka posuzovat dle této smlouvy.

3.1.2 Aplikace SZDZ s USA

Daňový rezident ČR s příjmy ze závislé činnosti z ČR a z USA bude v dalším kroku stanovování své výsledné daňové povinnosti aplikovat čl. 15 Závislá povolání SZDZ s USA, který určuje, jaký stát má právo na zdanění těchto příjmů (viz kap. 2.3.5, str. 53). V níže uvedeném schématu je pak znázorněno, jaké situace mohou dle tohoto článku nastat. Ve státě, kterému je dle smlouvy dáno právo příjem zdanit, poplatník následně stanoví svoji výslednou daňovou povinnost.



Obr. 8: Zdanění příjmů ze závislého povolání (Vlastní zpracování)

V souvislosti s čl. 15 SZDZ s USA je nutné také věnovat pozornost článkům uvedeným v jeho prvním odstavci, kterými jsou Tantiémy, Penze, renty, alimenty a přídavky na děti, Veřejné funkce a Studenti, stážisté, učitelé a výzkumní pracovníci. Tyto články obsahují ustanovení, která se odlišují od základních pravidel zdaňování odměn ze závislé činnosti uvedených v tomto schématu (viz kap. 2.3.6, str. 53).

Aby mohl poplatník zamezit případnému dvojímu zdanění svých příjmů plynoucích z USA, může v rámci daňového přiznání v ČR aplikovat metodu prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí dle čl. 24 odst. 2 SZDZ s USA (viz kap. 2.3.7, str. 54). V této situaci je však na místě posoudit, zda pro poplatníka nebude z hlediska daňového zatížení výhodnější použít metodu vynětí s výhradou progrese dle § 38f odst.

4 ZDP. Podmínky pro možnost aplikace metody vynětí konkretizuje kapitola 2.4 (str. 55), kde jsou také doloženy výhody jejího použití.

3.1.3 Plnění daňové povinnosti

Ve státě, kterému je dáno právo příjmy ze závislé činnosti zdanit, bude následně nutné určit, zda poplatníkovi za dané zdaňovací období vznikla povinnost podat daňové přiznání. Níže uvedená tabulka popisuje situace, kdy je daňový rezident ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA povinen podat daňové přiznání v jednotlivých státech. Tabulka také poskytuje odkazy na kapitoly práce a ustanovení příslušného zákona upravující tuto povinnost. Odkazy na formuláře daňových přiznání jsou vždy obsahem uvedené kapitoly.

Tab. 23: Povinnost podat daňové přiznání (Vlastní zpracování)

Stát	Poplatník je povinen podat daňové přiznání pokud	Kapitola práce	Právní úprava
ČR	• má příjmy z USA, u kterých se použije metoda prostého zápočtu • má kromě příjmů z USA, u kterých se použije metoda vynětí s výhradou progrese, i jiné příjmy	1.2.5 (str. 21)	§ 38g ZDP
USA	• jeho hrubé příjmy ze zdrojů na území USA přesahují částku osobního osvobození	1.3.5 (str. 34)	IRC § 6012 (a)

Existuje pouze jedna situace, kdy daňovému rezidentovi ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA nevzniká povinnost v ČR podat daňové přiznání, a to když jeho jedinými příjmy jsou příjmy plynoucí z USA, které se v ČR vyjímají ze zdanění dle § 38f odst. 4 ZDP. V ostatních případech je tento poplatník povinen vyplnit tiskopis přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

V případě, že má poplatník zájem v USA žádat o vrácení daňového přeplatku, je zde rovněž povinen podat daňové přiznání. Jestliže poplatník v průběhu zdaňovacího období odváděl také zálohy na státní daň z příjmů, je povinen řídit se při stanovování

své státní daňové povinnosti dle právních předpisů státu, kde závislou činnost vykonával. Daňové přiznání je poté nutné vyplnit pro každý samosprávný celek.

Podkladem pro vyplnění daňového přiznání v rámci ČR může být potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti. V USA je pak tímto podkladem formulář W2 (viz kap. 1.3.4, str. 33). Po shromáždění potřebných dokumentů může poplatník přejít k samotnému vyplnění příslušných tiskopisů daňových přiznání. Algoritmus stanovení výsledné daňové povinnosti v ČR je uveden v kapitole 1.2.15, na str. 29. Algoritmus stanovení federální daně z příjmů je pak obsahem kapitoly 1.3.15, na str. 41.

Vyplněná daňová přiznání společně s příslušnými přílohami musí poplatník doručit finanční správě daného státu. V případě ČR je nutné tyto tiskopisy doručit do 1. dubna a v případě USA do 15. dubna následujícího roku po zdaňovacím období, za které poplatník daňové přiznání podává.

3.2 Řešení praktického příkladu

V této kapitole je popsán konkrétní příklad anonymního daňového poplatníka (dále označovaného jako *Poplatník*), který v roce 2014 získal příjmy ze závislé činnosti v ČR a také v USA. Pomocí navrženého metodického postupu je zde stanovena jeho výsledná daňová povinnost v obou těchto státech.

Poplatník má českou státní příslušnost a je studentem vysoké školy se sídlem v Brně, kde má rovněž své trvalé bydliště. V rámci víza J-1 byl zaměstnán americkým zaměstnavatelem ve státě Maryland po dobu tří letních měsíců v roce 2014. *Poplatník* za toto období získal od zahraničního zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti v celkové výši 7 901,85 USD. Zálohy na federální daň z příjmů odvedené zaměstnavatelem činily v úhrnu 882,62 USD. Odvedené zálohy na daň z příjmů fyzických osob státu Maryland pak činily 494,77 USD.

V průběhu roku 2014 *Poplatník* obdržel také příjmy ze zdrojů na území ČR. Rovněž se jednalo o příjmy ze závislé činnosti, a to od dvou zaměstnavatelů. U obou z nich vykonával *Poplatník* závislou činnost na základě dohody o provedení práce. U prvního ze zaměstnavatelů *Poplatník* dosáhl hrubých mezd v celkové výši 8 760 Kč. *Poplatník* měl u tohoto zaměstnavatele podepsané prohlášení k dani na celý

rok 2014 a v důsledku uplatnění slev na dani mu z jeho měsíčních hrubých mezd nebyly odváděny zálohy na daň. U druhého zaměstnavatele vykonával *Poplatník* závislou činnost pouze v měsíci říjnu, kde prohlášení k dani již podepsat nemohl a výše jeho hrubé mzdy činila 5 400 Kč. V závislosti na výši tohoto příjmu a druhu pracovněprávního vztahu mu tento zaměstnavatel srazil daň podle zvláštní sazby ve výši 810 Kč. Níže uvedená tabulka pak uvádí celkový přehled dosažených příjmů *Poplatníka* včetně odvedených záloh na daních.

Tab. 24: Přehled příjmů a odvedených záloh *Poplatníka* (Vlastní zpracování)

	ČR	USA
Hrubé příjmy	14 160 Kč	7 901,85 USD
Daň podle zvláštní sazby dle ZDP	810 Kč	-
Zálohy na federální daň	-	882,62 USD
Zálohy na státní daň	-	494,77 USD
Čisté příjmy	13 350 Kč	6 524,46 USD

3.2.1 Určení daňového rezidentství

Jelikož má *Poplatník* na území ČR své bydliště a rovněž se zde obvykle zdržuje, naplňuje kritéria daňového rezidentství ČR. Z pohledu USA se poté jedná o daňového nerezidenta, a to z toho důvodu, že nesplňuje ani jednu z podmínek, podle níž by mohl být považován za daňového rezidenta USA. *Poplatník* má českou státní příslušnost, není držitelem Zelené karty, a jelikož pobýval v USA dočasně v rámci J víz, test podstatné přítomnosti se na něj nevztahuje.

Z uvedeného vyplývá, že v USA má *Poplatník* omezenou daňovou povinnost a měl by zde zdaňovat pouze příjmy mající zde svůj zdroj. V ČR jako ve státě daňové rezidence má *Poplatník* neomezenou daňovou povinnost, tudíž zde zdaňuje příjmy plynoucí jak z ČR, tak z USA. To, zda mohou být příjmy v USA skutečně zdaněny, stanoví až čl. 15 SZDZ s USA.

3.2.2 Aplikace SZDZ s USA

Jelikož je *Poplatník* daňovým rezidentem ČR, jenž vykonával závislou činnost na území USA a nesplňuje podmínky pro osvobození dle čl. 15 odst. 2 SZDZ s USA, budou jeho příjmy plynoucí z USA zdaněny jak v ČR, tak v USA.

Příjmy ze závislé činnosti vykonávané studenty v rámci programu Práce a cestování v USA jsou ovšem dle čl. 21 odst. 1 SZDZ s USA od zdanění v tomto státě osvobozeny do částky 5 000 USD. Toto osvobození bude zohledněno až v americkém daňovém přiznání.⁹⁷

Ve vztahu k zahraničním příjmům umožňuje SZDZ s USA zamezit jejich dvojímu zdanění metodou prostého zápočtu. Jelikož však zahraničními příjmy *Poplatníka* jsou příjmy ze závislé činnosti od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem USA, jakožto smluvního státu, kde byla závislá činnost vykonávána a tyto příjmy zde prošly systémem zdanění, může *Poplatník* aplikovat metodu vynětí s výhradou progrese dle ZDP namísto metody stanovené smlouvou.

3.2.3 Stanovení daně z příjmů fyzických osob ve státě zdroje příjmů

Povinností *Poplatníka* v USA je zdanit příjmy mající zde svůj zdroj. *Poplatník* jako daňový nerezident USA s celkovými ročními hrubými příjmy 7 901,85 USD je povinen za dané zdaňovací období podat v USA daňové přiznání k federální dani z příjmů fyzických osob. Vzhledem k daňovým odpočtům a slevám, na které má *Poplatník* nárok, bude možné použít formulář daňového přiznání 1040NR-EZ. Při vyplňování daňového přiznání je pak nutné postupovat dle jeho instrukcí. Postup stanovení výsledné daňové povinnosti *Poplatníka* je uveden v tabulce 25. Vyplněné daňové přiznání je pak přílohou č. 1 této práce, přičemž postup jeho vyplnění je následující.

První část daňového přiznání slouží k identifikaci *Poplatníka*. Údaje je vhodné vyplňovat bez diakritiky a velkými písmeny. Identifikační číslo představuje číslo sociálního zabezpečení *Poplatníka*. Dále je nutné zvolit příslušný statut *Poplatníka*, který bude v tomto případě Svobodný nerezident.

⁹⁷ ČEŠKOVIČOVÁ, P. *Osobní sdělení*. JNP Services, s. r. o. 29. 1. 2015.

V druhé části daňového přiznání bude vyčíslena daň na základě částek, které *Poplatník* nalezne na formuláři W2. Částky je nutné matematicky zaokrouhlit na celé USD. Na řádek 3 uvede *Poplatník* celkovou částku svých hrubých příjmů, která je uvedena v okénku 1 formuláře W2. Protože jsou tyto příjmy do částky 5 000 USD osvobozeny dle čl. 21 odst. 1 SZDZ s USA, bude suma hrubých zdanitelných příjmů činit pouze 2 902 USD. Tato částka se objeví rovněž řádku 7 a 10, jelikož *Poplatník* nemá nárok na odpočty od hrubého příjmu. Částku osvobození dle SZDZ je nutné uvést na řádek 6.

V rámci rozepsaného odpočtu si může *Poplatník* uplatnit zaplacené zálohy na státní daň, v tomto případě již v zaokrouhlené částce 495 USD. Tato suma je uvedena v okénku 17 formuláře W2 a na daňovém přiznání se objeví na řádku 11. Řádek 12 pak představují zdanitelné příjmy *Poplatníka* po uplatnění rozepsaného odpočtu. Na řádek 13 uvede *Poplatník* částku osobního osvobození ve výši 3 950 USD. Po uplatnění osobního osvobození získá poplatník zdanitelný příjem, který uvede na řádek 14 a podle něj stanoví daň z tabulky uvedené v instrukcích daňového přiznání. Dle této tabulky je pro nulový zdanitelný příjem daň rovněž nulová a tuto částku je nutné uvést na řádek 15. Vůči této dani má *Poplatník* nárok uplatnit si odvedené zálohy na federální daň, v tomto případě již v zaokrouhlené částce 883 USD. Suma záloh na federální daň, které *Poplatník* odvedl během zdaňovacího období, je uvedena v okénku 2 formuláře W2. Tuto částku je nutné vyplnit na řádek 18a a poté na řádek 21 daňového přiznání.

Tab. 25: Stanovení federální daně z příjmů fyzických osob (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v USD)
hrubý příjem (vyjma osvobozených příjmů)	2 902
- odpočty od hrubého příjmu	- 0
= upravený hrubý příjem	= 2 902
- odpočet rozepsaný	- 495
- osobní osvobození	- 3 950
= zdanitelný příjem	= 0
= daň	= 0
- zálohy na daň	- 883
= vratitelný přeplatek	= 883

Další část daňového přiznání se týká refundované částky. Na řádek 23a uveďte *Poplatník* částku, o kterou žádá, aby mu byla vrácena z celkového přeplatku uvedeného na řádku 22. Ostatní údaje v této části daňového přiznání *Poplatník* nevyplňuje v případě, že žádá o vrácení přeplatku formou papírového šeku na adresu uvedenou v první části daňového přiznání.

Na stejné straně daňového přiznání pak *Poplatník* nalezne kolonky, kde je potřebné umístit vlastnoruční podpis, datum a označení pozice v rámci níž *Poplatník* pobýval v USA. Na druhé straně daňového přiznání je nutné vyplnit a zaškrtnout požadované položky a do tabulky J uvést údaje týkající se osvobození příjmů na základě SZDZ.

Takto vyplněné daňové přiznání společně s částí formuláře W2 označené jako Federal Filing Copy musí být odesláno na adresu americké daňové správy uvedenou v instrukcích daňového přiznání, a to nejpozději do 15. dubna 2015. Pro vyplnění daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob státu Maryland je nutné postupovat dle příslušné právní úpravy tohoto státu.

3.2.4 Stanovení daně z příjmů fyzických osob ve státě daňové rezidence

Povinností *Poplatníka* ve státě jeho daňové rezidence je jednak zdanit příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, ale také příjmy plynoucí ze zdrojů na území USA. Jelikož *Poplatník* měl v roce 2014 kromě příjmů od zaměstnavatelů v ČR příjmy také ze zahraničí, je povinen podat za dané zdaňovací období daňové přiznání. Ovšem i v případě, že by měl *Poplatník* příjmy pouze z ČR, bylo by pro něj výhodnější daňové přiznání podat, protože jedině jeho prostřednictvím má možnost daň sraženou dle zvláštní sazby započíst na svoji celkovou daňovou povinnost. Vyplněné daňové přiznání je přílohou č. 2 této práce, přičemž postup jeho vyplnění je následující.

Příjmy dosažené ze zdrojů na území USA musí být z cizí měny přepočteny dle jednotného kursu, který pro americký dolar za zdaňovací období 2014 činí 20,9 Kč.⁹⁸ Zahraniční příjmy v celkové částce 7 901,85 USD pak po přepočtu činí 165 148,67 Kč. Tyto příjmy společně s příjmy ze závislé činnosti dosažené na území ČR ve výši

⁹⁸ Pokyn GFŘ D-20 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2014 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění ze dne 2. 1. 2015.

14 160 Kč *Poplatník* uvede na řádek 31 daňového přiznání. Tato částka po zaokrouhlení na celé Kč činí 179 309 Kč a představuje úhrn hrubých příjmů od všech zaměstnavatelů. Hrubé příjmy dosažené v rámci ČR nalezne *Poplatník* v rámci potvrzení o zdanitelných příjmech a potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani. Hrubé příjmy dosažené v rámci USA nalezne *Poplatník* v okénku 1 formuláře W2.

Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů = 165 148,67 + 14 160 = 179 309 Kč

Celosvětový dílčí základ daně uvedený na řádcích 34 a 36 daňového přiznání pak budou tvořit zahraniční příjmy fiktivně navýšené o povinné pojistné společně s tuzemskými příjmy, které se však o povinné pojistné navyšovat nebudou, jelikož mu nepodléhaly. Úhrn povinného pojistného uvede *Poplatník* na řádek 32 a na řádek 35 pak uvede úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné.

Úhrn povinného pojistného = 165 148,67 * 0,34 = 56 151 Kč

DZD ze závislé činnosti = 221 300 + 14 160 = 235 460 Kč

Úhrn příjmů ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné = 165 148,67 + 56 151 = 221 300 Kč

Jelikož *Poplatník* splňuje podmínky ustanovení § 38f odst. 4 ZDP pro možnost aplikace metody vynětí s výhradou progrese, může se rozhodnout tuto metodu využít. V takovém případě *Poplatník* na řádek 36a daňového přiznání uvede rozdíl DZD ze závislé činnosti a příjmů ze zahraničí navýšených o povinné pojistné.

DZD ze závislé činnosti po vynětí = 235 460 – 221 300 = 14 160 Kč

Protože *Poplatník* jiné příjmy než ty ze závislé činnosti nemá a rovněž neuplatňuje nezdanielnou část základu daně a ani odčitatelné položky, uvede částku DZD po vynětí také na řádek 42, 45 a 55. *Poplatník* je navíc povinen vyplnit Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění, který je přílohou č. 3 této práce.

Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů uvede *Poplatník* na řádek 56 daňového přiznání a následně z něj vypočte daň, kterou uvede na řádek 57, 58 a 60.

$$Daň = 14\,100 \cdot 0,15 = \underline{2\,115} \text{ Kč}$$

Vůči vypočtené dani má *Poplatník* nárok uplatnit si slevu na poplatníka ve výši 24 840 Kč, kterou uvede na řádek 64 daňového přiznání a také slevu na studenta ve výši 4 020 Kč, kterou uvede na řádek 69. Celková suma těchto slev se pak objeví na řádku 70. Vzhledem k výši daně však není nutné již slevu na studenta uplatňovat. V případě jejího uplatnění je potřebné přiložit také potvrzení o studiu *Poplatníka*. Celková daň po uplatnění slev na řádku 71 je pak nulová.

$$Daň po uplatnění slev = 2\,115 - 24\,840 - 4\,020 = \underline{0} \text{ Kč}$$

Na řádek 87a *Poplatník* uvede částku sražené daně dle potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani ve výši 810 Kč. Vzhledem k nulové daňové povinnosti se tato částka objeví na řádku 91 se záporným znaménkem a bude *Poplatníkovi* vrácena ve formě přeplatku.

Tab. 26: Stanovení daně z příjmů fyzických osob v ČR (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	179 309
Úhrn povinného pojistného	56 151
DZD ze závislé činnosti	235 460
Úhrn příjmů ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné	221 300
DZD ze závislé činnosti po vynětí	14 160
Základ daně	14 100
Daň celkem	2 115
Sleva na poplatníka	24 840
Sleva na studenta	4 020
Daň po uplatnění slev	0
Sražená daň	810
Zbývá doplatit	- 810

Na straně 4 daňového přiznání je pak nutné vyplnit seznam příloh, žádost o vrácení daňového přeplatku a připojit podpisy. Jako potvrzení výše základu daně od zahraničního plátce příjmů doloží *Poplatník* kopii formuláře W2 a případně

i daňového přiznání k federální dani z příjmů v USA. Takto vyplněné daňové přiznání společně s přílohami *Poplatník* doručí územnímu pracovišti finančního úřadu pro Brno I., a to nejpozději do 1. dubna 2015.

V případě, že bude *Poplatník* postupovat dle výše uvedených doporučení, bude jeho výsledná daňová povinnost za zdaňovací období roku 2014 ve státě jeho daňové rezidence i ve státě zdroje jeho příjmů nulová a odvedené zálohy i se sraženou daní se stanou vratitelným přeplatkem. Výslednou daňovou povinnost *Poplatníka* prezentuje následující tabulka.

Tab. 27: Výsledná daňová povinnost *Poplatníka* (Vlastní zpracování)

	ČR	USA
Hrubé příjmy	14 160 Kč	7 901,85 USD
Daň podle zvláštní sazby dle ZDP	810 Kč	-
Zálohy na federální daň	-	882,62 USD
Daň	0 Kč	0 USD
Vratitelný přeplatek	810 Kč	883 USD

3.3 Shrnutí vlastních návrhů řešení

V poslední části diplomové práce byla na základě zpracovaných teoretických podkladů a výstupů z jejich analýzy navržena metodika pro stanovení výsledné daňové povinnosti daňového rezidenta ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA. Navržená metodika může těmto poplatníkům pomoci k lepší orientaci v poměrně složité problematice mezinárodního zdanění příjmů a v možnostech daňové optimalizace, které nabízí vnitrostátní i mezinárodní právní úprava. Právě z důvodu mezinárodního prvku je nutné chápat danou problematiku v širších souvislostech, k jejichž lepšímu uchopení může právě tato diplomová práce přispět. Tuto skutečnost potvrzují výsledky aplikace navržené metodiky na příkladu konkrétního daňového poplatníka. Při realizaci daných doporučení byla výsledná daňová povinnost daňového rezidenta ČR s příjmy z USA v obou těchto státech za rok 2014 nulová.

ZÁVĚR

Tématem této diplomové práce bylo mezinárodní zdanění příjmů se zaměřením na daňové rezidenty ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA. Cílem bylo navrhnout metodiku pro stanovení výsledné daňové povinnosti těchto poplatníků při současném využití dostupných prostředků daňové optimalizace. Pro naplnění tohoto cíle bylo nejprve nutné zpracovat teoretická východiska, a to výkladem základních pojmů z oblasti mezinárodního zdanění příjmů a popisem právních úprav zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v ČR a v USA. Čtenář byl v teoretické části také seznámen s důležitými aspekty výkonu závislé činnosti na území USA.

V navazující analytické části práce byla nejprve provedena komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a v USA. Prostřednictvím této metody bylo poukázáno na základní rozdíly v daňových systémech zkoumaných států a současně byly na praktických výpočtech přiblíženy algoritmy výpočtu daně. Po provedené komparaci následovala sumarizace prostředků daňové optimalizace, kterých může daňový rezident ČR s příjmy z USA využít. Stěžejní část pak představovala analýza vybraných ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou uzavřela ČR s USA v roce 1993 a jejíž specifika jsou dána především tím, že v USA je daňové rezidentství poplatníka založeno na státním občanství. Obsahem analytické části bylo také srovnání dopadů použití metody zamezení dvojího zdanění umožněné zmíněnou smlouvou a metody vynětí s výhradou progresu na výslednou daňovou povinnost poplatníka. Zde bylo potvrzeno, že i jednostranné opatření ČR ohledně zamezení dvojího zdanění může výrazně eliminovat daňovou i administrativní zátěž poplatníka.

Ve třetí části práce byla na základě východisek z předchozích dvou částí a v souladu s vytyčeným cílem navržena metodika pro stanovení výsledné daňové povinnosti daňového rezidenta ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA při současném využití prostředků daňové optimalizace, které nabízí vnitrostátní i mezinárodní právní úprava. Tato metodika byla následně aplikována na příkladu konkrétního poplatníka, pro něhož byla vyplněna také příslušná daňová přiznání za zdaňovací období roku 2014.

V souvislosti se světovou globalizací a stále narůstajícím pohybem daňových subjektů za výkonem ekonomické činnosti do zahraničí bylo smyslem navržené metodiky poskytnout daňovým rezidentům ČR s příjmy ze závislé činnosti z USA ucelený návod, jak postupovat při stanovování výsledné daňové povinnosti ve státě své daňové rezidence a ve státě zdroje svých příjmů. Skutečnost, že tato diplomová práce svým obsahem pokryla pouze oblast mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, dokazuje, že problematika mezinárodního zdanění je velmi rozsáhlou a složitou záležitostí.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BRYCHTA, I. a kol. *Meritum daň z příjmů 2014*. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-462-0.

BRYCHTA, K. *Mezinárodní daňové systémy*. Přednáška. Brno: VUT, 2.10.2014.

BUREAU OF LABOUR STATISTIC. US Average Hourly Earnings. *YCHARTS.com* [online]. 2015 [cit. 2015-01-10]. Dostupné z www: <http://ycharts.com/>.

COHEN, G. N., et al. *EY Tax Guide 2015*. 30. ed. New Jersey: John Wiley & Sons 2015. ISBN 978-1-118-86683-2.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné mzdy - 4. čtvrtletí 2014. *CZSO.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z www: <https://www.czso.cz/>.

ČEŠKOVIČOVÁ, P. *Osobní sdělení*. JNP Services, s. r. o., Vodičkova 791/41, 112 09 Praha 1. 29. 1. 2015.

ČSSZ. Mezinárodní smlouva o sociálním zabezpečení mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými. *CSSZ.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-03-14]. Dostupné z www: <http://www.cssz.cz/>.

DĚRGEL, M. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-600-6.

DOYLE, A. Minimum Wage Rates for 2014. *About.com* [online]. 2015 [cit. 2015-03-20]. Dostupné z www: <http://jobsearch.about.com/>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Daňové zvýhodnění v roce 2015. *Financnisprava.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-01-19]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. Databáze aktuálních daňových tiskopisů. *Financnisprava.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-02-07]. Dostupné z www: <http://www.financnisprava.cz/>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Financnisprava.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-11-07]. Dostupné z www: www.financnisprava.cz.

GAVLAS, M a kol. *Pracovní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2012. ISBN 978-80-210-5852-1.

IRS. Forms and Publications. *IRS.gov* [online]. 2015 [cit. 2015-02-07]. Dostupné z www: <http://apps.irs.gov/>.

IRS. Instructions for Form 1040NR-EZ. *IRS.gov* [online]. 2014 [cit. 2014-12-19]. Dostupné z www: <http://www.irs.gov/>.

IRS. *IRS.gov* [online]. 2014 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: <http://www.irs.gov/>.

- IRS. Publication 519 (2014), U.S. Tax Guide for Aliens. *IRS.gov* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z www: <http://www.irs.gov/>.
- IRS. Taxation of Nonresident Aliens. *IRS.gov* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z www: <http://www.irs.gov/>.
- IVANCO, G. a A. KLÍMOVÁ. Jak na daně za rok 2014. *Ekonom*. 2015, roč. LIX, č. 8, s. 31-69. ISSN 1210-0714.
- KYSELÁK, P. Výhra rezidenta Česka v americkém kasinu. *Danarionline.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-01-23]. Dostupné z www: <http://www.danarionline.cz/>.
- LASSER, J. K. *Your Income Tax 2015*. 78. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2015. ISBN 978-1-118-92201-9.
- LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. FATCA (ČR - USA). *MFCR.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-02-13]. Dostupné z www: <http://www.mfcr.cz/>.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Přehled platných smluv. *MFCR.cz* [online]. 2014 [cit. 2014-11-23]. Dostupné z www: <http://www.mfcr.cz/>.
- MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR. Minimální mzda. *MPSV.cz* [online]. 2015 [cit. 2015-01-29]. Dostupné z www: <http://www.mpsv.cz/>.
- MORÁVEK, Z. Slevy na dani u fyzických osob. *UNES*. 2015, roč. XIII, č. 4, s. 17-23. ISSN 1214-181X.
- PALATKOVÁ, M. *Mezinárodní turismus*. 2. vyd. Praha: GRADA, 2013. ISBN 978-80-247-4862-7.
- PELC, V. a P. PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7262-867-3.
- PEREZ, W. Adjusted Gross Income. *About.com* [online]. 2014 [cit. 2014-11-04]. Dostupné z www: <http://taxes.about.com/>.
- PEREZ, W. Itemized Deduction. *About.com* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z www: <http://taxes.about.com/>.
- PEREZ, W. Personal Exemptions. *About.com* [online]. 2014 [cit. 2014-11-04]. Dostupné z www: <http://taxes.about.com/>.
- PEREZ, W. Understanding Form W2. *About.com* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z www: <http://taxes.about.com/>.
- PEREZ, W. Wage and Salary Income. *About.com* [online]. 2014 [cit. 2014-10-27]. Dostupné z www: <http://taxes.about.com/>.

POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: CERM, 2006. ISBN 80-214-3254-3.

Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Pokyn GFŘ D-20 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2014 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění ze dne 2. 1. 2015.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-677-6.

Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.

SOCIAL SECURITY. Social Security Number and Card. *SSA.gov* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z [www: http://www.ssa.gov/](http://www.ssa.gov/).

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

ŠUBRT, B. a kol. *Abeceda mzdové účetní 2014*. 24. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. ISBN 978-80-7263-851-2.

TAX FOUNDATION. State Taxes. *Taxfoundation.org* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z [www: http://taxfoundation.org/](http://taxfoundation.org/).

TAX FOUNDATION. Top State Income Tax Rates in 2014. *Taxfoundation.org* [online]. 2014 [cit. 2014-12-13]. Dostupné z [www: http://taxfoundation.org/](http://taxfoundation.org/).

VELVYSLANECTVÍ SPOJENÝCH STÁTŮ AMERICKÝCH. Práce a cestování (J-1 Program). *Czech.prague.usembassy.gov* [online]. 2015 [cit. 2015-01-10]. Dostupné z [www: http://czech.prague.usembassy.gov/](http://czech.prague.usembassy.gov/).

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ze dne 21. dubna 2006.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 22. července 2009.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 20. listopadu 1992.

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Přehled sazeb povinného pojistného v ČR pro rok 2014 (Upraveno dle)	20
Tab. 2: Slevy na dani za zdaňovací období 2014 (Upraveno dle)	27
Tab. 3: Daňové zvýhodnění v roce 2014 a 2015 (Upraveno dle)	27
Tab. 4: Algoritmus výpočtu daně z příjmů fyzických osob v ČR (Upraveno dle)	29
Tab. 5: Přehled sazeb sociálního a zdravotního pojištění v USA pro rok 2014 (Upraveno dle)	33
Tab. 6: Výše standardního odpočtu pro rok 2014 (Upraveno dle)	37
Tab. 7: Sazby federální daně z příjmů fyzických osob (Upraveno dle)	39
Tab. 8: Algoritmus výpočtu daně z příjmů fyzických osob v USA (Upraveno dle)	41
Tab. 9: Komparace zdaňování příjmů ze závislé činnosti v ČR a USA (Vlastní zpracování).....	42
Tab. 10: Výpočet efektivní daňové sazby v ČR za rok 2014 (Vlastní zpracování).....	45
Tab. 11: Výpočet efektivní daňové sazby v USA za rok 2014 (Vlastní zpracování)	46
Tab. 12: Výpočet progresivní daně (Vlastní zpracování)	47
Tab. 13: Srovnání efektivních daňových sazeb v ČR a USA (Vlastní zpracování)	47
Tab. 14: Daňový rezident ČR a prostředky daňové optimalizace (Vlastní zpracování). 49	
Tab. 15: Daňový nerezident USA a prostředky daňové optimalizace (Vlastní zpracování).....	49
Tab. 16: Vybraná relevantní ustanovení SZDZ s USA (Vlastní zpracování).....	50
Tab. 17: Výpočet federální daně z příjmů fyzických osob modelového poplatníka (Vlastní zpracování).....	56
Tab. 18: Stanovení daně uznané k zápočtu (Vlastní zpracování)	57

Tab. 19: Stanovení výsledné daňové povinnosti při aplikaci metody prostého zápočtu (Vlastní zpracování).....	59
Tab. 20: Stanovení výsledné daňové povinnosti při aplikaci metody vynětí s výhradou progrese (Vlastní zpracování).....	60
Tab. 21: Porovnání aplikace metody zápočtu prostého a metody vynětí s výhradou progrese (Vlastní zpracování).....	60
Tab. 22: Určení daňového rezidentství (Vlastní zpracování)	63
Tab. 23: Povinnost podat daňové přiznání (Vlastní zpracování).....	65
Tab. 24: Přehled příjmů a odvedených záloh <i>Poplatníka</i> (Vlastní zpracování)	67
Tab. 25: Stanovení federální daně z příjmů fyzických osob (Vlastní zpracování).....	69
Tab. 26: Stanovení daně z příjmů fyzických osob v ČR (Vlastní zpracování).....	72
Tab. 27: Výsledná daňová povinnost <i>Poplatníka</i> (Vlastní zpracování)	73

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Schéma stanovení základu daně (Upraveno dle).....	23
Obr. 2: Schéma určení solidárního zvýšení daně (Upraveno dle)	25
Obr. 3: Sazby daně z příjmů fyzických osob v jednotlivých státech USA pro rok 2014 (Zdroj).....	31
Obr. 4: Stanovení základu daně daňového rezidenta ČR (Vlastní zpracování).....	43
Obr. 5: Řešení kolize při určování daňového rezidentství (Vlastní zpracování).....	52
Obr. 6: Daňová tabulka (Zdroj)	56
Obr. 7: Schéma metodiky pro stanovení výsledné daňové povinnosti (Vlastní zpracování).....	62
Obr. 8: Zdanění příjmů ze závislého povolání (Vlastní zpracování).....	64

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPČ	Dohoda o pracovní činnosti
DPP	Dohoda o provedení práce
DZD	Dílčí základ daně
ETR	Effective Tax Rate (Efektivní daňová sazba)
IRC	Internal Revenue Code (Federální zákon o daních z příjmů)
IRS	Internal Revenue Service (Úřad pro daňovou správu Spojených států)
SSN	Social Security Number (Číslo sociálního zabezpečení)
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
SZDZ s USA	Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku
USA	Spojené státy americké
USD	United States Dollar (Americký dolar)
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Přiznání k federální dani z příjmů fyzických osob..... I

Příloha 2: Přiznání k dani z příjmů fyzických osob III

Příloha 3: Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění VII

PŘÍLOHY

Příloha 1: Přiznání k federální dani z příjmů fyzických osob

Form 1040NR-EZ Department of the Treasury Internal Revenue Service	U.S. Income Tax Return for Certain Nonresident Aliens With No Dependents ▶ Information about Form 1040NR-EZ and its instructions is at www.irs.gov/form1040nrez .	OMB No. 1545-0074 2014				
Please print or type. See separate instructions.	Your first name and initial JMENO		Last name PRIJMENI		Identifying number (see instructions) SSN	
	Present home address (number, street, and apt. no., or rural route). If you have a P.O. box, see instructions. ULICE, CISLO POPIISNE					
	City, town or post office, state, and ZIP code. If you have a foreign address, also complete spaces below (see instructions). MESTO					
	Foreign country name CZECH REPUBLIC		Foreign province/state/county		Foreign postal code PSC	
Filing Status Check only one box. 1 ☒ Single nonresident alien 2 ☐ Married nonresident alien						
Attach Form(s) W-2 or 1042-S here. Also attach Form(s) 1099-R if tax was withheld.	3	Wages, salaries, tips, etc. Attach Form(s) W-2			3	2902
	4	Taxable refunds, credits, or offsets of state and local income taxes			4	
	5	Scholarship and fellowship grants. Attach Form(s) 1042-S or required statement.			5	
	6	Total income exempt by a treaty from page 2, Item J(1)(e)			6	5000
	7	Add lines 3, 4, and 5			7	2902
	8	Scholarship and fellowship grants excluded			8	
	9	Student loan interest deduction			9	
	10	Subtract the sum of line 8 and line 9 from line 7. This is your adjusted gross income			10	2902
	11	Itemized deductions (see instructions)			11	495
	12	Subtract line 11 from line 10			12	2407
	13	Exemption (see instructions)			13	3950
	14	Taxable income. Subtract line 13 from line 12. If line 13 is more than line 12, enter -0-			14	0
	15	Tax. Find your tax in the tax table in the instructions			15	0
	16	Unreported social security and Medicare tax from Form: a ☐ 4137 b ☐ 8919			16	0
17	Add lines 15 and 16. This is your total tax ▶			17	0	
Refund Direct deposit? See instructions.	18a	Federal income tax withheld from Form(s) W-2 and 1099-R			18a	883
	18b	Federal income tax withheld from Form(s) 1042-S			18b	
	19	2014 estimated tax payments and amount applied from 2013 return			19	
	20	Credit for amount paid with Form 1040-C			20	
	21	Add lines 18a through 20. These are your total payments ▶			21	883
	22	If line 21 is more than line 17, subtract line 17 from line 21. This is the amount you overpaid			22	883
	23a	Amount of line 22 you want refunded to you . If Form 8888 is attached, check here ▶ ☐			23a	883
	b	Routing number c Type: ☐ Checking ☐ Savings				
	d	Account number 				
	e	If you want your refund check mailed to an address outside the United States not shown above, enter that address here: _____				
Amount You Owe	24	Amount of line 22 you want applied to your 2015 estimated tax ▶			24	
	25	Amount you owe. Subtract line 21 from line 17. For details on how to pay, see instructions ▶			25	
Third Party Designee	Do you want to allow another person to discuss this return with the IRS (see instructions)? ☐ Yes. Complete the following. ☐ No					
	Designee's name ▶		Phone no. ▶		Personal identification number (PIN) ▶ 	
Sign Here Keep a copy of this return for your records.	Your signature ▶			Date	Your occupation in the United States EXCHANGE VISITOR	
	Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and accurately list all amounts and sources of U.S. source income I received during the tax year. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.			If the IRS sent you an Identity Protection PIN, enter it here (see inst.) 		
Paid Preparer Use Only	Print/Type preparer's name		Preparer's signature		Date	
	Firm's name ▶		Firm's EIN ▶		Check ☐ if self-employed	
	Firm's address ▶		Phone no.		PTIN 	

For Disclosure, Privacy Act, and Paperwork Reduction Act Notice, see instructions.

Cat. No. 21534N

Form **1040NR-EZ** (2014)

Schedule OI- Other Information (see instructions)
Answer all questions

- A** Of what country or countries were you a citizen or national during the tax year? CZECH REPUBLIC
- B** In what country did you claim residence for tax purposes during the tax year? CZECH REPUBLIC
- C** Have you ever applied to be a green card holder (lawful permanent resident) of the United States? ☐ Yes ☐ No
- D** Were you ever:
1. A U.S. citizen? ☐ Yes ☐ No
2. A green card holder (lawful permanent resident) of the United States? ☐ Yes ☐ No
- If you answer "Yes" to (1) or (2), see Pub. 519, chapter 4, for expatriation rules that may apply to you.
- E** If you had a visa on the last day of the tax year, enter your visa type. If you did not have a visa, enter your U.S. immigration status on the last day of the tax year.
- F** Have you ever changed your visa type (nonimmigrant status) or U.S. immigration status? ☐ Yes ☐ No
If you answered "Yes," indicate the date and nature of the change. ▶
- G** List all dates you entered and left the United States during 2014 (see instructions).
Note. If you are a resident of Canada or Mexico AND commute to work in the United States at frequent intervals, check the box for Canada or Mexico and skip to item H. ☐ Canada ☐ Mexico

Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy	Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy

- H** Give number of days (including vacation, nonworkdays, and partial days) you were present in the United States during:
2012 _____, 2013 _____, and 2014 _____.
- I** Did you file a U.S. income tax return for any prior year? ☐ Yes ☐ No
If "Yes," give the latest year and form number you filed ▶
- J** Income Exempt from Tax—If you are claiming exemption from income tax under a U.S. income tax treaty with a foreign country, complete (1) and (2) below. See Pub. 901 for more information on tax treaties.
1. Enter the name of the country, the applicable tax treaty article, the number of months in prior years you claimed the treaty benefit, and the amount of exempt income in the columns below. Attach Form 9833 if required (see instructions).

(a) Country	(b) Tax treaty article	(c) Number of months claimed in prior tax years	(d) Amount of exempt income in current tax year
CZECH REPUBLIC	21		5000
(e) Total. Enter this amount on Form 1040NR-EZ, line 6. Do not enter it on line 3 or line 5.			5000
2. Were you subject to tax in a foreign country on any of the income shown in 1(d) above? ☐ Yes ☐ No			

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Rodné číslo

03 DAP ¹⁾
☒ řádné ☐ opravná ☐ dodatečné

04 Kód rozlišení typu DAP ²⁾

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování,
která byla uplatněna u správce daně před uplynutím neprodlužené lhůty ³⁾

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem ⁴⁾

Důvody pro podání dodatečného
DAP zjištěny dne

Datum

ano ☐ ne ☒

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) nebo jeho část ²⁾ od do

dále jen „DAP“

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

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

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec	13 Ulice / část obce	14 Číslo popisné / orientační
15 PSČ	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail
		18 Stát Česká republika

Adresa místa pobytu k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměruje
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	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné / orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu - vyplň jen daňový nerezident 29a Výše celosvětových příjmů Kč

30 Transekte uskutečněné se zahraničními spojenými osobami ¹⁾ ano ☐ ne ☐

25 5405 MFin 5405 vzor č.21

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

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	179 309	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	56 151	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (f. 31 + f. 32 – f. 33)	235 460	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 13 zákona	221 300	

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 (f. 34)	235 460	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vymezení (f. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo f. 36)	14 160	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (f. 113 přílohy č. 1 DAP)		Příloha 1
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (f. 206 přílohy č. 2 DAP)		Příloha 2
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (f. 209 přílohy č. 2 DAP)	0	Příloha 2
41 Úhrn řádků (f. 37 + f. 38 + f. 39 + f. 40)	0	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vymezení (f. 41 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo f. 41)	0	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z f. 41a)	14 160	
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vymezení (f. 31 - úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)		
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše f. 41a		Příloha §34 odst. 1
45 Základ daně po odečtení ztráty (f. 42 – f. 44)	14 160	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců		Počet měsíců	
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění - darů/darů)				
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)				
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění a penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)				
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)				
52a § 34 odst. 4 (odpočet na podporu odborného vzdělávání)				
53 Další částky				
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (f. 46 + f. 47 + f. 48 + f. 49 + f. 50 + f. 51 + f. 52 + f. 52a + f. 53)				
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (f. 45 – f. 54)	14 160			
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	14 100			
57 Daň podle § 16 zákona	2 115			

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (f. 57) nebo částka z f. 330 přílohy č. 3 DAP	2 115	Příloha 3
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona	0	
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (f. 58 + f. 59)	2 115	
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	Rodné číslo
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)		24 840	
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)		0	
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela), která/který je držitelem ZTP/P)		0	
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)		0	
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)		0	
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)		0	
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)		4 020	
69a písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)			
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (f. 62 + f. 63 + f. 64 + f. 65a + f. 65b + f. 66 + f. 67 + f. 68 + f. 69 + f. 69a)		28 860	
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (f. 60 - f. 70)		0	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTÍCH ŽIJÍCÍCH VE SPOLEČNÉ HOSPODÁŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

	Příjmení	Jméno	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 f. 72, uplatněná maximálně do výše daně na f. 71)		0			
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (f. 71 - f. 73)		0			
75 Daňový bonus (f. 72 - f. 73)		0			
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)					
77 Rozdíl na daňovém bonusu (f. 75 - f. 76)		0			

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

78 Poslední známá daň		
79 Zjištěná daň podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (f. 74)		
80 Rozdíl řádků (f. 79 - f. 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 (f. 61)		
83 Rozdíl řádků (f. 82 - f. 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 zbývajících zálohách zaplacený 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	810	
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona		
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona		
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona		
91 Zbývá doplatit (f. 74 - f. 77 - f. 84a - f. 84 - f. 85 - f. 86 - f. 87 - f. 87a - f. 87b - f. 88 - f. 89 - f. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zaplacen více	-810	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	
Pojistné přiznání	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„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)	1
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	
Potvrzení zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školky podle školského zákona	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani podle § 36 odst. 2 písm p) nebo t) zákona	1
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	1
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	1
Další přílohy výše neuvedené	1
Počet listů příloh celkem	5

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

Údaje o podepisující osobě¹⁾:	Typ podepisující osoby:	Kód podepisující osoby:
Jméno(-a)		
Příjmení		Název právnické osoby
Datum narození	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	IC právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou). s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a)	Příjmení	Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	
Otisk razítka	

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu²⁾ Údaj vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 239b, § 239c a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů³⁾ Údaje o podepisující osobě fyzické vyplňejte pouze v případě, kdy je DAP zpracováváno a podáváno osobou odlišnou od daňového subjektu.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁČENÍ 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:

přepiatku na dani z příjmů fyzických osob Kč.Přepiatek zašlete na adresu: nebo vraťte na účet vedený u č. kód banky specifický symbol Vlastník účtu měna, ve které je účet veden V dne Podpis daňového subjektu (podepisující osoby³⁾)

Příloha 3: Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění

Rodné číslo:

SEZNAM

pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon)

k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období **2014**

Rádek číslo	Sloupec č. 1 identifikační údaje (adresa)	Sloupec č. 2 stát zdroje příjmů	Sloupec č. 3 zaplacená daň	Sloupec č. 4 daň	Sloupec č. 5 příjmy
1	Název a adresa zaměstnavatele	US	0	0	7 902
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					

Poznámky ke sloupcům:

1. **identifikační údaje** - uveďte údaje (včetně adresy) identifikující zahraničního správce daně nebo zahraničního plátce daně anebo depozitáře, identifikační údaje uveďte i v případě, když nemáte doklady zahraničního správce daně ve lhůtě k podání daňového přiznání k dispozici
2. **stát zdroje příjmů** - uveďte stát zdroje zahraničních příjmů
3. **zaplacená daň** - uveďte částku daně zaplacené v tomto státě v místní měně
4. **daň** - uveďte částku daně zaplacené v tomto státě přepočtenou na Kč, nebo v případě, že nemáte k dispozici doklady zahraničního správce daně, uveďte předpokládanou výši daně uplatněnou v daňovém přiznání
5. **příjmy** - uveďte výši příjmů ze zdrojů v tomto státě, stanovenou podle § 38f odst. 3 zákona, nebo v případě, že nemáte k dispozici doklady zahraničního správce daně, uveďte odhadovanou výši příjmů z příjmů ze závislé činnosti uveďte v souladu s § 6 odst. 14 zákona

201402b_MFIS_2402b_vzor 6.2