



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF FINANCES

SMLOUVA O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ MEZI ČR A NIZOZEMÍM A JEJÍ APLIKACE

CONVENTION FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION BETWEEN THE CZECH
REPUBLIC AND THE NETHERLANDS AND ITS APPLICATION

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

JANA BLAŽKOVÁ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Blažková Jana

Daňové poradenství (6202R006)

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

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Nizozemím a její aplikace

v anglickém jazyce:

Convention for the Avoidance of Double Taxation Between the Czech Republic and the Netherlands and its Application

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému

Vlastní návrhy řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Seznam odborné literatury:

- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha : ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 3. aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 2. aktualizované vydání. Praha : ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění : ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha : Wolters Kluwers ČR, 2010. 180 s. ISBN 978-80-7357-550-2.

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

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

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 04.05.2011

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou zamezení dvojího zdanění příjmů mezi Českou republikou a Nizozemím se zaměřením na fyzické osoby. Práce analyzuje smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím s cílem poskytnout návrh pro zdaňování příjmů prostřednictvím modelového příkladu. Mimo jiné se bakalářská práce ve stručnosti věnuje historickému vývoji mezinárodního dvojího zdanění, harmonizaci přímých daní, vymezení základních pojmů důležitých pro danou problematiku, metodám k eliminaci dvojího zdanění a způsobu vybírání daní u nerezidentů České republiky.

Abstract

This bachelor's thesis deals with problems of the avoidance of double taxation between the Czech Republic and the Netherlands with focusing on physical person. The bachelor's thesis analyzes the avoidance of double taxation with the Netherlands in order to provide a proposal to taxation income through a model example. Among other things, the thesis is briefly describes the historical development of international double taxation, harmonization of direct taxes, the definition of basic concepts relevant to this problems, eliminate double taxation and the methods of tax collection for non-residents of the Czech Republic.

Klíčová slova

Poplatník, stát, zdroj příjmů, zamezení dvojího zdanění, rezident, nerezident, daňová povinnost, zdanitelný příjem, zápočet daně, vynětí příjmů.

Key words

Taxpayer, state, source of income, avoidance of double taxation, resident, non-resident, tax liability, taxable income, credit taxation, exemption of income.

Bibliografická citace

BLAŽKOVÁ, J. *Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Nizozemím a její aplikace*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 70 s.

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

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, 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 31. května 2011

.....

Podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu práce Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc a náměty při zpracovávání mé bakalářské práce, dále Ing. Lubomíru Kocmanovi za poskytnuté konzultace.

Obsah

Úvod	9
Cíl práce	10
Metody	10
1 Mezinárodní zdanění	11
1.1 Historie mezinárodního zdanění v České republice	11
1.2 Důvody sjednání mezinárodních smluv	12
1.3 Výhrady ČR při sjednávání mezinárodních smluv	13
1.4 Význam komentářů k MS	14
1.5 Zákaz diskriminace	14
1.6 Harmonizace a koordinace přímých daní v EU	15
1.7 Spolupráce v oblasti přímých daní	15
2 Vymezení základních pojmů	16
2.1 Poplatník, plátce a předmět daně	16
2.2 Daňový rezident a nerezident podle zákona o daních z příjmů	16
2.3 Určení rezidentury	18
2.4 Skutečný vlastník	19
2.5 Aktivní a pasivní příjmy	21
2.6 Zdroj příjmů	21
3 Mezinárodní zdanění příjmů	23
3.1 Vznik dvojího zdanění	23
3.2 Mezinárodní smlouvy	23
3.3 Opatření k zamezení dvojího zdanění	24
3.4 Vyloučení dvojího zdanění	25
3.4.1 Zápočet daně	26
3.4.2 Vynětí příjmů	27
3.4.3 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně	28
3.5 Způsob vybírání daně u daňových nerezidentů	29
3.5.1 Daň vybíraná srážkou	29
3.5.2 Daň vybíraná na podkladě daňového přiznání	31

3.5.3	Daň vybíraná prostřednictvím záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.....	33
4	Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím	37
4.1	Protokol doplňující smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím.....	37
4.2	Vyloučení dvojího zdanění podle SZDZ s Nizozemím	39
4.2.1	Metoda úplného zápočtu daně	39
4.2.2	Metoda vynětí příjmů.....	40
4.2.3	Metoda prostého zápočtu	41
5	Příklad mezinárodního zdanění.....	42
5.1	Zadání příkladu	42
5.1.1	Rekapitulace příjmů	50
5.2	Daňová povinnost v Nizozemí.....	50
5.2.1	Výpočet daňové povinnosti v Nizozemí	51
5.3	Daňová povinnost v České republice.....	53
5.3.1	Výpočet daňové povinnosti v ČR	54
6	Zhodnocení.....	59
7	Návrhy	62
	Závěr.....	63
	Literatura	65
	Použité zkratky	68
	Seznam tabulek.....	69
	Přílohy	70

Úvod

Světová globalizace přinutila mnohé státy otevřít své trhy zahraničním subjektům a pochopit, že je lépe přenechat specializované obory zkušeným zahraničním společnostem. A protože tyto společnosti podnikají ve více státech, musejí své příjmy danit jak ve státě, kde má společnost sídlo tak i v dalších státech odkud jim příjmy plynou. Své výdělků musí samozřejmě zdanit i řemeslníci a méně kvalifikovaná pracovní síla, která odchází do zahraničí za vidinou vyššího výdělku. Z důvodu usnadnění mezinárodního podnikání mezi sebou jednotlivé státy postupně začali uzavírat daňové smlouvy, aby tak omezili, popř. zamezili dvojímu zdanění.

Význam mezinárodních smluv se ještě zvýšil po vstupu České republiky do Evropské unie a otevření Shengenského prostoru, které umožnilo volný pohyb osob, služeb zboží a kapitálu. Postupně docházelo k tomu, že zahraniční vlastníci společností začali podnikat i na území České republiky a umístili si zde sídla svých podniků a na druhou stranu české společnost začaly investovat v zahraničí. V této souvislosti je pro nás znalost mezinárodní daňové problematiky zcela nezbytné. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů získaly na významu i tím, že jsou nástrojem pro daňovou spolupráci a výměnu informací mezi jednotlivými státy.

Cíl práce

Cílem bakalářské práce je vysvětlit základní pojmy a problematiku mezinárodního zdanění příjmů. Bakalářská práce se zabývá daňovou povinností poplatníka, rezidenta České republiky, kterému plynou příjmy jak ze zdrojů na našem území, tak i z Nizozemí, poskytne tak návrh pro zdanění příjmů fyzických osob a přiblíží problematiku mezinárodního zdanění. Konkrétně se bakalářská práce zaměří na smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím a dále se bude věnovat i prostředkům optimalizace daňového břemene poplatníka.

Metody

Při zpracování teoretické a analytické části bakalářské práce jsem použila metodu **abstrakce** a metodu **analýzy** a **syntézy**. Metoda abstrakce vymezuje určité charakteristiky a vlastnosti, nezkoumá nepodstatné detaily, ale věnuje se jen relevantním faktům. Výsledkem abstrakce jsou pojmy, modely a teorie, které vystihují podstatné. Metoda analýzy rozčleňuje zkoumané na jednotlivé dílčí části, zatímco syntéza jednotlivá teoretická fakta sjednocuje do uceleného tematického textu.¹

1 POKORNÝ, Jiří, *Předdiplomní seminář : Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, 2006, s. 21.

1 Mezinárodní zdanění

Z hlediska bezprostředního ovlivňování daní jsou nejdůležitějším nástrojem mezinárodní daňové smlouvy. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se týkají především daní přímých. Jejich hlavním smyslem je zamezit, aby byl poplatník podroben daňové povinnosti ve dvou státech za jednu tutéž skutečnost v jednom zdaňovacím období. Při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění vycházejí státy ze Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD (*Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj*). Dále se při uzavírání mezinárodních smluv státy řídí Vzorovou smlouvou o zamezení dvojího zdanění OSN (*Organizace spojených národů*).²

1.1 Historie mezinárodního zdanění v České republice

Uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) v České republice má kořeny již v poválečném období. V té době byly jako první uzavřeny mezinárodní smlouvy s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. Hospodářská politika tehdejší Československé socialistické republiky měla jiné priority a mezinárodní obchod mezi ně nepatřil, a proto další uzavírání SZDZ nastalo až v 70. letech. V této době již existovali dva modely smluv, které byly mezinárodně uznávané. Modelová smlouva *Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj* (dále jen OECD), která byla určena pro smluvní vztahy mezi stejně vyspělými státy a model *Organizace spojených národů* (dále jen OSN), obsahující prvky, které chrání daňové příjmy smluvního státu s mnohem nižší hospodářskou úrovní. Podle modelu OECD probíhá zdanění příjmů v zemi sídla nebo bydliště daňového poplatníka, model OSN klade důraz na zdanění příjmů v zemi zdroje těchto příjmů. Oba modely měly však podobnou strukturu a v dnešní době jsou si tak podobné, že se model OSN skoro nepoužívá. Prvními smlouvami, které ČSSR a ČR sjednala na základě modelu OSN, byly smlouvy se Srí Lankou, Kypr, Nigérií, Čínou a Tuniskem. Nyní ČR uzavírá smlouvy zásadně na základě modelu OECD. Jak už jsem uvedla, vzhledem k naší uzavřené ekonomice byl počet sjednaných smluv počátkem 70. let nedostačující a bylo zapotřebí tyto překážky odstranit, aby mohl být trh otevřen pro vzájemné investice. Od té doby *Ministerstvo*

² NERUDOVÁ, Danuše, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 15-19.

financí ČR odvedlo kus práce a nyní má Česká republika uzavřeno 78³ SZDZ (stav platný k 1. lednu 2011). I v současné době Česká republika uzavírá nové SZDZ a obměňuje ty staré, pokud v nich obsažená ujednání nevyhovují dnešním požadavkům. Proces, který vede až k ratifikaci smluv je poměrně časově náročný, trvá 3-5 let.⁴

1.2 Důvody sjednání mezinárodních smluv

Důvodů k uzavírání mezinárodních smluv existuje celá řada. Jedním z nejdůležitějších důvodů je obava z konfliktu mezi soupeřícími daňovými nároky jednotlivých států. Díky narůstajícímu propojení mezi ekonomikami jednotlivých států je tato obava aktuální. Jako příklad můžeme uvést zavedení jednotné daně na Slovensku. Toto zavedení ovlivnilo i vládu ČR při rozhodování o výši sazeb z příjmů fyzických osob a následovalo zavedení jednotné sazby z příjmů fyzických osob i u nás. Mezi další důvody patří snaha zabránit dvojímu zdanění příjmů daňových rezidentů a to v případě, že jsou rezidenti jednoho smluvního státu a příjmy jim plynou z druhého smluvního státu. Základním principem mezinárodního zdanění je, že prioritní právo na zdanění příjmů má stát zdroje příjmů a stát rezidenta je zavázán, daň zaplacenou ve druhém státě zohlednit tak, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění. Mezinárodní daňové smlouvy jsou důležité i z toho důvodu, že rozdělují podíl dvou států na výnosech ze zdanění. Z hlediska daňového zatížení by měla být smlouva pro daňové subjekty v podstatě neutrální. V různých státech jsou jiné sazby daně a s ohledem na to, můžeme mezinárodní smlouvy využít i k tzv. daňovému plánování. Výsledkem daňového plánování je zákonné snížení daňového břemene v rámci celosvětových příjmů poplatníka na minimum. Mezi další důvody k uzavírání mezinárodních daňových smluv je zabránění daňových únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zanedbatelné nejsou ani politické důvody. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují i pravidla, určená k tomu, aby byla jednomu ze smluvních států přiřknuta primární pravomoc ke zdanění vybraných příjmů rezidenta jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě.

³ Ministerstvo financí České republiky. *Přehled platných smluv České republiky*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html>.

⁴ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 218-219.

Tím to pravidlem zajistíme zdanění těchto příjmů jen v jednom ze smluvních států. Ve smlouvách je obsažen slovní obrat „může být zdaněn“ a daňoví poplatníci se díky tomu mohou domnívat, že stát, kde budou podrobeni dani, si smějí sami vybrat. To však smlouvy neumožňují. Toto slovní spojení znamená, že příjem bude zdaněn ve státě, kde příjem podléhá zdanění. Dále mají Mezinárodní daňové smlouvy vyšší právní sílu než tuzemské právní předpisy.⁵

1.3 Výhrady ČR při sjednávání mezinárodních smluv

Formální stránce mezinárodních smluv nelze nic vytknout, i přesto, že účast podnikatelské i odborné veřejnosti je podstatně nižší než při tvorbě nových daňových zákonů a přitom dopad na podnikatelské prostředí je srovnatelný. V této souvislosti můžeme uvést, že ČR v novějších smlouvách nesjednává pro zamezení dvojího zdanění metodou vynětí příjmů (s výhradou progresu), která je pro většinu poplatníků výhodnější, ale používá ke zdanění příjmů metodu zápočtu daně. Výhrady byly publikované ve Finančním zpravodaji v letech 1996 a 2002.⁶

Podstatnými výhradami jsou:

- oprávnění vymezovat vznik stálé provozovny nebo stálé základny dobou poskytování služeb (časovým testem),
- oprávnění nezačleňovat do smluv čl. 9 odst. 2 (sdružené podniky), a bránit tak možnosti „zrcadlových“ úprav základu daně v případě, že jej daňové orgány smluvního státu zvyšují z důvodu zjištění nesprávně nastavených převodních cen,
- oprávnění vymezovat čl. 12 (licenční poplatky) režim programového vybavení, oprávnění zdaňovat v ČR v režimu čl. 12 příjmy nerezidentů z poskytování průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení (movitých věcí).⁷

⁵ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 24-26.

⁶ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 220-221.

⁷ Tamtéž s. 220-221.

Česká republika má u uvedených výhrad sjednanou výjimku v uplatňování těchto ustanovení.⁸

1.4 Význam komentářů k MS

Komentáře k MS OECD jsou významné především jako zdroj desítek let zkušeností mnoha států s uplatňováním jednotlivých smluvních ujednání. Nejedná se přitom o přímý pramen práva. Nejsou závazným právním předpisem, jedná se spíš o výkladový prostředek. Česká republika se tedy nemusí řídit komentáři k Modelové smlouvě OECD.⁹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky p. p. (dále jen Ústava ČR) v článku 10 uvádí: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*”¹⁰ Z daného vyplývá, že ujednání obsažená ve SZDZ mají přednost před vnitrostátní úpravou.¹¹

1.5 Zákaz diskriminace

U mezinárodního zdaňování je pro zamezení diskriminace podstatný text dané smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ve SZDZ je obsažen samostatný článek – *Zákaz diskriminace* popř. *Zásada rovného nakládání*. Ve smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále jen Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím), Článek 26 uvádí: „*Příslušníci jednoho z obou států bez ohledu na to, zda mají v tomto státě bydliště či sídlo, nebudou podrobeni ve druhém státě žádnému zdanění nebo povinnostem s ním spojeným, které by byly jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, jimž jsou nebo mohou být podrobeni příslušníci tohoto druhého státu za stejných okolností.*” Součástí rovného nakládání je

⁸ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 220-221.

⁹ Tamtéž s. 227-228.

¹⁰ Poslanecká sněmovna. *Ústava České republiky*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-24]. Dostupný z WWW: <<http://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html>>.

¹¹ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 227-228.

i zákaz nerovného omezování uznání daňových nákladů na licenční poplatky, úroky a jiné platby rezidentům druhého státu. Stejně tak nesmí být důvodem pro diskriminaci to, že se určitý podnik nachází ve vlastnictví rezidentů druhého státu. Význam zákazu diskriminace je, že se tento zákaz rozšiřuje nejen na daně z příjmů a majetku, ale i na veškeré ostatní daně.¹²

1.6 Harmonizace a koordinace přímých daní v EU

V evropské unii se v harmonizaci přímých daní pokročilo jen málo, může za to fakt, že si jednotlivé členské státy chtějí zachovat daňové zákony a nenechají si mluvit do výše svých daní. U nepřímých daní bylo dosaženo shody, zatímco harmonizační proces přímých daní spíše stagnuje. Protože není žádná zákonná úprava, samotná harmonizace probíhá spíše prostřednictvím judikátů *Evropského soudního dvora*, který do harmonizace daňových systémů zasahuje prostřednictvím svých rozsudků. Jedná se o negativní harmonizaci, kdy by se členské státy měli řídit judikaturou místo směrnic a nařízení. Tento stav můžeme přičíst skutečností, že členské státy si nenechají zasahovat do suverénních záležitostí a také rozdílným účetním systémům.¹³

1.7 Spolupráce v oblasti přímých daní

Spolupráci členských zemí Evropské unie můžeme rozdělit do dvou oblastí. Spolupráce při zamezování dvojího zdanění a boji proti daňovým rájům pomocí mezinárodních daňových smluv a při výměně informací. Pomocníkem při výměně informací je *Evropská organizace daňových správ* (IOTA), jejíž náplní je výměna mezinárodních informací, ochrana práv daňových subjektů a administrativní spolupráce.¹⁴

¹² SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 222 - 225.

¹³ ŠIROKÝ, Jan, *Daně v Evropské unii*, 2010, s. 55-60.

¹⁴ NERUDOVÁ, Danuše, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 15-19.

2 Vymezení základních pojmů

Vymezit si základní pojmy je důležité hned zpočátku, při vzniku každé daňové situace, protože nám to usnadní pochopit celou problematiku mezinárodního dvojího zdanění.

2.1 Poplatník, plátce a předmět daně

Poplatníkem daně jsou fyzické a právnické osoby, jejichž příjmy, majetek nebo výkony jsou přímo podrobeny dani, tedy ti, co ponesou daňovou povinnost. Poplatníka dále dělíme na poplatníka s neomezenou daňovou povinností a na poplatníka s omezenou daňovou povinností. Fyzické i právnické osoby s neomezenou daňovou povinností jsou osobami, jejichž daňová povinnost se vztahuje na příjmy ze zdrojů na území České republiky, ale i na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Pro označení takových osob se používá výraz rezident, daňový tuzemec nebo poplatník s daňovým domicilem v České republice. Fyzické i právnické osoby s omezenou daňovou povinností jsou takové osoby, jejichž daňová povinnost se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Takové osoby označujeme jako nerezident nebo daňový cizozemec, případně zahraniční osoba. Plátcem daně je osoba, která daň vybranou od poplatníků pod vlastní majetkovou odpovědností, odvádí správci daně. Poplatníka a plátce daně označujeme jako daňové subjekty. Co je předmětem daně nám upravují daňové zákony. Ty nám přímo vymezují, které příjmy jsou předmětem daně, které nejsou předmětem daně a které příjmy jsou od daně osvobozeny.¹⁵

2.2 Daňový rezident a nerezident podle zákona o daních z příjmů

Vznik daňověprávního vztahu daňového subjektu ke státu je založen tím, že se na území tohoto státu určitou specifickou dobu zdržuje, nebo že zde dosahuje příjmů, či zde má umístěn majetek. Při uplatnění daně z příjmů v mezinárodním zdanění rozlišují zákon o dani z příjmu, Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p. p. (dále jen ZDP) i smlouvy o zamezení dvojího zdanění u právnických i fyzických osob tzv. daňové

¹⁵ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 25-26.

tuzemce – daňové rezidenty a daňové cizozemce – daňové nerezidenty. Pojem daňový rezident hraje hlavní roli v problematice mezinárodního zdanění.¹⁶

Z hlediska daňových povinností je poplatník daně:

- daňový rezident,
- daňový nerezident.¹⁷

Daňový rezident – fyzická osoba

Daňového rezidenta, fyzickou osobu specifikuje ZDP v ustanovení § 2 odst. 2 jako osobu, která má na území České republiky své bydliště a také jako osobu, která se zde zdržuje alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Prvně uvedené ustanovení uvádí: *„Poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“* Pojem bydliště nemůžeme zaměňovat s pojmy jako trvalý pobyt, přechodný pobyt, trvalé bydliště nebo přechodné bydliště. ZDP pojem bydliště definuje jako místo, kde má poplatník úmysl trvale setrvat. To, že se zde poplatník obvykle zdržuje, znamená, že na území České republiky tráví alespoň 183 dní v kalendářním roce a to buď souvisle, nebo v několika obdobích. Daňovým rezidentem je poplatník, jehož základ daně je tvořen jak příjmy pocházejících z tuzemska, tak i ze zahraničí. Tyto příjmy podléhají domovské (tuzemské) dani.¹⁸

Daňový nerezident – fyzická osoba

Daňového nerezidenta definuje ZDP jako osobu, která nespadá pod definici daňového rezidenta. Daňový nerezident má ve státě, ze kterého mu plynou příjmy, omezenou daňovou povinnost, zejména se jedná o osoby, které nesplní časový test tj. 183 dní za kalendářní rok, také osoby, které zde nemají stálý byt a osoby, u kterých to stanoví mezinárodní smlouvy. Přesné vymezení daňového nerezidenta nalezneme v ZDP v ustanovení § 2 odst. 3, který uvádí: *„Poplatníci neuvedení v odstavci 2 nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen*

¹⁶ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 13-14.

¹⁷ Tamtéž s. 13-14.

¹⁸ Tamtéž s. 14-15.

na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“ Existuje však výjimka pro poplatníky, kteří se na území České republiky léčí nebo zde studují a nejsou zde za účelem výdělečné činnosti, není tak důvod podrobovat dani jejich celosvětové příjmy.¹⁹

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají vesměs shodný postup pro určení daňového rezidenta. Tento postup má přednost před ustanoveními § 2 a § 17 ZDP.²⁰

Vymezení této problematiky u právnických osob nalezneme v ZDP v ustanovení § 17 odst. 3 - daňový rezident a v ustanovení § 17 odst. 4 - daňový nerezident.²¹

2.3 Určení rezidentury

U fyzické osoby jsou stanoveny tyto podmínky:

- Stát rezidence se určuje podle státu, kde má poplatník stálý byt. Stálým bytem se rozumí bydliště, které má poplatník za účelem trvalého pobytu. V případě nejistoty ohledně konkrétní osoby, je nutné přihlédnout ke všem skutečnostem a okolnostem a to zejména k tomu, zda se daná osoba chce v bytě zdržovat nepřetržitě nebo jen příležitostně. Krátkodobý pobyt, jako je rekreace, vzdělávací kurzy nebo pracovní cesty, nelze považovat za stálý byt.
- Má-li poplatník trvalý byt v obou státech, bereme v úvahu středisko životních zájmů, podle kterého odvodíme úmysl trvale se v bytě zdržovat. Poplatník může mít totiž více bytů ve více státech, pravděpodobně však bude mít jen k jednomu užší osobní vztah a budou tak splněny okolnosti, ze kterých můžeme soudit, že se zde bude poplatník trvale zdržovat. Existuje několik pomůcek, jak můžeme posoudit, že se skutečně jedná o středisko životních zájmů, např. zdržují se zde životní partneři a rodina, poplatník si zde zřídil bankovní účet, zažádal si zde o dlouhodobý pobyt nebo se přihlásil k trvalému pobytu nebo mu byl vydán

¹⁹ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 14-16.

²⁰ Tamtéž s. 18.

²¹ § 17 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

řidičský průkaz. Pro určení státu rezidentury je i vyjádření poplatníka o jeho budoucím dlouhodobém zakotvení.

- Pokud není možno určit rezidenturu ani podle střediska životních zájmů, může být rozhodující to, kde se poplatník obvykle zdržuje. Toto kritérium se nejčastěji používá, pokud má poplatník dvojí bydliště a nelze tak jasně určit stát rezidence. Může nastat u podnikatele, který tráví část roku v jednom státě a zbývajíc část roku v druhém státě. Pak je podstatná doba, po kterou se poplatník zdrží na území jednoho ze států. Za obvyklé zdržování považujeme pobyt v délce alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Přitom se poplatník na daném území nemusí zdržovat 183 v kuse, jednotlivé dny se mu do lhůty 183 dnů sčítají. Platí pravidlo, že do lhůty 183 se poplatníkovi započítává každý započatý den jeho pobytu.
- Jestliže nám k určení rezidentury nepomůže ani pravidlo obvyklého zdržování, začíná pro nás mít význam státní občanství. Předpokládá se tedy, že pokud se poplatník zdržuje v obou státech, předpokládáme, že je rezidentem, toho státu, kde je státním občanem.
- Mohou však nastat i případy, kdy je poplatník občanem obou států nebo ani jednoho z nich a potom je domluva o určení rezidentury na příslušných ministrech financí.²²

Určení rezidentury u právnických osob je prakticky shodné v ustanovení § 17 ZDP. Rozdílem je určení skutečného místa vedení. Blíže je vymezeno v MS v čl. 4 odst. 3.²³

2.4 Skutečný vlastník

Skutečnému vlastníkov se věnuji proto, že v praktické části se budu zabývat poplatníkem, který bude rezidentem České republiky a kterému budou plynout i pasivní příjmy. Skutečný vlastník příjmů je jedním nejdůležitějších pojmů mezinárodního zdanění. Koncept skutečného vlastníka nalezneme v *Modelové smlouvě OECD*, v ZDP a dále se mu věnuje *Ministerstvo financí ČR* v pokynech D-177 a D-286. Komentář

²² SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 18-20.

²³ § 17 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

Modelové smlouvy OECD z roku 2008 uvádí: „*V případě, že příjem obdrží rezident jednoho smluvního státu jednající z pozice agenta nebo mandátáře, bylo by v rozporu s cílem a účelem této smlouvy, aby stát zdroje poskytl daňovou úlevu nebo osvobození od daně pouze na základě statusu okamžitého příjemce příjmu jako rezidenta druhého smluvního státu. Okamžitý příjemce příjmu se v této situaci považuje za rezidenta, tento status zde však nezakládá potenciální dvojí zdanění, neboť s takovýmto příjemcem není ve státě rezidence pro daňové účely zacházeno jako s vlastníkem příjmů. Stejně tak by bylo v rozporu s cílem a účelem této smlouvy, aby stát zdroje poskytl daňovou úlevu nebo osvobození od daně v případě, že rezident druhého smluvního státu funguje, a to jinak než prostřednictvím agentury nebo mandátního vztahu, pouze jako prostředník pro jinou osobu, která má z příslušného příjmu ve skutečnosti prospěch.*” Zmíněný komentář k Modelové smlouvě nám, ale nedává konkrétní definici skutečného vlastníka příjmů, protože prostředníka za skutečného vlastníka příjmů považovat nemůžeme a tak nám neodpovídá na otázku „u jaké osoby peníze skutečně skončí”. Jelikož Modelová smlouva OECD přesnou definici skutečného vlastníka neobsahuje, měli bychom se řídit podle českého daňového práva. ZDP Skutečného vlastníka specifikuje v ustanovení § 19 odst. 6: „*Příjemce dividend a jiné podílů na zisku, příjem z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrů a půjček a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.*” Tato definice byla přejata z evropských předpisů. Ministerstvo financí ČR k této problematice vydala dva pokyny a jedno sdělení. Tyto pokyny nejsou sice právně závazné, ale jsou uznávané a aplikované v praxi. Pokyn D 268 uvádí: „*Skutečným vlastníkem je rezident druhého smluvního státu, pokud jsou příjmy skutečně považovány za příjmy tohoto rezidenta, případně musí být naplněny podmínky dané smlouvou zamezení dvojího zdanění.*” Jedná se o podmínky potvrzení daňového rezidentství v daném státě od zahraničního daňového úřadu, potvrzení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem a že daný příjem je považován za jeho příjem a další důkazní prostředky o splnění podmínek stanovených v příslušné SZDZ. A nakonec *Sdělení Ministerstva financí* k této problematice uvádí, že je nutné rozlišovat mezi okamžitým příjemcem a jeho skutečným vlastníkem. Okamžitým příjemcem může být kterákoliv osoba, bez ohledu

na to, zda má z daného příjmu vlastní užitek ale skutečným vlastníkem může být jen osoba, které můžeme příjem přisoudit a která ho i zdaní.²⁴

2.5 Aktivní a pasivní příjmy

U mezinárodního zdanění je praktické rozdělit si příjmy na aktivní a pasivní. Příjmy aktivní jsou ty, co poplatník získá z aktivní činnosti a to jako podnikatel nebo zaměstnanec. Může jich dosahovat při své vlastní účasti výkonem vlastní práce nebo z nakládání s majetkem. Daňoví nerezidenti tyto příjmy zdaní prostřednictvím podání vlastního daňového přiznání ve státě zdroje, ovšem s celou řadou výjimek. Mezi pasivní příjmy patří příjmy z poskytnutí nejrůznějších práv, příjmy z užívání majetku a kapitálové a úrokové výnosy. Tyto příjmy nevyžadují fyzickou přítomnost vlastníka ve státě zdroje ani aktivní účast na vzniku příjmu. Daňoví nerezidenti zdaní tyto příjmy ve státě zdroje prostřednictvím plátců.²⁵

2.6 Zdroj příjmů

U daňových rezidentů nemusíme řešit, jaké příjmy mají být zahrnuty do jejich daňového přiznání, patří tam totiž jejich celosvětové příjmy. Jedná se o veškeré příjmy, pokud nejde o takové příjmy, které jsou vyloučeny z předmětu daně nebo osvobozeny od daně daňovým zákonem. V případě daňových nerezidentů musíme vymezit okruh příjmů, které musí být zdaněny v České republice, k tomu nám pomůže ustanovení § 22 ZDP, které je dále upraveno SZDZ. Jedná se o příjmy ze zdrojů na území České republiky. Při určování, zda smíme daný příjem považovat za příjem ze zdrojů na území ČR, musíme brát v úvahu vztah SZDZ vůči legislativě daného státu. Mezinárodní smlouvy dávají smluvním státům právo na zdanění určitých příjmů, pokud je však stát ve své legislativě nezakotví, nemůže je zdanit. To znamená, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění nemůžou ukládat žádné další povinnosti nad rámec legislativy jednotlivých smluvních států. V praxi to znamená, že ačkoliv může Česká republika podle SZDZ určité příjmy

²⁴ SKALICKÁ, Hana; SKALICKÝ, Petr, Vybrané problémy z mezinárodního zdanění: Skutečný vlastník, *Bulletin Komory daňových poradců*. 2010, 1, s. 46-48.

²⁵ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 26-27.

zdanit, nemůže tak učinit, protože si tyto příjmy nevymezila v legislativě jako „zdroj příjmů“.²⁶

²⁶ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 22-23.

3 Mezinárodní zdanění příjmů

Hlavní zásadou daňového systému je princip spravedlnosti, tzn., že dani podléhají všichni poplatníci, na které se vztahuje a kteří vykazují skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Dani jsou tak podrobeny všechny příjmy vzniklé na území daného státu, které podle právních předpisů dané země podléhají zdanění. Právem každého státu je ukládat na svém území daňové povinnosti bez jakéhokoliv omezení a bez ohledu na to, jaké jsou daňové zákony jiných států. Daňové systémy jednotlivých států se liší a to zejména ve struktuře daní, ve velikosti daňového zatížení, způsobu výběru a spravování daní apod. Tato rozdílnost mezi daňovými systémy jednotlivých zemí je přirozená, vyžaduje však řešení daňových vztahů na mezinárodní úrovni.²⁷

3.1 Vznik dvojího zdanění

Daňové povinnosti jsou v každém státě zásadně stanoveny zákony, tedy právními akty nejvyšší právní síly. Ty mohou být upraveny mezinárodními daňovými smlouvami. O dvojím zdanění hovoříme tehdy, jestliže stejný předmět daně (majetek nebo příjem) je podroben stejné nebo obdobné dani více jak jednou.²⁸

3.2 Mezinárodní smlouvy

Mezinárodní smlouvy se řídí zásadami a principy mezinárodního práva. Tyto zásady a principy jsou zakotveny ve *Vídeňské úmluvě o smluvním právu* (Vyhláška č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu).²⁹ Princip priority dodržování daňových smluv přímo vyplývá i ze ZDP, který v ustanovení § 37 uvádí: „*Ustanovení tohoto zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázaná, nestanoví jinak.*“³⁰

²⁷ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 11.

²⁸ Tamtéž s. 11-14.

²⁹ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění : ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, 2010, s. 156-163.

³⁰ § 37 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají tři základní účely:

- zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy,
- přispět k boji proti daňovým únikům a podvodům,
- chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při mezinárodních transakcích.³¹

SZDZ můžeme podle smluvních stran dělit na:

- **Multilaterální smlouvy**

Jedná se o SZDZ, kdy smluvních stran je více. Tyto smlouvy nejsou příliš obvyklé. Takový typ smlouvy v současné době existuje mezi severskými zeměmi nebo mezi karibskými zeměmi.

- **Bilaterální smlouvy**

U těchto smluv jsou smluvními stranami dva státy. V současné době existují dvě modelové konvence pro SZDZ, které se především odlišují pravidly, podle kterých se určuje stát, jež zdaní příjmy. Jedná se o model OECD a model OSN.³²

3.3 Opatření k zamezení dvojího zdanění

Opatření k zamezení dvojího zdanění můžeme obecně rozdělit do tří typů:

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.

Rylová uvádí: „Mnoho zemí má vnitrostátní zákon, který právní i ekonomické dvojí zdanění odstraňuje tím, že rezidentům umožní na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých zisků (příjmů) zaplatili v jiné jurisdikci, nebo tím, že tyto zahraniční příjmy, které byly v jiné jurisdikci dostatečně zdaněny, od daně osvobodí.“³³

Tato opatření mohou dojít až tak daleko, že zápočet daně bude poskytovat i na daň, která nebyla a asi ani nebude zaplacená, protože stát vzniku takového příjmu na něj vyhlásil daňové prázdny. V České republice nebyla taková úleva možná, tuto úlevu však obsahují některé SZDZ, např. SZDZ se Slovenskem platná do konce roku 2003.

³¹ NERUDOVA, Danuše, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 131-134.

³² Tamtéž s. 131-134.

³³ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 18.

Nová smlouva, která vstoupila v platnost od 1. 1. 2004, už tuto úlevu také neumožňuje. Některé země proto svým rezidentům, kteří mají příjmy i ze zahraničí automaticky poskytují osvobození od daně. Metoda osvobození příjmů je považována za nejjednodušší metodu k odstranění dvojího zdanění.³⁴

Dvoustranná opatření jsou v eliminaci dvojího zdanění nejpodstatnější, protože zvláštní povaze vztahu mezi dvěma smluvními státy obvykle nejlépe vyhovuje dvoustranná dohoda – dvoustranné SZDZ příjmů a majetku. SZDZ jsou tedy účinným způsobem, jak zohlednit konkrétní charakteristiky daňového zákonodárství a hospodářských vztahů obou smluvních států tak, aby pokud možno bylo úplně a účinně zabráněno dvojímu zdanění.³⁵

V ohledu mnohostranného opatření jsou aktivní zejména *OSN* a její orgány, *OECD*, *Evropská unie* a další podobné organizace. V Evropské unii bylo vydáno několik direktiv, které jsou zaměřené na odstranění problémů a vyrovnaní podmínek vznikajících při mezinárodním zdanění. Jedná se např. o *Směrnici Rady č. 90/434/EHS*, o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií ve vztahu ke společnostem rozdílných členských států ze dne 23. července 1990. Dále *Směrnice Rady č. 90/435/EHS*, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností ze dne 23. července 1990. Dále členské země Evropské unie uzavřeli tzv. *Arbitrážní konvenci č. 90/436/EHS*, o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky ze dne 23. července 1990. Tato smlouva v případě sporů o převodní ceny upravuje arbitráže.³⁶

3.4 Vyloučení dvojího zdanění

S rostoucím významem a rozvojem mezinárodního obchodu se rozvíjela i potřeba zamezit dvojímu zdanění, neboť výskyt dvojího zdanění výrazně omezuje zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů. Cílem zamezení dvojího zdanění je odstranění překážek daňové povahy, které by jinak brzdily rozvoj mezinárodní směny zboží a služeb. Na jednu stranu je zde postavena suverenity

³⁴ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 18-19.

³⁵ Tamtéž s. 19-20.

³⁶ Tamtéž s. 19-23.

každého státu ukládat a vybírat daně nejen od svých rezidentů, ale i od osob, které se na daném území zdržují, na druhé straně je zde tlak na odstranění veškerých bariér brzdících rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů. Dvojí zdanění omezuje investice a jiné ekonomické operace v zahraničí a vede k uzavírání a zaostávání národních ekonomik. U příjmů, které plynou ze zahraničí, je nutné specifikovat druh příjmů a stát zdroje těchto příjmů. K eliminaci dvojího zdanění slouží jednostranná, dvoustranná a mnohostranná opatření. Každá mezinárodní smlouva obsahuje článek *Zamezení dvojího zdanění*, který uvádí konkrétní opatření k eliminaci dvojího zdanění nebo metody, které mají být pro určité druhy příjmů použity.³⁷

Rozlišujeme dvě základní opatření:

- dvoustranná – SZDZ, zápočet daně nebo vynětí příjmů,
- jednostranná – daň zaplacená v zahraničí jak náklad snižující základ daně.³⁸

3.4.1 Zápočet daně

Zápočet daně znamená, že poplatník ve státě, kde je rezidentem je povinen zahrnout do zdanění (do svého daňového přiznání) veškeré své příjmy, které jsou předmětem daně bez ohledu na to, kde byly dosaženy. Opatření zápočtu umožňuje, aby poplatník daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň, kterou zaplatil v zahraničí. Z mezinárodní praxe známe dvě základní metody zápočtu daně. Tyto opatření rozlišujeme podle rozsahu na úplný zápočet, kdy má poplatník nárok na zápočet celé částky daně zaplacené v zahraničí a zápočet prostý, který je omezený výší daně ve státě rezidence připadající na daný příjem.³⁹

Úplný zápočet (Full credit)

Úplný zápočet je v ČR používán zejména v souvislosti s postupem zdanění úroků podle *směrnice Rady č. 2003/48/ES*, o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Ujednání o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy, aby akceptovaly celou daň zaplacenou

³⁷ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 31-33.

³⁸ Tamtéž s. 33.

³⁹ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění : ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, 2010, s. 158-159.

z určitého příjmu ve státě zdroje. Zjednodušeně můžeme říct, že poplatník si může daň zaplacenou v zahraničí odečíst od své daňové povinnosti v tuzemsku, která je vypočítaná z jeho celosvětových příjmů. Potřebuje k tomu však potvrzení od zahraničního daňového úřadu. Metodu úplného zápočtu můžeme najít v SZDZ mezi ČR a Srí Lankou a i v SZDZ s Nizozemím.⁴⁰

Prostý zápočet (Ordinary credit)

Prostý zápočet je jedním z nejčastějších opatření používaných k zamezení dvojího zdanění, které je uvedeno ve smlouvách uzavřených Českou republikou. Opatření prostého zápočtu vylučuje, aby vysoké zdanění ve státě zdroje snižovalo daňový výnos státu rezidenta. Poplatník má nárok na odečet daně zaplacené v zahraničí ve státě rezidentury. Tento zápočet je však omezen poměrnou výší daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka, tzn., že celková vypočtená daň představuje určité procento z celkových příjmů a na zahraniční příjem nelze započítat vyšší procento daně, i když byla ve státě zdroje taková daň skutečně zaplacená.⁴¹

3.4.2 Vynětí příjmů

Opatření vynětí příjmů dosažených v zahraničí bývalo sjednáváno Českou republikou ve straších SZDZ. Vynětí příjmů se neuplatňuje u příjmů z dividend, úroků a licenčních poplatků. V novějších SZDZ se toto opatření nepoužívá už skoro vůbec a místo ní, se na všechny příjmy aplikuje opatření prostého zápočtu. Opatření vynětí příjmů znamená, že některé příjmy plynoucí ze státu zdroje, stát rezidenta nepodrobí dani vůbec. Ve starších smlouvách se na vynětí některých příjmů používá výraz "osvobození". Opatření vynětí příjmů má dvě základní podoby – vynětí úplné a vynětí s progresí.⁴²

⁴⁰ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 33-34.

⁴¹ Tamtéž s. 34-37.

⁴² KUBÁTOVÁ, Květa, *Daňová teorie*, 2006, s. 78-79.

Vynětí úplné (Full exemption)

Toto opatření spočívá v tom, že ve státě daňového rezidenta je příjem ze zdrojů v zahraničí bez jakýkoliv úprav vyňat z celkového základu daně. To znamená, že takové příjmy nebereme vůbec v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta.⁴³

3.4.3 Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Tento nástroj nemůžeme považovat za opatření k eliminaci dvojího zdanění. Jedná se pouze o prostředek pro zmírnění dvojího zdanění. Do nákladů nemůžeme zahrnout daň zaplacenou v zahraničí v případě, že se vztahuje k příjmům, které podléhají opatření vynětí příjmů.⁴⁴ Podle ZDP ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch): *„Je daň z příjmů zaplacená u poplatníka v zahraničí výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku. Tento výdaj (náklad) se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku.“* Do nákladů nesmíme zahrnout daň zaplacenou v zahraničí, pokud je to v rozporu se SZDZ.⁴⁵

Tento nástroj můžeme využít v případech:

- kdy s příslušným státem není uzavřena SZDZ,
- v situaci, kdy zahraniční daňová povinnost byla upravena metodou prostého zápočtu a část vyšší než daň, která by připadla na tuzemské příjmy, nemohla být od daně odečtena,
- poplatník v přiznání z celosvětových příjmů vykázal daňovou ztrátu, nebo když nulová celková daňová povinnost souvisela např. s uplatněním odčitatelných položek, včetně odečtu daňových ztrát za předchozí období.⁴⁶

⁴³ KUBÁTOVÁ, Květa, *Daňová teorie*, 2006, s. 78.

⁴⁴ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 41-44.

⁴⁵ § 24 odst. 2 písm. ch) Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁴⁶ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 42-44.

Sojka uvádí: „Poplatník si mezi jednotlivými opatřeními nemůže vybrat. Jaká opatření musí poplatník v daném případě uplatnit, mu určuje ZDP nebo SZDZ. Poplatník však smí v jistých případech zdroj a charakter příjmů přizpůsobit tomu, co je pro něj výhodnější.“⁴⁷

3.5 Způsob vybírání daně u daňových nerezidentů

Rylová uvádí: „Způsob vybírání daně u daňových nerezidentů, závisí na tom, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná.“⁴⁸

Daň z příjmů lze vybrat třemi způsoby:

- srážkou podle zvláštní sazby,
- na podkladě daňového přiznání,
- zálohami z příjmů ze závislé činnosti.⁴⁹

3.5.1 Daň vybíraná srážkou

Této dani podle § 36 ZDP podléhají příjmy:

- příjmy ze služeb (s výjimkou provádění stavebně montážních projektů), poradenství a obdobných činností,
- příjmy z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, vědce, učitele, daňového či účetního poradce, umělce a podobných profesí,
- příjmy z osobně vykonávané činnosti umělců, sportovců a spoluúčinkujících osob a to bez ohledu na to, na základě jakého právního vztahu příjmy plynou a komu plynou,
- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, software a know-how,
- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití autorského práva nebo jemu příbuznému,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

⁴⁷ SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 41-44.

⁴⁸ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 51.

⁴⁹ Tamtéž s. 51.

- sankce ze závazkových vztahů,
- příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR,
- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobných příjmů,
- podíly na zisku, vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností (výjimkou v.o.s. a komplementářů k. s.) a družstev.⁵⁰

Sazba daně

V roce 2010 je podle ZDP § 36 pro všechny výše uvedené příjmy jednotná daň 15 %, kromě nájemného u finančního nájmu, kde je sazba daně 5 %.⁵¹

Plátce daně

Český plátce má povinnost daň srazit a odvést neomezenou. Nerezident musí tak učinit pokud má na území ČR zřízenou stálou provozovnu nebo zde zaměstnává zaměstnance déle než 183 dnů za 12 po sobě jdoucích měsíců. Ustanovení § 38d odst. 3 ZDP uvádí: „Plátce je povinen sraženou daň odvést do konce následujícího měsíce po dni, kdy byl povinen srážku provést. Tuto daň odvede svému místně příslušnému správci daně.“⁵²

Základ daně

Základem daně pro srážku je hrubý příjem, který nelze, až na určité výjimky, snižovat o výdaje, o nezdanitelné částky nebo odčitatelné položky.⁵³

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Oprávnění zdanit příjem případně vybírat daň srážkou u daňového nerezident, je možné jen pokud zahraniční osoba je rezidentem státu, se kterým nemá ČR uzavřenou SZDZ. V opačném případě je potřeba výši zdanění konfrontovat s příslušnou SZDZ. V některých SZDZ je uvedeno, že se jednotlivé státy dohodly u určitých druhů příjmů stanovit maximálně přípustnou výši sazby a u jiných druhů příjmů se rozhodli tyto příjmy osvobodit od daně nebo se práva zdanit je vzdali úplně. SZDZ s Nizozemím uvádí: „Srážkové dani podléhají pouze dividendy. Sazba srážkové dani z dividend činí

⁵⁰ § 36 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁵¹ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 52.

⁵² Tamtéž s. 52-53.

⁵³ Tamtéž s. 53-54.

25 %. Nárok na úplné osvobození od daně z dividend mají společnosti se sídlem v ČR, jejíž jmění je zcela nebo z části rozděleno na akcie, které vlastní nejméně 25 % jmění nizozemské společnosti vyplácející dividendy. Ve všech ostatních případech nesmí nizozemská daň z dividend činit víc jak 10 % hrubé částky dividend.“⁵⁴ Zda je skutečně rezidentem daného smluvního státu zahraniční osoba prokazuje potvrzením o daňovém rezidentství vydaným od zahraničního daňového úřadu.⁵⁵

3.5.2 Daň vybíraná na podkladě daňového přiznání

Mezi příjmy nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, které se zdaňují prostřednictvím daňového přiznání, patří:

- příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a z práv s nimi spojených,
- příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
- výživné, důchody a obdobné požitky, pokud nejsou od daně z příjmů osvobozeny,
- příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu.⁵⁶

Zajištění daně

Rylová uvádí: „Zajištění daně je nástroj, kterým stát zabezpečuje prostřednictvím plátců daně splnění daňových povinností zahraničních osob, kterým vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů v České republice.“⁵⁷

Sazby zajištění daně ze zdanitelných příjmů u FO podle ZDP § 38e:

- 1 % z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu (investiční cenné papíry, deriváty, cenné papíry kolektivního investování),
- 10 % z příjmů v ostatních případech.

⁵⁴ Pokyn MF č. 21 nalezneme v SZDZ s Nizozemím.

⁵⁵ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 51-60.

⁵⁶ Tamtéž s. 61.

⁵⁷ Tamtéž s. 62.

- 15 % z příjmů FO podle ZDP § 16 ze základu daně připadající na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti.⁵⁸

Plátce daně

Podle ustanovení § 38e ZDP se povinnost zajistit daň týká téměř všech plátců, výjimkou jsou příjmy osob, které jsou daňovými rezidenty některého z členských států Evropské unie nebo dalších států, které tvoří *Evropský hospodářský prostor* (Norsko, Island, Lichtenštejnsko).⁵⁹

Příklad:

Rezident Rakouska vlastnil pozemky v katastru Znojma. Toto pozemky prodal občanovi ČR, který má bydliště ve Znojmě. Příjem nesplňuje podmínky pro osvobození (ZDP § 4). Cena pozemku byla sjednána na 1 700 000 Kč.

*Vlastníkem pozemku byl občan z Rakouska tedy z členského státu Evropské unie, to znamená, že povinnost zajistit daň nevzniká a rezident Rakouska má povinnost v ČR podat daňové přiznání a zdanit příjem z prodeje pozemku.*⁶⁰

Příklad:

Pozemky ležící na území ČR patří rezidentovi ze země, s níž nemá Česká republika uzavřenou SZDZ. Tyto pozemky byly prodány českému občanovi a příjem z prodeje nesplňuje podmínky pro osvobození (podle § 4 ZDP). Příjem z prodeje byl 1 700 000 Kč.

*Tuzemská osoba má povinnost zajistit daň ve výši 1 % z příjmu za prodej pozemků, tzn. 170 000 Kč a zahraniční osoba dostane 1 530 000 Kč. Fyzické osobě, která nevede účetnictví, vzniká povinnost zajistit daň až při skutečné úhradě kupní ceny.*⁶¹

Základ daně

Základem daně je hrubý příjem zahraniční osoby, jedná se o peněžité ale i nepeněžité plnění.⁶²

⁵⁸ § 38e Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁵⁹ Tamtéž.

⁶⁰ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 63.

⁶¹ Tamtéž s. 63.

⁶² RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 64.

Přepočet cizí měny je obecně definován v ZDP v ustanovení § 38 odst. 1, ve kterém je uvedeno: „Pro daňové účely se používají kursy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou (dále jen ČNB), uplatňované v účetnictví poplatníků. Pokud poplatník nevede účetnictví, použije jednotný kurs... Tento kurs se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného ČNB poslední den každého měsíce zdaňovacího období.”⁶³

Ustanovení § 38e odst. 2 uvádí: „Zajištěnou daň jsou poplatníci povinni srazit ze zdanitelných příjmů zahraničních osob a to při výplatě, při poukázání nebo připsání úhrady a to nejpozději v den, kdy o závazku účtují.“⁶⁴

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Tak jako u daně vybírané srážkou, tak i u daně vybírané na podkladě daňového přiznání nebude zajištění daně uskutečňováno, pokud je osvobozeno od daně v souladu se SZDZ.⁶⁵

3.5.3 Daň vybíraná prostřednictvím záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti

Příjmy zahraničních osob ze závislé činnosti jsou zdaňovány prostřednictvím záloh, pokud tedy nepodléhají tyto příjmy dani vybírané srážkou. Postup při vybírání daně zálohami u zaměstnance zahraniční osoby je stejný jako u zaměstnance rezidenta. Jediným rozdílem je uplatňování slev na dani podle ustanovení § 35ba ZDP a daňové zvýhodnění podle ustanovení § 35c a § 35d ZDP. Zdaňovacím obdobím je u všech FO a tedy i u zaměstnanců kalendářní rok. Během roku sráží zaměstnavatel zaměstnanci ze mzdy zálohy na daň, které se po skončení zdaňovacího období započtou na celkovou daňovou povinnost.⁶⁶

Základ pro výpočet záloh

Ustanovení § 38h odst. 1 ZDP uvádí: „Základem pro výpočet záloh je zaměstnanecká zdanitelná mzda. Zdanitelná mzda je vlastně souhrn příjmů ze závislé činnosti, které

⁶³ § 38 odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁶⁴ § 38e odst. 2 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁶⁵ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 69.

⁶⁶ Tamtéž s. 69-70.

*jsou zaměstnanci vypláceny za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období.“*⁶⁷ Tato částka je ještě navýšena o částku za zdravotní a sociální pojištění. Toto pojištění platí zaměstnavatel za zaměstnance. Podle ustanovení § 6 odst. 13 ZDP jsou příjmy navýšeny o 34 % (sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance podle tuzemských předpisů).⁶⁸

Výpočet zálohy na daň u zaměstnance, který podepsal Prohlášení k dani:

Zdanitelná mzda - částky osvobozené od daně

+ částka povinného pojistného

Vypočtený základ se zaokrouhlí směrem nahoru na celé stokoruny, samotná záloha se potom vypočte podle ustanovení § 38 h odst. 2 ZDP, tzn. 15 % sazbou.⁶⁹

Podle § 35ba odst. 2 ZDP se takto vypočtená daň u nerezidenta sníží o částky uvedené v odst. 1 písm. b) až d) pokud úhrn jeho příjmů tvoří 90 % všech jeho příjmů.

Tedy o:

- 24 840 Kč, na manžela/manželku žijící s poplatníkem ve společné domácnosti pokud nemá vlastní příjmy,
- 2520 Kč, pokud poplatník pobírá invalidní důchod pro invaliditu prvního nebo druhého stupně z důchodového pojištění,
- 5040 Kč, pobírá-li poplatník invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně nebo jiný důchod z důchodového pojištění,
- 16 400 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P.⁷⁰

Základ daně u zaměstnance, který nepodepsal Prohlášení k dani:

Je obdobný jako u zaměstnance, který Prohlášení k dani podepsal. Samotná záloha se vypočítá rovněž 15 % sazbou, ale rozdíl je v tom, že takový poplatník si nemůže uplatnit měsíční slevy na dani (sleva na poplatníka, na dítě).⁷¹

⁶⁷ § 38h odst. 1 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁶⁸ § 6 odst. 13 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁶⁹ § 38h odst. 2 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010

⁷⁰ § 35ba Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010

⁷¹ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 71.

Odvod záloh

Ustanovení § 38h odst. 9 ZDP uvádí: „Plátce musí odvést sražené zálohy nejpozději do 20. dne v kalendářním měsíci, ve kterém mu povinnost zálohy srazit a odvést vznikla. V jistých případech může správce daně lhůtu stanovit jinak. Tato nová lhůta však nesmí přesáhnout poslední den kalendářního měsíce, ve kterém povinnost srazit daň vznikla.“⁷²

Roční zúčtování záloh

Ročním zúčtováním záloh se rozumí porovnání celkové celoroční daně se součtem záloh v průběhu zdaňovacího období.⁷³

Podmínkou pro provedení ročního zúčtování zaměstnavatelem je:

- zaměstnanec pobíral zdanitelnou mzdu jen od jednoho zaměstnavatele nebo od více zaměstnavatelů, ale ne současně,
- podepsal Prohlášení k dani,
- písemně požádal o roční zúčtování a to nejpozději do 15. února po skončení zdaňovacího období.
- Pokud měl zaměstnanec během kalendářního roku více zaměstnavatelů, musí zaměstnavateli, který mu provádí roční zúčtování předložit potvrzení o příjmech, které pobíral od minulých zaměstnavatelů. Toto potvrzení musí obsahovat údaje o vyplacené mzdě, sražených zálohách, výši povinného pojistného, výši poskytnutých měsíčních slev a výši daňových bonusů.

Pokud chce zahraniční zaměstnanec uplatnit i jiné slevy, nemůže požádat o roční zúčtování, ale musí podat daňové přiznání, protože ostatní slevy prokazuje zaměstnanec správci daně a ne zaměstnavateli, jedná se např. o slevu na dani z důvodu poskytnutí daru.⁷⁴

⁷² § 38h odst. 9 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 2010.

⁷³ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 72-73.

⁷⁴ Tamtéž s. 72-73.

Příklad:

Nerezident ČR je zaměstnán u tuzemské společnosti. Za rok 2010 jeho mzda činila **240 000 Kč**, pojistné bylo sraženo ve výši **30 000 Kč**, zaměstnavatel odvedl na pojistném **81 600 Kč** (toto pojistné je povinen platit sám za sebe). Dále odvedl zálohy na daň ve výši **23 400 Kč**. Zaměstnanec v lednu 2010 podepsal Prohlášení k dani a celý rok pracoval u jednoho zaměstnavatele. Jeho manželka je také nerezidentem a neměla žádný vlastní příjem. Zaměstnanec vyživoval dítě, které se narodilo v roce 2007.⁷⁵

ROČNÍ ZÚČTOVÁNÍ		DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ	
Mzda	240 000,-	Mzda	240 000,-
Pojistné, které hradí zaměstnavatel	81 600,-	Pojistné, které hradí zaměstnavatel	81 600,-
Základ daně	321 600,-	Základ daně	321 600,-
Zaokrouhlený základ	321 600,-	Zaokrouhlený základ daně	321 600,-
Daň 15 %	48 240,-	Daň 15 %	48 240,-
§ 35ba odst. 1 písm. a) sleva na poplatníka	24 840,-	§ 35ba odst. 1 písm. a) sleva na poplatníka	24 840,-
Daň po slevě	23 400,-	§ 35ba odst. 1 písm. b) sleva na manželku	24 840,-
Přeplatek	0,-	§ 35c sleva na dítě	11 604,-
		Daň po slevě	0,-
		Daňový bonus	11 604,-

Tabulka 1: Daň vybíraná prostřednictvím záloh na daň z příjmů u závislé činnosti

Zdroj: *Vlastní zpracování s využitím lit. Rylová (Mezinárodní dvojí zdanění)*⁷⁶

Podle ZDP § 38g odst. 2 je daňový nerezident povinen podat daňové přiznání pokud uplatňuje slevu na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) ZDP. Příjmy zahraničního zaměstnance plynou výhradně z území České republiky a zahraniční osoba tak splňuje podmínky pro nárok slevy na dani za vyživovanou manželku a dítě (podmínkou je to, aby 90 % celosvětových příjmů pocházelo ze zdrojů ČR).

⁷⁵ Vlastní zpracování s využitím lit. Rylová (*Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 73)

⁷⁶ RYLOVÁ, Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*, 2009, s. 72-73.

4 Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím⁷⁷

Smlouva mezi Československou republikou a Nizozemím byla v roce 1997 rozšířena o Protokol, který starou smlouvu o zamezení dvojího zdanění doplňuje. Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku byla uzavřena dne 4. března roku 1974. Tato smlouva vstoupila v platnost dnem 5. listopadu 1974. Smlouva byla vyhlášena pod č. 138/1974 Sb.

4.1 Protokol doplňující smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím

Protože proces vedoucí až k ratifikaci mezinárodních smluv je poměrně časově náročný a trvá 3 až 5 let, vznikají během této doby tzv. Protokoly, které SZDZ doplňují o nové nebo pozměněné informace. Díky Protokolům, se mezinárodní smlouvy nemusejí celkově pozměňovat a není tak doba uzavření mezinárodní smlouvy ještě delší. Protokol doplňující původní smlouvu o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím byl podepsán dne 26. června 1996 a v platnost vstoupil dnem 11. dubna 1997. Byl vyhlášen pod č. 112/1997 Sb. Tento Protokol tvoří nedílnou součást smlouvy.

Doplnění smlouvy

První doplnění nalezneme už v **Čl. 5 Stálá provozovna**, kdy se odstavec 2 rozšířil o nový pododstavec g), *který definuje výraz „stálá provozovna“ jako staveniště nebo stavbu nebo montáž, které trvají déle než dvanáct měsíců*. Dále je v Čl. 5 v odstavci 3 úplně vypuštěn pododstavec f), *který definoval, že výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje provádění staveb nebo montáže*.

Čl. 6 Příjem z nemovitého majetku se mění vypuštěním slov „a pohledávky jakéhokoli druhu zajištěné zástavním právem na nemovitosti s výjimkou obligací“ v druhé větě odstavce 2.

⁷⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 22. listopadu 1974.

Čl. 11 Úroky se pozměňuje vypuštěním odstavce 2 a je nahrazen textem: „*Výraz „úroky“ v tomto článku označuje příjmy z veřejných dluhopisů, obligací nebo dlužních úpisů zajištěných i nezajištěných zástavním právem na nemovitosti, pokud neposkytují právo na podíl na zisku a z pohledávek jakéhokoli druhu, právě tak jako všechny jiné příjmy postavené na roveň příjmům z půjček daňovými předpisy státu, ve kterém mají tyto příjmy zdroj.*“ V původní smlouvě jsou úroky definovány jako příjem z pohledávek, které nesmí být zajištěny zástavním právem na nemovitosti a právě toto zástavní právo na nemovitosti je vypuštěno.

Čl. 14 Kapitálové zisky je rozšířen o nový odstavec 5 v tomto znění: „*Ustanovení odstavce 4 se nedotknou práv obou smluvních států vybírat podle jejich vlastních zákonů daň na zisku ze zcizení podílů nebo užívacích práv na společnosti, jejíž kapitál je zcela nebo částečně rozdělen na podíly a která má podle zákonů tohoto státu sídlo v tomto státě, pobíraných fyzickou osobou, která má bydliště ve druhém státě a měla bydliště v prvně zmíněném státě v průběhu posledních pěti let předcházejících zcizení podílů nebo užívacích práv.*“

Čl. 25 Vyloučení dvojího zdanění je změněn tak, že v pododstavci 3 A, který se týká snížení daně části příjmu, které mohou být zdaněny v Československu je čl. 12 odstavec 2, který definuje zdanění poplatků ve státě zdroje, nahrazen čl. 14 odstavec 5, který definuje zdanění kapitálových zisků.

Další změna **Čl. 25 Vyloučení dvojího zdanění** je v pododstavci 2 B, který se zabývá dobropisem na daň, který uzná Československo osobám, jejíž bydliště nebo sídlo je na území Československa u příjmů, které podléhají nizozemské dani. Jedná se o nahrazení článku 10 Dividendy a článku 12 Licenční poplatky, článkem 14 Kapitálové zisky.

4.2 Vyloučení dvojího zdanění podle SZDZ s Nizozemím

SZDZ s Nizozemím uvádí v čl. 25 Vyloučení dvojího zdanění dvě metody pro eliminaci dvojího zdanění. Jedná se o metodu úplného zápočtu daně a metodu vynětí příjmů. SZDZ upravuje, jaká metoda se použije pro určité druhy příjmů.

4.2.1 Metoda úplného zápočtu daně

Metoda úplného zápočtu daně se vztahuje na příjmy ze čl. 14, 17 a 18 SZDZ s Nizozemím, jedná se o články **Kapitálové zisky, Tantiémy a Umělci a sportovci**. Uvažujeme o poplatníkovi fyzické osobě, to znamená, že kapitálové zisky spojené se zcizením majetku ze stálé provozovny mít nemůžeme, ty jsou spojené s právnickou osobou. Nejedná se ani sportovce nebo umělce, počítat budeme tedy s příjmy z tantiém. Úplný zápočet daně znamená, že částku daně zaplacené v zahraničí si smíme započíst na českou daň.

Fyzická osoba pobírá tantiémy od Nizozemské společnosti, kde je členem představenstva, ve výši 6 000 €. Po přepočtu kurzem 25,27 vyhlášeným Českou národní bankou dne 31. 12. 2010 = **151 620 Kč**. Základ daně v České republice je **360 000 Kč**.

ÚPLNÝ ZÁPOČET DANĚ	
Základ daně ze zahraničí	151 620,-
Základ daně ČR	360 000,-
Daň zaplacená v ČR (15 %)	54 000,-
Daň zaplacená v zahraničí (33,65 %)	51 020,-
Zápočet na českou daň (daň ČR – daň zahraničí)	54 000 – 51 020 = 2 800,-
Daňová povinnost	2 800,-

Tabulka 2: Úplný zápočet

Zdroj: Vlastní zpracování

U metody úplného zápočtu daně si poplatník smí v rámci optimalizace uplatnit nezdanitelné části na dani podle § 15 ZDP a slevy na dani podle § 35ba ZDP a § 35c ZDP.

4.2.2 Metoda vynětí příjmů

Příjmy, které má právo zdanit Nizozemí, jsou u v ČR "osvobozeny" od daně a podléhají tedy opatření vynětí příjmů. Tento příjem je bez jakýkoliv úprav vyňat ze základu daně. Ve SZDZ s Nizozemím této metodě podléhá např. příjem z nemovitého majetku, úroky nebo příjmy z podnikatelské činnosti.

Ve starších smlouvách se na vynětí některých příjmů používá výraz „osvobození“. Fyzická osoba vlastní chatu v Nizozemí, kterou během roku pronajímá. Příjmy za pronájem za rok 2010 činí **6 300 €**. Po přepočtu kurzem 25,27 vyhlášeným Českou národní bankou dne 31. 12. 2010 = **159 201 Kč**. Dále v Nizozemí podniká, má zřízený podnikatelský účet a pobírá od tamější akciové společnosti tantiémy. Příjmy z podnikání činí **4 220 €**, úroky z podnikatelského účtu jsou **40 €** a výše tantiém je **6 000 €**. Po přepočtu na českou měnu příjmy činí **106 639 Kč** z podnikání, **1011 Kč** z úroků a **151 620 Kč** za tantiémy. Základ daně v ČR za rok 2010 činí **360 000 Kč**. Metodě vynětí příjmů podléhají příjmy z pronájmů nemovitosti, úroky, příjmy z podnikatelské činnosti a jak už jsem uvedla, příjmy z tantiém podléhají metodě úplného zápočtu daně.

VYNĚTÍ PŘÍJMŮ	
Základ daně ze zahraničí	418 471,-
Základ daně z tuzemska	360 000,-
Celosvětové zdanitelné příjmy	778 471,-
Základ daně po vynětí příjmů ze zahraničí	511 620,-
Daňová povinnost (15 %)	76 743,-

Tabulka 3: Vynětí příjmů

Zdroj: Vlastní zpracování

I zde u této metody si smí poplatník uplatnit nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP a slevy na dani podle § 35ba ZDP a § 35c ZDP.

⁷⁸ 778 471 – 159 201 – 106 639 – 1011 = 511 620,-

4.2.3 Metoda prostého zápočtu

SZDZ s Nizozemím patří ke starším smlouvám, které ČR uzavřela. Ve většině novějších mezinárodních SZSD⁷⁹, které má ČR uzavřené se již jako metoda k eliminaci dvojího zdanění udává prostý zápočet daně a proto nyní nastíním postup jeho aplikace.

Uvažujeme, že metodě prostého zápočtu podléhá opět příjem z tantiém ve výši **151 620 Kč** a základ daně v ČR je **360 000 Kč**.

PROSTÝ ZÁPOČET DANĚ	
Základ daně ČR	360 000,-
Základ daně zahraničí	151 620,-
Celosvětové příjmy	511 620,-
Daň zaplacená v zahraničí (33,65 %)	51 020,-
Daň v ČR (15 %)	76 743,-
Podíl zahraničních příjmů na celosvětových	$151\,620 / 511\,620 = 0,2964$
Ukazatel maximálního zápočtu	$0,2964 * 76\,743 = 22\,747,-$

Tabulka 4: Prostý zápočet daně

Zdroj: Vlastní zpracování

Poplatník v zahraničí sice zaplatil 51 020 Kč, ale v ČR by ze stejného základu zaplatil pouze 22 747 Kč. To znamená, že může uplatnit zápočet pouze do této výše. Zbylá částka lze uplatnit do daňově účinných výdajů.

⁷⁹ Jedná se např. o SZDZ se Slovenskou republikou, Rakouskem, Maďarskem, Polskem nebo Ukrajinou.

5 Příklad mezinárodního zdanění

Nizozemí je konstituční monarchie, která patří mezi zakládající státy Evropské unie.⁸⁰

Nizozemí se nachází v první desítce největších obchodních partnerů ČR s podílem cca 3,5 % na celkovém obratu zahraničního obchodu ČR v r. 2009. V českém vývozu i dovozu vůči Nizozemsku dlouhodobě dominuje skupina „stroje a přepravní zařízení“ s podílem 71 % celkového českého exportu. Na místním trhu je nejznámější česká značka Škoda auto. V dovozu z Nizozemí do ČR je rovněž nejvýznamnější zbožová skupina „stroje a přepravní zařízení“ s podílem 48 %. Nejvýrazněji jsou zastoupeny tyto položky: přístroje pro záznam zvuku a obrazu, přístroje a nástroje mechanické, plasty, farmaceutické výrobky, motorová vozidla a jejich součásti, rostliny živé a výrobky květinářské a optické výrobky.⁸¹

Podle údajů ČSÚ obchoduje s Nizozemím celkem zhruba 3 400 českých firem ve vývozu a 6 800 firem v dovozu. Firmy s největším objemem vývozu i dovozu se soustřeďují zejména do těchto oborů: informační a komunikační technologie, automobilový průmysl a další strojírenské obory. Nizozemské investice v České republice jsou orientovány především do telekomunikací - *UPC*, elektroniky - *Philips*, potravinářského průmyslu - *Unilever*, petrochemie - *Shell*, bankovníctví a pojišťovnictví - *ING*, *ABN Amro* a prodejnách řetězců - *C&A*; *Ahold* s řetězcí maloobchodních prodejen *Albert* a *Hypernova*. Z českých firem mají v Nizozemí zastoupení *Zetor* a *BVV*.⁸²

5.1 Zadání příkladu

Jména a údaje jsou smyšlená a slouží pro celistvost uvedeného modelového příkladu. Fyzická osoba paní Adriana Zahradníčková je občanem České republiky. S manželem, se kterým žije ve společné domácnosti, má dvě děti. Osmileté, které navštěvuje základní

⁸⁰ ŠIROKÝ, Jan, *Daně v Evropské unii*, 2010, s. 257.

⁸¹ Ministerstvo zahraničních věcí. *Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-17]. Dostupné z WWW:

<http://mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/nizozemsko/ekonomika/obchodni_a_ekonomicka_spoluprace_s_cr.html>.

⁸² Tamtéž.

školu. S druhým dítětem je manžel na rodičovské dovolené, která končí 1. 4. 2010. Po skončení rodičovské dovolené se manžel zaregistroval do evidence Úřadu práce (dále jen ÚP), kde byl až do konce roku 2010. Po dobu evidence na ÚP pobíral podporu v nezaměstnanosti ve výši 2 x 5 200 Kč za první dva měsíce (duben, květen), za druhé dva měsíce ve výši 2 x 4 000 Kč (červen, červenec) a za poslední měsíc 3 600 Kč (srpen).⁸³ V době evidence na ÚP měl manžel příležitostné zaměstnání, kde pobíral příjmy za měsíce srpen až prosinec ve výši 14 900 Kč. Paní Zahradníčková má čestné prohlášení manžela, že slevu na děti neuplatňuje. V roce 2010 věnovala dar Fondu ohrožených dětí ve výši 10 000 Kč. Dále si paní Zahradníčková platí 1 500 Kč měsíčně na penzijní připojištění a také 800 Kč měsíčně na životní pojištění. Byt má paní Zahradníčková v České republice i v Nizozemí. Během roku 2010 se paní Zahradníčková zdržovala v Nizozemí 96 dní.

Celkové příjmy pana Zahradníčka za rok 2010 byly ve výši 36 900 Kč.⁸⁴ Podle ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP se vypočtená daň poplatníka, tedy paní Zahradníčkové, snižuje o částku 24 840 Kč za zdaňovací období na manžela žijícího s poplatníkem ve společné domácnosti, pokud nemá manžel vlastní příjmy přesahující částku 68 000 Kč za rok. Jelikož pan Zahradníček měl vlastní příjmy za rok 2010 ve výši 36 900 Kč, byla tím splněna podmínka a paní Zahradníčková si tak smí uplatnit slevu na dani ve výši 24 840 Kč.

A dále si smí paní Zahradníčková uplatnit slevu na dani 24 840 Kč⁸⁵ na poplatníka, podle ustanovení § 35 ba odst. 1 písm. a) ZDP.

Podle ustanovení § 35c odst. 1 ZDP má paní Zahradníčková nárok i na daňové zvýhodnění na vyživované děti žijící s ní ve společné domácnosti ve výši 2x 11 604 Kč.

⁸³ Pan zahradníček měl vyměřovací základ před nástupem na rodičovskou dovolenou 8 000 Kč. První dva měsíce evidence na ÚP je podpora 65 % z vyměřovacího základu, další dva měsíce je to 50 % a poslední pátý měsíc, podpora tvoří 45 % z vyměřovacího základu, (stav platný v roce 2010). **Zdroj:** Ministerstvo práce a sociálních věcí. *Co se změní s příchodem nového roku?* [online]. 2011. [cit. 2011-02-17]. Dostupné z WWW: <<http://www.mpsv.cz/cs/8024>>.

⁸⁴ Podpora v nezaměstnanosti 22 000 Kč + příjmy za příležitostné zaměstnání 14 900 Kč

⁸⁵ V roce 2011 je sleva na dani na poplatníka snížena na 23 640 Kč. **Zdroj:** Business center. *Zákon o daních z příjmů*. [online]. 2011. [cit. 2011-05-20]. Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast3.aspx>>.

Podle ustanovení § 15 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst hodnotu darů, pokud úhrnná hodnota těchto darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

Podle ustanovení § 15 odst. 5 ZDP lze za zdaňovací období odečíst od základu daně příspěvek zaplacený poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijním fondem. Částka, kterou lze takto odečíst, se rovná úhrnu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem na zdaňovací období sníženému o částku 6 000 Kč. Maximální částka, kterou lze takto odečíst za zdaňovací období činí 12 000 Kč.

Paní Zahradníčková si na penzijní připojištění za rok 2010 zaplatila 18 000 Kč. Po odečtení státního příspěvku 6 000 Kč tato částka činí 12 000 Kč. Paní Zahradníčková si tedy od základu daně smí odečíst celých 12 000 Kč za zdaňovací období 2010.

Ustanovení § 15 odst. 6 ZDP uvádí, že od základu daně za zdaňovací období lze také odečíst poplatníkem zaplacené soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem a pojišťovnou. Po splnění podmínek uvedených v tomto ustanovení je maximální částka, kterou lze takto odečíst od základu daně 12 000 Kč za zdaňovací období. Paní Zahradníčková si smí částku odečíst v plné výši 9 600 Kč.

Paní Zahradníčková vlastní byt v České republice i v Nizozemí, směla by tak být rezidentem obou států. Podle ustanovení § 2 odst. 2 ZDP poplatníci, kteří mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Dále podle ustanovení § 2 odst. 4 ZDP se poplatníky obvykle se zdržujícími na území ČR rozumí poplatníci, kteří se zde zdržují alespoň 183 dnů v kalendářním roce a to souvisle nebo v několika obdobích.

V Nizozemských právních předpisech není jasná definice daňové rezidence. Stát rezidence se určuje v závislosti na jistých okolnostech. Podle judikatury se za tyto

obzvlášť důležité okolnosti považuje dostupnost trvalého bydliště, místo, kde manžel nebo manželka a děti žijí a místo osobních a hospodářských vztahů.⁸⁶

Paní Zahradníčková pobývala během roku 2010 na území Nizozemí 96 dnů a na území ČR tedy 269 dnů, tím splňuje podmínku danou § 2 odst. 4 ZDP. Středisko životních zájmů má také v ČR, kde žije se svou rodinou, vlastní řidičský průkaz a má zde i nahlášené trvalé bydliště. Z daného vyplývá, že paní Zahradníčková je tedy daňovým rezidentem České republiky. V Nizozemí je daňovým nerezidentem a daňová povinnost se zde bude vztahovat na příjmy vymezené SZDZ s Nizozemím.

Tantiémy

Paní Zahradníčková dlouhodobě spolupracuje se společností Bloemen, a.s. se sídlem v Aalsmeer, která pořádá květinové výstavy a veletrhy. Od roku 2009 je členem představenstva této společnosti. Za rok 2010 dostala tantiémy⁸⁷ ve výši 6 470 €.

Podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob spadají do příjmů ze závislé činnosti.

Tantiémy ve výši 6 470 € budou podléhat zdanění v Nizozemí podle **čl. 17 Tantiémy SZDZ s Nizozemím**, kde je uvedeno: „*Odměny a jiné platy, které osoba mající bydliště v ČR pobírá z titulu své funkce ve společnosti, která má sídlo v Nizozemí, mohou být zdaněny v Nizozemí*“. O výši odvedené daně je nutno doložit potvrzení daňového úřadu dle sídla společnosti.

Příjmy z podnikatelské činnosti na území ČR.

Paní Zahradníčková vlastní obchod s květinami a má živnostenský list. Květiny dodává do květinářství, floristických dílen, do zahradních center a svatebních salonů. Květiny nakupuje od zahradnického centra Intrautin se sídlem v Rotterdamu a také od české společnosti ABC květinářství, s.r.o. Za rok 2010 měla paní Zahradníčková příjmy ve výši 805 785 Kč.

Příjmy z podnikatelské činnosti spadají do ustanovení § 7 ZDP a budou zdaněny v ČR.

⁸⁶ KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook*, 2009, s. 605

⁸⁷ Pro účely českého práva tantiémy upravuje obchodní zákoník, zákon č. 513/1991 Sb; obchodní zákoník v ustanovení § 178 odst. 3 jako podíl členů představenstva a členů dozorčí rady na zisku akciové společnosti.

Základ daně dle skutečných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Příjmy	805 785,-
Výdaje	- 375 000,- (nákup zboží, provozní režie, nájem, cestovní náhrady, mzdy)
	Σ 430 785 Kč

Základ daně dle uplatnění výdajů paušálem

Výdaje uplatníme ve výši 60 % z příjmů podle ustanovení § 7 odst. 7 písm. b) ZDP, protože se jedná se o příjem ze živnosti.

Příjmy	805 785,- * 60% = 483 471,-
Výdaje	- 483 471,-
	Σ 322 314 Kč

V rámci optimalizace zvolíme variantu uplatnění paušálních výdajů z důvodu nižšího daňového základu při využití tohoto výpočtu základu daně.

Příjmy z podnikatelské činnosti v Nizozemí

Také v Nizozemí prodává paní Zahradníčková květiny prostřednictvím svého obchodu. Z tohoto podnikání měla paní Zahradníčková za rok 2010 příjmy po odečtení souvisejících výdajů ve výši 4 220 €.

Paní Zahradníčková zde podniká prostřednictvím stálé provozovny⁸⁸, kterou upravuje SZDZ s Nizozemím v čl. 5. Tato stálá provozovna spadá do tzv. standardních stálých provozoven, u nichž není stanovena podmínka stálosti a stálá provozovna tak vzniká ihned. Podle **čl. 7 Zisky podniků** SZDZ s Nizozemím budou příjmy získané z činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny podléhat zdanění v Nizozemí.

⁸⁸ Trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Výraz stálá provozovna zahrnuje obzvláště místo vedení, závod, kancelář, továrnu dílnu, důl, lom nebo jiné místo kde se těží přírodní zdroje. **Zdroj:** Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 22. listopadu 1974.

Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti v ČR

Paní Zahradníčková píše články o květinách i pro český magazín Zahrádkářské okénko. Příjmy za rok 2010 činily 9 600 Kč před zdaněním srážkovou daní, tzn. 800 Kč za jeden článek za každý měsíc.

Ustanovení § 7 odst. 6 ZDP uvádí: „*Příjmy autorů za příspěvky do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území ČR jsou samostatným základem daně pro zdanění zvláštní sazbou daně, za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce nepřesáhne v kalendářním měsíci 7 000 Kč.*“

Paní Zahradníčková má měsíční příjmy ve výši 800 Kč a tím splňuje podmínku pro zdanění srážkovou daní (§ 36 ZDP). Příjmy za autorské příspěvky jsou zdaněny přímo u zdroje, tzn., že je daní magazín Zahrádkářské okénko. Paní Zahradníčková tak dostává každý měsíc 680 Kč⁸⁹, tzn. 8 160 Kč již po zdanění srážkovou daní za rok 2010 a tyto příjmy nevstupují do jejího základu daně a tím pádem ani do daňového priznání.

Pronájem nemovitosti v ČR

Paní Zahradníčková vlastní menší byt v Brně, který pronajímá studentům za 6 000 Kč měsíčně. Příjem z pronájmu za rok 2010 tedy byl 72 000 Kč.

Příjmy z pronájmu nemovitostí jsou upraveny ustanovením § 9 ZDP a budou zdaněny v ČR.

Základ daně dle skutečných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Příjmy	72 000,-
Výdaje	<u>- 17 000,-</u> (SIPO, drobné opravy)
	Σ 55 000 Kč

⁸⁹ $800 \cdot 15\% \text{ daň} = 120,-$. Měsíční příjem po zdanění $800 - 120 = 680,-$

Základ daně dle uplatnění výdajů paušálem

Výdaje uplatníme ve výši 30 % podle ustanovení § 9 odst. 4 ZDP.

Příjmy	72 000,- * 30 % = 21 600,-
Výdaje	<u>- 21 600,-</u>
	Σ 50 400 Kč

V rámci optimalizace zvolíme variantu uplatnění výdajů paušálem z důvodu nižšího daňového základu při využití tohoto výpočtu základu daně.

Pronájem nemovitosti v Nizozemí

Paní Zahradníčková vlastní od roku 2005 nemovitost v provincii Jižní Holandsko u Severního moře a s celou rodinou sem jezdí na letní dovolenou, tuto nemovitost i pronajímá. Během roku 2010 byla nemovitost pronajata na 18 týdnů. Příjem z pronájmu nemovitosti po odečtení souvisejících výdajů byl 6 660 €.

Příjmy z nemovitého majetku smějí být zdaněny ve státě, kde se tento majetek nachází, to uvádí **čl. 6 Příjem z nemovitého majetku SZDZ s Nizozemím**. Z uvedeného vyplývá, že příjem z pronájmu z nemovitosti v Jižním Holandsku bude podléhat nizozemské dani. Toto pravidlo se použije na příjem plynoucí z přímého užívání, nájmu nebo jakéhokoliv jiného způsobu užívání nemovitého majetku.

Podnikatelský účet v Nizozemí

Paní Zahradníčková podniká v Nizozemí a tak zde má i podnikatelský účet. Úrok z tohoto účtu činil 40 €.

Úroky z podnikatelského účtu upravuje **čl. 11 Úroky SZDZ s Nizozemím**, protože je podnikatelský účet spojen se stálou provozovnou v Nizozemí, odkazuje nás smlouva na **čl. 7 Zisky podniků SZDZ s Nizozemím**. Úroky z podnikatelského účtu budou tedy podléhat zdanění v Nizozemí.

Podnikatelský účet v ČR

Paní Zahradníčková má zřízen podnikatelský účet, který používá pro své podnikání. Úrok z účtu za rok 2010 činil 450 Kč.

Úpravu podnikatelského účtu nalezneme v ustanovení § 8 odst. 1 písm. g) ZDP a tento příjem podléhá zdanění v ČR.

Licenční poplatky v ČR

Paní Zahradníčkové se podařilo vyšlechtit novou odrůdu květiny. Tuto novou odrůdu květiny si nechala zaregistrovat a tím jí plynou licenční poplatky za využívání registrovaných odrůd. Za rok 2010 tyto příjmy činily 10 000 Kč.

Licenční poplatky upravuje § 19 odst. 7 ZDP, jedná se o platbu, která představuje náhradu za užití nebo poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k literárnímu, uměleckému, vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu, dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor nebo know-how. Dále jsou licenční poplatky vymezeny § 7 odst. 2 písm. a) ZDP.

Základ daně dle uplatnění paušálních výdajů⁹⁰

Výdaje uplatníme ve výši 40 % podle ustanovení § 7 odst. 7 písm. c) ZDP.

Příjmy	10 000,- * 40% = 4 000,-
Výdaje	- 4 000,-
	6 000 Kč

⁹⁰ U příjmů z podnikatelské činnosti § 7 ZDP jsme v rámci optimalizace uplatnili skutečné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V rámci paragrafu se způsoby uplatnění výdajů nesmějí měnit, proto i u příjmů z licenčních poplatků uplatníme skutečné výdaje.

5.1.1 Rekapitulace příjmů

DRUH PŘÍJMU	VÝŠE PŘÍJMU	PRIMÁRNÍ STÁT ZDANĚNÍ
Tantiémy z Nizozemí	6 470 €	Nizozemí
Příjmy z podnikatelské činnosti v ČR	322 314 Kč	Česká republika
Příjmy z podnikatelské činnosti v Nizozemí	4 220 €	Nizozemí
Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti v ČR	9 600 Kč ⁹¹	Česká republika
Pronájem nemovitosti v Nizozemí	6660 €	Nizozemí
Pronájem nemovitosti v ČR	50 400 Kč	Česká republika
Úroky z podnikatelského účtu v Nizozemí	40 €	Nizozemí
Úroky z podnikatelského účtu v ČR	450 Kč	Česká republika
Licenční poplatky ČR	6 000 Kč	Česká republika

Tabulka 5: Rekapitulace příjmů

Zdroj: Vlastní zpracování

V tabulce výše jsou uvedeny veškeré zdanitelné příjmy paní Zahradníčkové a to jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zdrojů na území Nizozemí. Příjmy jsou uvedeny po uplatnění souvisejících výdajů. Je zde i uveden stát, který má primární právo na zdanění daných druhů příjmů.

5.2 Daňová povinnost v Nizozemí

K výpočtu daňové povinnosti paní Zahradníčkové v České republice potřebuji zároveň znát i její daňovou povinnost v Nizozemí, proto nyní uvedu z důvodu nedostatků podrobných informací základní výpočet její daňové povinnosti v Nizozemí.

Daň z příjmu je vybírána od jednotlivců, kteří jsou rezidenty nebo nerezidenty Nizozemí, a kteří mají příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. Nerezidenti mohou být v některých případech zdaněni podle pravidel pro zdaňování daňových rezidentů Nizozemí. Rezidenti Nizozemí, kteří opustí zemi, aniž by se stali rezidenty jiného státu,

⁹¹ Příjem před zdaněním srážkovou daní.

a vrátí se do 1 roku, zůstanou rezidenty pro celé toto období.⁹² Nizozemský daňový systém je založen na přímých důchodových daních, majetkových daní včetně převodových, dani z přidané hodnoty, akcizích a sociálním pojištění, jehož podstatná část je zahrnuta do osobní důchodové daně a daňový systém Nizozemí patří mezi standardní daňové systémy. Osobami podléhajícími dani jsou fyzické osoby, které jsou rezidenty nebo nerezidenty z příjmů ze zdrojů v Nizozemí.⁹³

Zdanitelný příjem je rozdělen do tří kategorií:

- příjem ze zaměstnání a bydlení včetně příjmů ze současného a minulého zaměstnání, příjem z podnikání a jiných aktivit, pravidelné platby a důchody z pojistných institucí a pravidelní platby obdržené od státu nebo veřejných subjektů (včetně starobních důchodů),
- příjem z držby podstatného akciového podílu na společnosti,
- příjmy z úspor a investic z cenných papírů (úroky z vkladů a příjmy z nemovitostí, ve které nemá trvalé bydliště).⁹⁴

Příjmy, které nespadají do uvedených kategorií, jsou osvobozeny od daně.⁹⁵

5.2.1 Výpočet daňové povinnosti v Nizozemí

Sazby daně pro první kategorii příjmů:

ZDANITELNÝ PŘÍJEM (EUR)	DAŇ Z VYŠŠÍ ČÁSTKY	SAZBA DANĚ (%)
Do 17 878	5 989	33,65
17 878 – 32 127	11 973	42
32 127 – 54 776	21 485	42
Nad 54 776	-	52

Tabulka 6: Sazby daně

Zdroj: Jan Široký, *Daně v Evropské unii*, 2010, s. 259.

: Ministerstvo zahraničních věcí.⁹⁶

⁹² KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook*, 2009, s. 605

⁹³ ŠIROKÝ, Jan, *Daně v Evropské unii*, 2010, s. 257

⁹⁴ Tamtéž s. 257.

⁹⁵ Tamtéž s. 257.

⁹⁶ Ministerstvo zahraničních věcí. *Finanční a daňový sektor*. [online]. 2011.

[cit. 2011-02-24]. Dostupný z WWW:

<http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/nizozemsko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.

Pro první kategorii příjmů je progresivní sazba daně v rozmezí 33,65 % až 52 %.

Sazba daně pro druhou kategorii příjmů je 25 % pokud má příjemce ve společnosti, odkud mu plynou příjmy, podíl ve výši min. 5 %.

Pro třetí kategorii příjmů je sazba daně 30 %.⁹⁷

Výpočet daňové povinnosti v Nizozemí

V Nizozemí budou podléhat zdanění následující příjmy pani Zahradníčkové:

PŘÍJMY PODLÉHAJÍCÍ DANI V NIZOZEMÍ	
Tantiémy	6 470 €
Příjmy z podnikatelské činnosti	4 220 €
Pronájem nemovitosti	6 660 €
Úroky z podnikatelského účtu	40 €

Tabulka 7: Příjmy podléhající dani v Nizozemí

Zdroj: Vlastní zpracování

Do první kategorie příjmů spadá příjem z podnikání ve výši 4 220 € a tantiémy ve výši 6 470 €. Součet příjmů činí 10 690 €. Tato částka spadá do kategorie příjmů do celkové výše 17 878 €, tzn., že bude zdaněna progresivní sazbou daně 33,65 %.

Výsledná daň z první kategorie příjmů tedy činí **3 597 €**.

Úroky z podnikatelského účtu v částce 40 € a příjmy z pronájmu nemovitosti ve výši 6 660 € patří do třetí kategorie příjmů. Příjmy z této kategorie se zdaňují 30 % sazbou daně, ale jen 4 % z těchto příjmů. To znamená:

$$4 \% \text{ z } 6\,700 = 268 \text{ €}$$

$$* 30 \% = 80 \text{ €}.$$

Proti celkové částce daně 3 677 € z těchto dvou kategorií příjmů si smíme uplatnit slevu na poplatníka ve výši 2 007 €.

Výsledná daňová povinnost paní Zahradníčkové v Nizozemí je 1 670 €.⁹⁸

⁹⁷ Ministerstvo zahraničních věcí. *Finanční a daňový sektor*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-24]. Dostupný z WWW: <http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/nizozemsko/ekonomika/finanční_a_daňový_sektor.html>.

⁹⁸ $3\,677 - 2\,007 = 1\,670 \text{ €}$.

5.3 Daňová povinnost v České republice

Pro výpočet daňové povinnosti v ČR potřebujeme znát i zahraniční příjmy, přepočtené na Koruny české. Postup pro přepočet cizí měny nám udává *Pokyn GFŘ-D-1* (Finanční zpravodaj MF 1/2011), který nás navede na ustanovení § 38 odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení se pro daňové účely používají kursy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví poplatníků. Pokud poplatník nevede účetnictví, použije jednotná kurs. Tento kurs se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou poslední den každého měsíce zdaňovacího období. Jednotný kurz k 31. 12. 2010: **25, 27 Kč**.⁹⁹

Přepočet zahraničních příjmů

V následující tabulce jsou uvedeny zahraniční příjmy přepočtené kurzem 25,27 na Koruny české a také metody k eliminaci dvojího zdanění podle SZDZ s Nizozemím.

PŘÍJEM	EURO	KČ	METODA
Tantiémy	6 470 ¹⁰⁰	178 212,-	zápočet daně
Příjmy z podnikání	4 220	106 640,-	vynětí příjmů
Příjmy z pronájmu	6 660	168 298,-	vynětí příjmů
Úroky z podnikatelského účtu	40	1011,-	vynětí příjmů

Tabulka 8: Přepočet měny

Zdroj: Vlastní zpracování

⁹⁹ Ministerstvo financí České republiky. *Zpravodaj MF*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html>.

¹⁰⁰ Při výpočtu daňové povinnosti v ČR se řídíme českým ZDP, tzn., že podle českého ZDP ustanovení §6 odst. 14 je u poplatníka základem daně jeho příjem ze závislé činnosti nebo funkčních požitků zvýšený o povinné pojistné, toto ustanovení použijeme u zahraničních příjmů z tantiém. U tantiém se jedná o zdravotní pojištění ve výši 9% za zaměstnavatele. Tedy $6\,470\text{ €} \cdot 25,27 = 163\,497\text{ Kč}$. Dílčí základ daně je $163\,497 \cdot 1,09 = 178\,212\text{ Kč}$.

5.3.1 Výpočet daňové povinnosti v ČR

Tabulka obsahuje zatřídění příjmů paní Zahradníčkové do jednotlivých paragrafů ZDP, které pocházejí pouze ze zdrojů na území ČR.

ČÍSLO §	PŘÍJMY	VÝDAJE	DZD
§ 6	-	-	-
§ 7 a)	805 785,-	483 471,-	322 314,-
§ 7 b)	10 000,-	4 000,-	6 000,-
§ 8	450,-	-	450,-
§ 9	72 000,-	21 600,-	50 400,-
§ 10	-	-	-

Tabulka 9: Přehled příjmů ČR

Zdroj: Vlastní zpracování

Dílčí základ daně příjmů ze zdrojů na území ČR činí 379 164 Kč.¹⁰¹

Postup výpočtu daňové povinnosti v ČR

Podle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP smí být při výpočtu daňové povinnosti v ČR místo metody zápočtu, uplatněna metoda vynětí příjmů a to u příjmů ze závislé činnosti, jako nástroj k eliminaci dvojího zdanění za podmínek, že tyto příjmy plynou poplatníkovi od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je tato činnost vykonávána, a že je to pro poplatníka výhodnější. Nyní uvedu výpočty pro určení, která metoda je pro poplatníka výhodnější, zda metoda vynětí příjmů nebo metoda zápočtu daně.

¹⁰¹ Dílčí základ daně § 6 až § 10 ZDP.

Metoda vynětí příjmů

Daň zaplacená v ČR: $379\,100^{102} * 15\% = 56\,865,-$

- 24 840,- (sleva na poplatníka)

- 24 840,- (sleva na manžela)

- 23 208,- (2x sleva na dítě)

DP 0,-

Daňová povinnost v ČR je 0,- a paní Zahradníčková si smí uplatnit 16 023 Kč jako bonus na děti.

Daň zaplacená v Nizozemí: 1 670 €¹⁰³ tj. 42 201 Kč.

Daňová povinnost ČR + daňová povinnost Nizozemí: 0 + 42 201 = 42 201 Kč.

Výsledná daňová povinnost – bonus na děti: 42 201 - 16 023 = 26 178 Kč

Tabulka 10: Metoda vynětí příjmů

Zdroj: Vlastní zpracování

¹⁰² Celosvětové příjmy – příjmy podléhající metodě vynětí příjmů => 833 342 – 454 178 = 379 164 Kč.

¹⁰³ 3 677 € – 2 007 € (sleva na poplatníka) = 1 670 €.

Metoda úplného zápočtu daně

Daň zaplacená v Nizozemí:

Průměrné daňové zatížení: $1\,670/17\,390^{104} = 0,09603$

$$* 6\,470 = 621,30 \text{ €}$$

Metodě zápočtu podléhá 621,30 € tj. 15 700 Kč.

Daň zaplacená v ČR: $557\,300^{105} * 15 \% = 83\,595,-$

- 15 700,-

- 24 840,- (sleva na poplatníka)

- 24 840,- (sleva na manžela)

- 23 208,- (2x bonus na dítě)

DP 0,-

Daňová povinnost v ČR je 0,- a paní Zahradníčková si smí uplatnit 4 993 Kč jako bonus na děti.

Daňová povinnost ČR + daňová povinnost Nizozemí: $0 + 15\,700 = 15\,700$ Kč.

Výsledná daňová povinnost – bonus na děti: $15\,700 - 4\,993 = 10\,707$ Kč.

Tabulka 11: Metoda úplného zápočtu daně

Zdroj: Vlastní zpracování

Z uvedeného vyplývá, že pro poplatníka je výhodnější uplatnit metodu úplného zápočtu daně. U metody vynětí příjmů si poplatník sice smí uplatnit vyšší bonus na dítě než u metody úplného zápočtu, ale i přes tuto skutečnost je jeho výsledná daňová povinnost u této metody vyšší než při uplatnění metody úplného zápočtu daně.

¹⁰⁴ Součet příjmů z Nizozemí: $1\,670 + 4\,220 + 40 + 6660 = 17\,390$ €.

¹⁰⁵ Základ daně ČR + příjem podléhající metodě úplného zápočtu = $557\,376$ Kč.

Postup výpočtu daňové povinnosti v České republice

V tabulce je uveden samotný výpočet daňové povinnosti v ČR.

DAŇOVÁ POVINNOST V ČR	
DZD § 6	178 212,-
DZD § 7	434 954,-
DZD § 8	1 461,-
DZD § 9	218 698,-
Základ daně ČR	379 164,-
Základ daně Nizozemí	454 161,-
Celosvětové příjmy	833 325,-
Základ daně po vynětí příjmů	557 376,-
Dary (§ 15 odst. 1 ZDP)	10 000,-
Penzijní připojištění (§ 15 odst. 5 ZDP)	12 000,-
Soukromé životní pojištění (§ 15 odst. 6 ZDP)	9 600,-
ZD před zaokrouhlením	525 776,-
ZD po zaokrouhlení	525 700,-
Daň 15 % (§ 16 ZDP)	78 855,-
Zápočet daně z § 6	- 15 700,- ¹⁰⁶
Daň	63 155,-
Sleva na poplatníka (§ 35ba odst. 1 písm. a) ZDP)	24 840,-
Sleva na manžela (§ 35ba odst. 1 písm. b) ZDP)	24 840,-
Daňová povinnost po slevách na dani podle § 35ba	24 854,-
Bonus na dítě (§ 35c odst. 1 ZDP)	11 604,-
Bonus na dítě (§ 35c odst. 1 ZDP)	11 604,-
Daňová povinnost	0,-
Daňový bonus	9 733,-

Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti v ČR

Zdroj: Vlastní zpracování

¹⁰⁶ Podle SZDZ s Nizozemím si smějí uplatnit úplný zápočet na českou daň, tzn. daň zaplacenou v Nizozemí z § 6 ZDP (tantiémy).

Stanovení celosvětové daňové povinnosti

Celosvětovou daňovou povinností paní Zahradníčkové zjistíme, sečteme-li výslednou daňovou povinnost v Nizozemí s výslednou daňovou povinností v ČR.

Daňová povinnost ČR	0 Kč
Daňová povinnost Nizozemí	<u>42 201 Kč¹⁰⁷</u>
Celosvětová daňová povinnost	<u>42 201 Kč</u>

Paní Zahradníčkové vznikla daňová povinnost ve výši 42 201 Kč a současně má paní Zahradníčková nárok na vrácení daňového bonusu ve výši 9 733 Kč.

¹⁰⁷ $1\,670\text{ €} \cdot 25,27 = 42\,201\text{ Kč}$.

6 Zhodnocení

Cílem bakalářské práce bylo stanovit daňovou povinnost fyzické osoby, která je daňovým rezidentem České republiky a daňovým nerezidentem Nizozemí.

Jedním z prvních a nejdůležitějších kroků, které jsou potřeba pro správný výpočet daňové povinnosti, je určení daňové rezidence poplatníka a tedy to, kde budou zdaněny jeho celosvětové příjmy. Při určování daňové rezidentury se řídíme českým ZDP a vycházíme z toho, kde má poplatník bydliště a rodinu, kde se poplatník zdržuje převážnou část roku či kde má své životní a hospodářské zájmy. Právní předpisy v Nizozemí uvádějí prakticky to stejné, i když vymezení státu rezidence není jasně definovaná. Daňová rezidence v Nizozemí se určuje v závislosti na okolnostech trvalého bydliště, místě, kde žije poplatníková rodina a kde má místo hospodářských vztahů. Poplatník však smí být daňovým rezidentem jen jednoho státu, ale nerezidentem smí být hned několika států najednou. Poplatník smí stát rezidence změnit a hlavním kritériem pro tuto změnu je především výše sazby daně, která je v jednotlivých státech rozlišná a také různá osvobození příjmů od daně. Potvrzení o daňové rezidenci vydává poplatníkovy příslušný finanční úřad. Dalším krokem k určení výsledné daňové povinnosti poplatníka je správné zařazení příjmů a určení státu, kde bude vybraný příjem zdaněn. U rezidenta České republiky a jeho příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR, se řídíme českým ZDP a toto určení je jednoznačné. U příjmů pocházejících ze zdrojů na území Nizozemí je tu právě mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění s jejími články, na jejímž základě určíme stát, který má právo na zdanění těchto příjmů, např. zdanění úroků z podnikatelského účtu se váže k místu, kde má poplatník stálou provozovnu, příjmy z nemovitosti se vážou k dané nemovitosti, příjmy ze závislého zaměstnání se pro změnu vážou k místu, kde je tato činnost vykonávána nebo dále příjmy z příspěvků do novin jsou zdaněny přímo u zdroje srážkovou daní a do daňového přiznání nám tak už nevstupují. Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím také omezuje sazbu daně, kterou smíme zdanit licenční poplatky ze zdrojů v Nizozemí a to na 5% daň. Při zařazení jednotlivých příjmů se řídíme českým ZDP. U příjmů z podnikání, jiné výdělečné činnosti a příjmů z pronájmu si smíme uplatnit výdaje paušální částkou nebo skutečnou částkou výdajů, které byli na danou činnost skutečně vynaloženy. Dále nám ZDP umožňuje uplatnit si výdaje

i u příjmů, které pochází ze zdrojů v Nizozemí. Pro určení celosvětové povinnosti poplatníka je zapotřebí nejdříve určit daňovou povinnost v Nizozemí. Tato země dělí zdanitelný příjem do tří kategorií (tzv. "boxů"), které jsou zdaněny progresivní sazbou daně podle výše příjmů. Příjmy, které nespádají do žádné z těchto kategorií, jsou od daně osvobozeny. Poplatník si smí uplatnit slevu na dani ve výši 2007 € a další odpočty z první kategorie příjmů. Jako metody k eliminaci dvojího zdanění smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím uvádí úplný zápočet daně, kdy daň zaplacenou v Nizozemí si smíme započíst na českou daň a to v plné výši. Tento zápočet se týká především tantiém a příjmů, které plynou sportovcům a umělcům. Druhou metodou k eliminaci dvojího zdanění je metoda vynětí příjmů, pokud tyto příjmy byly zdaněny v Nizozemí. Touto metodou jsou upraveny ostatní příjmy, které smlouva o zamezení dvojího zdanění definuje, jedná se např. o příjem z nemovitého majetku, zisky podniků, úroky nebo licenční poplatky. Podle českého ZDP si ovšem na příjmy § 6 ZDP smíme uplatnit metodu vynětí místo zápočtu, pokud je to pro poplatníka výhodnější. Při určování daňové povinnosti v České republice jsem se řídila kritériem daňové optimalizace. Jedná se o osvobození určitých druhů příjmů, o uplatnění jednotlivých slev na dani nebo o odečet nezdánitelných částí od základu daně a o skutečnost, kdy se daňový poplatník nebo jeho daňový poradce musí rozhodnout, zda bude daňový základ určovat skutečnými výdaji nebo tzv. paušální částkou, aby tím zajistil daňovou optimalizaci, tedy stanovení daňového základu tak, aby byl pro poplatníka co nejvýhodnější. Pro výpočet daňové povinnosti je potřeba zahrnout do celosvětových příjmů i příjmy z Nizozemí, tyto příjmy musejí být však přepočteny na českou měnu. K tomu nám slouží Pokyn GFŘ-D-1 Ministerstva financí a Finanční zpravodaj MF 1/2011, který nás navede na § 38f odst. 1 ZDP. Toto ustanovení udává postup pro přepočet na českou měnu pro poplatníky, kteří nevedou účetnictví a také uvádí, že pro přepočet se použije jednotný kurz, který se zveřejňuje právě ve Finančním zpravodaji MF číslo 1. Při výpočtu daňového základu z § 6 ZDP je potřeba doložit potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění daného roku od všech tuzemských i zahraničních zaměstnavatelů. Toto potvrzení je zaměstnavatel povinen vydat do 15. února následujícího roku. Dále pak musí být doloženo i potvrzení zahraničního správce daně o výši a zaplacení daně v Nizozemí. Od celosvětového základu daně si smíme odečíst

nezdanitelné části základu daně podle ustanovení § 15 ZDP a od výsledné daňové povinnosti si smíme odečíst slevy na dani podle ustanovení § 35 ZDP. Celosvětová daňová povinnost nám vzniká součtem daňové povinnosti z Nizozemí a daňové povinnosti z ČR.

7 Návrhy

Evropská unie se ve velkém měřítku podílí na odstraňování bariér v mezinárodním obchodě a v podpoře podnikatelských aktivit ať už velkých korporací nebo malých subjektů či jednotlivců. Vybudovala především jednotný vnitřní trh a zavedla pro tyto účely jednotnou měnu v rámci EU a do jisté míry sjednotila nepřímé daně. Je však důležité upozornit na to, že přímé daně nejsou harmonizované do takové míry jako daně nepřímé. Rozdílnost výše sazeb u přímých daní by se dala odbourat tím, že by se sazby daně v jednotlivých členských zemích Evropské unie pohybovaly na podobné úrovni nebo by tato sazba byla jednotná. Zabránilo by se tím daňovým únikům a záměrného stěhování sídel společností za vidinou nižších daní. Sjednocení sazby daně je, ale složité a v nejbližších letech nejspíš i nemožné, protože v rámci Evropské unie je 27 rozdílných daňových systémů, každý jeden stát má jinou finanční politiku a pro stanovení jednotné sazby daně by bylo nutné, aby s touto skutečností souhlasilo všech 27 členských zemí, to je ovšem nepravděpodobné, protože každá země si chce výši daní určovat sama bez zásahů Evropské unie. Aby však byly bariéry v mezinárodním obchodě odbourány úplně, bylo by zapotřebí, aby byly jednotlivé mezinárodní smlouvy chápány stejně. K tomuto problému bych zmínila Nejvyšší správní soud ve Francii, který se věnuje srovnávání rozdílných pohledů na výklad smluv o zamezení dvojího zdanění jednotlivých soudců. K tomuto tématu se vyjadřuje i Magdaléna Vyškovská, která uvádí: „Komparace dvou pohledů na zdaňování příjmů by měla sloužit jako argumentační podpora nebo jako řešení v situaci, kdy ostatní cesty vedou k různým výsledkům a vy potřebujete ten jazýček na váhách vyvažování.“¹⁰⁸ Tuto rozdílnost jednotlivých názorů na výklady smluv by bylo možné nejspíš vyřešit mnohostrannými smlouvami, které by byly uzavírány v rámci Evropské unie. Usnadnilo by to i orientaci v tom, který stát má uzavřenou jakou smlouvu a s kterým členským státem.

¹⁰⁸ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění : ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, Praha, 2010, s. 166.

Závěr

Bakalářská práce se zabývala problematikou zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemím s cílem poskytnout návod na výpočet daně u vybraných příjmů – příjmů rezidenta České republiky dosahujícího příjmů jak z České republiky, tak i z Nizozemí. Práce definuje základní pojmy dané problematiky i samotný obsah smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím.

Teoretická část se věnuje interpretaci základních pojmů, které je první řadě potřeba pochopit, abychom se těmito teoretickými východisky mohli dále řídit a i je konkrétně aplikovat při výpočtu daňové povinnosti poplatníka. Mimo jiné teoretická část pojednává o vývoji historie mezinárodních smluv od vzniku prvních smluv až po současnost, kdy má Česká republika uzavřeno 87 těchto mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Dále se věnuje výhradám, které Česká republika měla při jejich sjednávání. Bakalářská práce se zaměřuje i na harmonizaci přímých daní a spolupráci v rámci Evropské unie, protože se jedná o důležitý aspekt v mezinárodním zdaňování příjmů. V další části se již práce zabývá konkrétními pojmy, jako jsou poplatník a plátce daně, daňový rezident a nerezident, skutečný vlastník příjmů, vymezení aktivních a pasivních příjmů a v neposlední řadě se věnuje i způsobu vyloučení dvojího zdanění a způsobu vybírání daně u daňových nerezidentů České republiky. V analytické části bakalářská práce rozebírá obsah jednotlivých článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím a její Protokol. Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím patří ke starším smlouvám tohoto typu, a proto jsou v ní některé informace rozdílné než v novějších smlouvách, např. metody pro eliminaci dvojího zdanění uvádí úplný zápočet a vynětí příjmů. Metoda úplného zápočtu není příliš obvyklá, ve většině novějších smluv se jako metoda k eliminaci dvojího zdanění uvádí zápočet prostý, jedná se např. o SZDZ se Slovenskem, Rakouskem, Francií či Norskem. Analytická část a v ní analyzován obsah smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím byla úvodem pro praktickou část. Samotný výpočet modelového příkladu pak bylo završení celé problematiky mezinárodního dvojího zdanění. Cílem tohoto modelového příkladu bylo dát určitý návod pro výpočet daňové povinnosti s akcepty daňové optimalizace u fyzické osoby, daňového rezidenta České republiky. Z modelového příkladu je zřejmé, že daňová povinnost je pro paní Zahradníčkovou

výhodnější v České republice, kde si může uplatnit slevu na dani na poplatníka a manžela, dále pak má nárok na daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti, které s ní žijí ve společné domácnosti. Také má možnost odečíst si od základu daně hodnotu darů, úhrn příspěvků na penzijní připojištění se státním příspěvkem a zaplacené částky na životní pojištění. V Nizozemí si smí také uplatnit slevu na poplatníka, ale její příjmy jsou zde zdaněny progresivní sazbou daně ve výši 33,65 %, zatím co v České republice jsou příjmy fyzických osob zdaněny sazbou 15 % a také se smí rozhodnout u příjmů § 6 ZDP příjmy, ze závislé činnosti, mezi uplatněním metody zápočtu a metody vynětí, podle toho co je pro ni výhodnější. Paní Zahradníčková musí doložit potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění daného roku od všech tuzemských i zahraničních zaměstnavatelů a potvrzení zahraničního správce daně o výši a zaplacení daně v Nizozemí a podat daňové přiznání do 1. dubna 2011. Místně příslušným správcem daně v České republice je Finanční úřad v Hustopečích, který je povinen si vyměňovat informace s příslušným správcem daně v Nizozemí, aby tak zabránili podvodům a aby mohli účelně provádět právní předpisy proti krácení daní. Vyměněné informace jsou tajné a nesmí být prozrazeny žádné osobě nebo úřadům, které se nezabývají vyměřováním nebo vybíráním daní, které jsou předmětem SZDZ.

Bakalářská práce je limitována nedostatkem podrobných informací o daňové soustavě v Nizozemí a o způsobu zdaňování fyzických osob – nerezidentů Nizozemí. Modelový příklad je zpracováván především na základě Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemím, dále jsou informace čerpány ze zdrojů Ministerstva zahraničních věcí, Ministerstva financí ČR a na základě informací čerpaných z literatury od Jana Širokého – Daně v Evropské unii.

Literatura

- (1) Business center. *Zákon o daních z příjmů*. [online]. 2011. [cit. 2011-05-20].
Dostupné z WWW:
<<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast3.aspx>>.
- (2) KESTI, J. (ed.). *European Tax Handbook*. Amsterdam : IBFD, 2009. Netherlands
Individula Taxation, 826 s. ISBN 978-90-8722-052-5.
- (3) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie*. Praha : ASPI, 2006. 120 s.
ISBN 978-80-7357-423-9.
- (4) Ministerstvo financí České republiky. *Přehled platných smluv České republiky*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-26]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html>.
- (5) Ministerstvo financí České republiky. *Zpravodaj MF*. [online]. 2011.
[cit. 2011-02-26]. Dostupný z
WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj.html>.
- (6) Ministerstvo práce a sociálních věcí. *Co se změní s příchodem nového roku?*
[online]. 2011. [cit. 2011-02-17]. Dostupné z WWW:
<<http://www.mpsv.cz/cs/8024>>.
- (7) Ministerstvo zahraničních věcí. *Finanční a daňový sektor*. [online]. 2011.
[cit. 2011-02-24]. Dostupný z WWW:
<http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/nizozemsko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html>.

- (8) Ministerstvo zahraničních věcí. *Obchodní a ekonomická spolupráce s ČR*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-17]. Dostupné z www: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/nizozemsko/ekonomika/obchodni_a_ekonomicka_spoluprace_s_cr.html >.
- (9) NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- (10) POKORNÝ, Jiří. *Předdiplomní seminář : Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno : Akademické nakladatelství Cerm, 2006. 58 s. ISBN 80-214-3254-3.
- (11) Poslanecká sněmovna. *Ústava České republiky*. [online]. 2011. [cit. 2011-02-24]. Dostupný z WWW: <http://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html> >.
- (12) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Olomouc : ANAG, 2009. 421 s. ISBN 978-80-7263-511-5.
- (13) SKALICKÁ, Hana; SKALICKÝ, Petr. Vybrané problémy z mezinárodního zdanění : Stálá provozovna. *Bulletin Komory daňových poradců*. 2010, 1, s. 42-45.
- (14) SKALICKÁ, Hana; SKALICKÝ, Petr. *Vybrané problémy z mezinárodního zdanění : Skutečný vlastník*. Bulletin Komory daňových poradců. 2010, 1, s. 46-48.
- (15) Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. 22. listopadu 1974.
- (16) SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů : Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Praha : ASPI, 2008. 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

- (17) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Praha : Linde, 2010. 352 s.
ISBN 978-80-7201-799-7.
- (18) VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění : ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*.
Praha : Wolters Kluwers ČR, 2010. 180 s. ISBN 978-80-7357-550-2.
- (19) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., 2010.
- (20) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění p. p., 2009.

Použité zkratky

ZKRATKA	CELÉ OZNAČENÍ
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
MS	Modelová smlouva
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
MF	Ministerstvo financí
FO	Fyzická osoba
ČNB	Česká národní banka
DP	Daňová povinnost
ÚP	Úřad práce
ČR	Česká republika
Kč	Koruna česká
€	Euro
EHS	Evropský hospodářský prostor
IOTA	Evropská organizace daňových správ

Seznam tabulek

Tabulka 1: Daň vybíraná prostřednictvím záloh na daň z příjmů u závislé činnosti.....	36
Tabulka 2: Úplný zápočet	39
Tabulka 3: Vynětí příjmů.....	40
Tabulka 4: Prostý zápočet daně	41
Tabulka 5: Rekapitulace příjmů.....	50
Tabulka 6: Sazby daně	51
Tabulka 7: Příjmy podléhající dani v Nizozemí	52
Tabulka 8: Přepočet měny	53
Tabulka 9: Přehled příjmů ČR.....	54
Tabulka 10: Metoda vynětí příjmů	55
Tabulka 11: Metoda úplného zápočtu daně	56
Tabulka 12: Výpočet daňové povinnosti v ČR.....	57

Přílohy

Příloha č. 1 Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010

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

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Hustopečích

01 Daňové identifikační číslo

C Z 6 8 6 1 2 5 0 2 5 3

02 Rodné číslo

6 8 6 1 2 5 / 0 2 5 3

Otisk podacího razítka finančního úřadu

03 DAP¹⁾

řádně



opravně



dodatečně



Důvody pro podání dodatečného
DAP zjištěny dne



04 Kód rozlišení typu DAP²⁾



Datum



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

ano



ne



ano



ne



05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

P Ř I Z N Á N Í

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
za zdaňovací období (kalendářní rok) **2010** nebo jeho část²⁾ od do
dále jen „DAP“

1. ODDÍL - Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Zahradníčková	07 Rodné příjmení Čechová	08 Jméno(-a) Adriana
09 Titul	10 Státní příslušnost Česká republika	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec Klobouky	13 Ulice / část obce Dlouhá	14 Číslo popisné / orientační 146/60
15 PSČ 691 72	16 Telefon / mobilní telefon 	17 Fax / e-mail
		18 Stát Česká republika

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

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

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

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

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

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

29 Kód státu - vyplní jen daňový nerezident



29a Výše celosvětových příjmů



30 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano



ne



2. ODDÍL - 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	+ 178 212	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 13 zákona	+0	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 14 zákona	+0	
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 - ř. 33)	+ 178 212	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 13 zákona	+ 178 212	

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

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	+ 178 212	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyněti (ř. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	+ 178 212	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	+ 434 954	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	+1 461	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	+ 218 698	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	+0	
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40)	+ 655 113	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až 10 zákona po vyněti (ř. 41 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až 10 zákona nebo ř. 41)	+ 379 164	
42 Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a)	+ 557 376	
43 (neobsazeno)		
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a	+0	
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 - ř. 44)	+ 557 376	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců		Počet měsíců	
46 Odst. 1 zákona (hodnota darů/darů)		+10 000		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)	0	+0		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění)		+12 000		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		+9 600		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		+0		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		+0		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		+0		
53 Další částky	0	+0		

54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)	+31 600	
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 - ř. 54)	+ 525 776	
56 Základ daně zaokrouhlený na celé sta Kč dolů	+ 525 700	
57 Daň podle § 16 zákona	+78 855	

4. ODDÍL - Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	+63 155	
59 (neobsazeno)		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58)	+63 155	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus		

5. ODDÍL - Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

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

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželek (manžela)	Zahradníček Otakar		Rodné číslo	6 4 1 0 1 8 / 0 9 8 6	
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců		
64 písm. a) zákona (na poplatníka)		+24 840			
65a) písm. b) zákona (na manželku/manžela)	12	+24 840			
65b) písm. b) zákona (na manželku/manžela, která/kteř je držitelem ZTP/P)	0	+0			
66 písm. c) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	0	+0			
67 písm. d) zákona (na poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	0	+0			
68 písm. e) zákona (na držitele průkazu ZTP/P)	0	+0			
69 písm. f) zákona (studium)	0	+0			
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69)		+49 680			
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)		+13 475			

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH V DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1	Zahradníčková Ema	0 2 5 3 1 5 / 3 6 6 2	12	0
2	Zahradníček Jan	0 7 1 1 2 4 / 8 4 4 2	12	0
3		/		
4		/		
	Celkem		24	0

72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	+23 208	
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	+13 475	
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	+0	

75 Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)	+9 733	
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)	+0	
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)	+9 733	

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

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

7. ODDÍL - Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (po slevách na dani)	+0	
85 Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem	+0	
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona	+0	
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)	+0	
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona	+0	
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona	+0	
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona	+0	
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 4 zákona	+0	
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 87a – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	-9 733	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 - „Výpočet dílčího základu daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 - „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č. 3 - „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	1
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	
Doklad o poskytnutém daru	1
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění	1
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	1
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	6

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

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

Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	
2 6 0 3 2 0 1 1	Otisk razítka
Příznání sestavil Jana Blažková ev.č.: , tel.:	

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

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

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

přeplatku na dani z příjmu fyzických osob +9 733 Kč.

Přeplatek zašlete na adresu: Zahradničková Adriana, Dlouhá 146/60, 691 72 Klobouky

nebo vratte na účet vedený u č.

kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V Klobouky dne 26. 3. 2011 Podpis poplatníka (zástupce)

PŘÍLOHA č. 1

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

Rodné číslo:

6 8 6 1 2 5 / 0 2 5 3

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

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

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

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

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

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	+ 922 425	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	+ 487 471	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 - ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	+ 434 954	
105 Úhrn částek podle §5, §23 a ostatní úpravy podle zákona zvyšující - uveďte úhrn částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	+0	
106 Úhrn částek podle §5, §23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující - uveďte úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	+0	
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona	+0	
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona	+0	
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona	+0	
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona	+0	
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)	+0	
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 - ř. 106 - ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 - ř. 110 - ř. 111 + ř. 112)	+ 434 954	

2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)

A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhrn čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitostí

----------------------	----------------------	----------------------

B. Druh činnosti²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti

Sazba výdajů
% z příjmů

Příjmy

Výdaje

CZ - NACE

prodej rostlin ČR				
-------------------	--	--	--	--

Název dalších činností

prodej rostlin NL				
licenční poplatky				
Celkem				

C. Údaje o podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti

Datum zahájení činnosti	Datum přerušení činnosti	Datum ukončení činnosti	Datum obnovení činnosti	Počet měsíců činnosti
_____	_____	_____	_____	12

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

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

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

9. Mzdy _____

^{*)} označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona ²⁾

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

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

F. Údaje o účastnících sdružení ²⁾

Jste-li účastníkem sdružení, které není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních členech sdružení					
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.	_____				
2.					
3.					

G. Údaje o spolupracující osobě ²⁾

Jste-li osoba, která rozděluje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, uveďte údaje o spolupracující osobě				
	Jméno	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.	_____			
2.				

H. Údaje o osobě, která rozděluje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje				
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.	_____			

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

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

¹⁾ Z představených možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem

²⁾ Údaje, pro které nestačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu

PŘÍLOHA č. 2

Rodné číslo:

6 8 6 1 2 5 / 0 2 5 3

je součástí tiskopisu P Ř Í Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 - 25 5405 MFin 5405 vzor č. 17 (dále jen „DAP“)

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

Výpočet dílčích základů daně z příjmů z pronájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

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

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

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30 %) ¹⁾		Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů ¹⁾	
--	--	--	--

	poplatník	finanční úřad
201 Příjmy podle § 9 zákona	+ 240 298	
202 Výdaje podle § 9 zákona	+21 600	
203 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 - ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	+ 218 698	
204 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	+0	
205 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	+0	
206 Dílčí základ daně, daňová ztráta z pronájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 - ř. 205)	+ 218 698	

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

2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)

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

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona	Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 - sloupec 3)	Kód ²⁾
1	2	3	4	5
1				
2				
3				
4				
Úhm kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů			+0	

	poplatník	finanční úřad
207 Příjmy podle § 10 zákona		
208 Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)		
209 Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 - ř. 208)		

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu

²⁾ Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zemědělské výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“.

PŘÍLOHA č. 3

je součástí tiskopisu P Ř I Z N Á N Í k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2010 - 25 5405 MFin 5405 vzor č. 17 (dále jen „DAP“).

Rodné číslo:

6 8 6 1 2 5 / 0 2 5 3

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

Výpočet daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (§ 38f zákona)

Příjmy ze zdrojů v zahraničí - metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí

Podle § 38f odst. 8 zákona se metoda prostého zápočtu provádí za každý stát samostatně. Proto v případě, že Vám plynou příjmy z více států, použijte k výpočtu za každý další stát Samostatný list Přílohy č. 3 zveřejněný na webové adrese <http://www.mfcr.cz>.

Kód státu

N L

	Vyplni v celých Kč	
	poplatník	finanční úřad
321 Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se použije metoda zápočtu	+ 178 212	
322 Výdaje	+0	
323 Daň zaplacená v zahraničí	+15 700	
324 Koefficient zápočtu (ř. 321 - ř. 322) děleno ř. 42 výsledek vynásobte stem	31.97	
325 Z částky daně zaplacené v zahraničí lze maximálně započítat (ř. 57 násobeno ř. 324, děleno stem)	+25 209.94	
326 Daň uznaná k zápočtu (ř. 323 maximálně však do výše ř. 325)	+15 700.00	
327 Rozdíl řádků (ř. 323 - ř. 326)	+0.00	
328 Daň uznaná k zápočtu (úhrn řádků 326 i ze samostatných listů)	+15 700.00	
329 Daň neuznaná k zápočtu (úhrn řádků 327 i ze samostatných listů)	+0.00	

330 Rozdíl řádků (ř. 57 - ř. 328)	+63 155.00	
-----------------------------------	------------	--