

Mezinárodní zdanění

Hana Jurajdová

15. října 2012

Téma a body přednášky

Zdaňování příjmů nonrezidentů ze zdrojů v ČR

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta
2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů
3. Registrace

Poznámka: forma zdanění příjmů zahraničních osob pocházejících ze zdrojů v České republice může být různá, neboť způsob vybrání daně je závislý na tom, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná.

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

Věcná daňová příslušnost je dána předmětem daně. Které příjmy a za jakých podmínek jsou předmětem daně, stanoví vnitrostátní daňové předpisy.

Zahraniční fyzické a právnické osoby, které nejsou rezidenty ČR, mají daňovou povinnost z příjmů, jejichž zdroj se nachází na území ČR, neboť státy většinou využívají svého práva zdanit příjmy, které mají zdroj na jejich území.

Za příjmy ze zdrojů na území ČR se považují příjmy uvedené v § 22 odst. 1 ZDP, a to:

- 1) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny;**
- 2) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území ČR nebo na palubách lodí či letadel provozovaných rezidenty ČR;**
- 3) příjmy ze služeb (s výjimkou provádění stavebně montážních projektů) poskytovaných na území ČR;**
- 4) příjmy z poradenství (obchodního, technického nebo jiného) poskytovaného na území ČR;**

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

- 5) **příjmy z řídicí a zprostředkovatelské činnosti** a obdobných činností poskytovaných na území ČR;
- 6) **příjmy z prodeje nemovitostí** umístěných na území ČR a práv s nimi spojených;
- 7) **příjmy z užívání nemovitostí** (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR;
- 8) **příjmy z nezávislé činnosti** vykonávané na území ČR (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňové či účetního poradce a podobných profesí);
- 9) **příjmy z osobně vykonávané činnosti** na území ČR nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

10) příjmy z úhrad od rezidentů ČR a od stálých provozoven nonrezidentů, kterými jsou:

- **náhrady za poskytnutí práva** na užití nebo za užití předmětu **průmyslového vlastnictví**, počítačových programů (**software**), výrobně **technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how)**;
- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému;
- podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

- **úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček** a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů (podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu);
- **příjmy z užívání movité věci** nebo její části umístěné na území ČR;
- **tantiémy** (odměny členů statutárních orgánů a jiných orgánů právnických osob);
- **příjmy z prodeje movitých věcí**, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, investičních nástrojů, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje podílu na obchodní společnosti nebo družstva se sídlem na území ČR;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

- **výhry** v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží;
- **výživné a důchody**; příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu;
- **příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením.**

Ostatní zde neuvedené příjmy se nonrezidentům nezdaňují.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Daň z příjmů lze vybrat třemi způsoby:

- 1) Srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d a § 38s ZDP a § 233 až 237 DŘ)
- 2) Na podkladě daňového přiznání s případnou povinností zajištění daně (§ 135 až § 148 DŘ § 38g, § 38gb a § 38m ZDP ve vazbě na § 38e ZDP)
- 3) Zálohami na daň z příjmů ze závislé činnosti (§ 38h a § 38s ZDP)

1) srážkou daně prostřednictvím plátce daně

(zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně) z příjmu (hrubé částky) plátcem daně u zdroje sazbou daně, a to:

- podle mezinárodní smlouvy;
- podle tuzemského předpisu.

2. Techniky výběru – ad) 1

- Příjmy zahraničních osob, které podle ZDP podléhají dani vybírané srážkou, jsou:
 - příjmy ze závislé činnosti do úhrnné výše 5 000 Kč za kalendářní měsíc od jednoho plátce, pokud zaměstnanec nepodepsal tzv. Prohlášení k dani,
 - odměny členů statutárních orgánů,
 - příjmy ze služeb (s výjimkou stavebně montážních projektů), poradenství a obdobných činností,
 - příjmy z nezávislé činnosti (architekti, lékaři, učitelé apod.) za předpokladu, že činnost není vykonávaná ve stálé základně – provozovně,

2. Techniky výběru – ad) 1

- 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 užívat předměty průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
- náhrady spojené s poskytnutím práva autorského nebo práva příbuzného autorskému právu,
- podíly na zisku, vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností (netýká se společníků vos a komplementářů ks) a družstev,
- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů,

2. Techniky výběru – ad) 1

- příjmy z užívání movité věci nebo její části,
- nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci,
- u fyzických osob výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
- příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu, pokud zdrojem zvýšení základního kapitálu byly vlastní zdroje společnosti,
- sankce ze závazkových vztahů.

Sazby daně pro jednotlivé druhy příjmů jsou uvedeny v § 36 ZDP. (nejčastěji 15 % viz dále)

V případě srážkové daně (1) se uplatňují sazby uvedené v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, např. ve výši **5 %, 10 %, 12,5 %, 15 %, 25 %** (licenční poplatky, dividendy, úroky). Jde o **maximální sazby daně**, které lze uplatnit ve státě zdroje.

Podle tuzemského předpisu [§ 36 odst. 1 písm. a), b)ZDP] se uplatňují sazby 5 % a 15 %.

2. Techniky výběru – ad) 1

Sazbou 5 % podle tuzemského předpisu (ZDP) se zdaňují:

- **příjmy z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.**

2. Techniky výběru – ad) 1

Zvláštní sazbou daně 15 % se zdaňují tyto příjmy (rezidentů i nerezidentů) :

- z účasti v akciové společnosti a z podílu na zisku z podílového listu (tzv. dividendový příjem);
- u fyzických osob z rozdílu mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou dluhopisu včetně vkladního listu nebo vkladu na roveň postaveného a emisním kursem při jejich vydání, ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, vkladního listu a vkladu mu na roveň postavenému, s výjimkou úrokového příjmu z dluhopisu vydaného v zahraničí poplatníkem se sídlem v ČR nebo Českou republikou plynoucího poplatníkovi (fyzické osobě-rezidentu ČR);

2. Techniky výběru – ad) 1

- z **podílu na zisku**, z **účasti** na společnosti s **ručením omezeným**, z účasti komanditisty na **komanditní společnosti**;
- z **podílu na zisku** a obdobného plnění z členství **v družstvu**;
- z **podílu na zisku tichého společníka**;
- z **vypořádacího podílu** při zániku účasti společníka v s.r.o., komanditisty v k.s. a při zániku členství v družstvu, **sníženého o nabývací cenu podílu** na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li poplatníkem plátcí prokázána;
- z **podílu na likvidačním zůstatku** společníka v a.s. nebo ve s.r.o., komanditisty v k.s. a člena družstva ve družstvu, **sníženého o nabývací cenu podílu** na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li poplatníkem plátcí prokázána;

2. Techniky výběru – ad) 1

- **z vyrovnání** mimostojícímu společníkovi na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy;
- **z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu**, sníženého o pořizovací cenu podílového listu, je-li poplatníkem plátcí prokázána;
- **z příjmu společníka s.r.o. nebo a.s. při snížení základního kapitálu** nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku;
- **ze zisku převedeného řídící osobě** na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy;

2. Techniky výběru – ad) 1

- **z výher a cen v loteriích** a jiných podobných hrách, **v reklamních soutěžích a reklamním slosování**, s výjimkou výher a cen provozovaných na základě povolení MF nebo od daně osvobozených;
- **z cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží** a ze soutěží, v nichž je **okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže**;
- **z příjmů plynoucích fyzickým osobám z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách**, z úroků z peněžních prostředků na vkladních listech na jméno a z úroků z vkladů na běžných účtech, které podle podmínek banky **nejsou určeny k podnikání**;
- **z dávek penzijního připojištění** snížených o státní příspěvek;

2. Techniky výběru – ad) 1

- z plnění ze **soukromého životního pojištění**;
- z **vypláceného dalšího podílu v rámci transformace družstev**;
- z **příjmů ze závislé činnosti do výše 5 000 Kč**, které jsou zdaňovány srážkovou daní;
- z **příjmů z jednorázového odškodnění** budoucích nároků na náhradu za ztrátu příjmu;
- z **příjmu plynoucího fyzické osobě při zániku smlouvy** o penzijním připojištění a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě odbytného;
- z **příjmů autorů za příspěvek** do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize nepřesahující částku **7 000 Kč** od téhož plátce měsíčně.

2. Techniky výběru – ad) 1

Sazbou 15 % se zdaňují (u nerezidentů) :

- **příjmy z činností fyzických a právnických osob poskytovaných na území ČR, a to:**
 1. příjmy ze služeb (s výjimkou stavebně-montážních projektů),
 2. příjmy z obchodního poradenství,
 3. příjmy z technického poradenství,
 4. příjmy z jiného poradenství,
 5. příjmy z řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností;

2. Techniky výběru – ad) 1

- **příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR** nebo v ČR veřejně zhodnocované činnosti vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu;
- **příjmy z nezávislé činnosti vykonávané na území ČR** (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, daňového či účetního poradce a podobných profesí);
- **příjmy z úhrad od tuzemských fyzických a právnických osob** (rezidentů ČR) **a od stálých provozoven zahraničních osob umístěných v ČR**, a to:

2. Techniky výběru – ad) 1

1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (softwaru), výrobně-technických a jiných hospodářsky vy-užitelných poznatků (know-how),
2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému (rovněž příjmy autorů za příspěvek do novin, časopisů, rozhlasu a televize u jednoho plátce daně větší než 7 000 Kč za měsíc),
3. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob;

2. Techniky výběru – ad) 1

- Povinnost srazit a odvést daň se týká českých plátců bez omezení.
- Pokud je však plátcem zahraniční osoba, má povinnost srazit a odvést daň jen v případě, že je považována za plátce daně:
 - Má-li na území ČR stálou provozovnu
 - Zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů.

Plátcem daně, přestože uvedené podmínky splňuje, není:

- Stálá provozovna vzniklá z titulu poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) ZDP,
- Zahraniční zastupitelský úřad v tuzemsku
- Ekonomický zaměstnavatel ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP

2. Techniky výběru – ad) 1

- Základem daně pro srážku je hrubý příjem, který nelze, až na určité výjimky, snižovat o výdaje, případně o nezdánitelné částky nebo odčitatelné položky.
- Výdaje, tzn. nabývací cenu podílu, lze uplatnit jen u vypořádacího podílu na likvidačním zůstatku akcionáře v akciové společnosti, společníka ve s.r.o., komanditisty v ks a člena družstva v družstvu.
- V úvahu se bere i nepeněžní forma plnění (ubytování, stravování apod.)

2. Techniky výběru – ad) 1

- Příklad:
- *Zahraniční sportovec reprezentující český klub má smluvně sjednanou odměnu v peněžní částce a dále ještě poskytnutí bezplatného ubytování a k dispozici osobní vozidlo.*

Kromě peněžní částky se za příjem považují i tato nepeněžní plnění. Základ daně pro výpočet daně vybírané srážkou se zjistí jako součet peněžního a nepeněžního příjmu.

2. Techniky výběru – ad) 1

- Základ daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů a stejně tak i daň.
- Přepočítání cizí měny – platby často probíhají v cizí měně – dvě skupiny příjmů:
 - Příjmy, u nichž se základ daně stanovený v cizí měně nezaokrouhluje a na českou měnu se nepřepočítává. Daň se vypočte v cizí měně a ta se přepočte na českou měnu směnným kurzem vyhlášeným ČNB ke dni připsání příjmů ve prospěch zahraniční osoby. Na dvě platná desetinná místa. Jedná se o úroky z vkladového účtu, úroky z běžného účtu, úroky z vkladního listu.
 - Ostatní příjmy – dle kurzu uplatnění v účetnictví účetní jednotky.

2. Techniky výběru – ad) 1

- Sraženou daň musí plátce odvést svému místně příslušnému správci daně do konce následujícího měsíce po dni, kdy byl povinen srážku provést.
- Současně s odvodem daně je nutno splnit i oznamovací povinnost: „Hlášení plátce daně o dani vybírané srážkou“

2. Techniky výběru – ad) 1

- Pokud zahraniční osoba potřebuje doložit vlastnímu daňovému úřadu své příjmy získané v České republice a prokázat jejich zdanění, může si od správce daně vyžádat tzv. „Potvrzení o zaplacení daně vybírané srážkou“.
(MFin 5231)
- O toto potvrzení může být požádáno i prostřednictvím plátce.

2. Techniky výběru – ad) 1

- Pokud plátce daně neprovede srážku daně nebo nevybere daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, dojde k tzv. „brutaci“ neboli navýšení.
- Základem pro výpočet daně je pak částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem zahraniční osobě vyplacena.
- Takto dodatečně zjištěná daň je v plné výši hrazena ze zisku plátce.

2. Techniky výběru – ad) 2

2) výběr daně prostřednictvím přiznání k dani se zajištěním daně

Příjmy zahraničních osob plynoucí ze zdrojů na území ČR, které se zdaňují prostřednictvím daňového přiznání, jsou:

- Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny. Patří sem i příjmy společníka vos a komplementáře ks nebo účastníka ve sdružení bez právní subjektivity apod.
- Příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a z práv s nimi spojených
- Příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR
- Příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v majetku stálé provozovny
- Příjmy z prodeje majetkových práv registrovaných na území ČR

2. Techniky výběru – ad) 2

- U právnických osob výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží
- Výživné, důchody a obdobné požitky, pokud nejsou od daně z příjmů osvobozeny
- Příjmy plynoucí společníkovi společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu, pokud základní kapitál byl tvořen nebo navýšen ze zdrojů společníků
- Příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením
- Příjmy z prodeje účasti nebo podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem na území ČR

2. Techniky výběru – ad) 2

- Zajištění daně = nástroj, kterým stát „zabezpečuje“ prostřednictvím plátců daně splnění daňových povinností zahraničních osob, kterým vzniká povinnost podat přiznání k dani z příjmů v ČR.

2. Techniky výběru – ad) 2

V případě výběru daně prostřednictvím přiznání k dani se zajištěním daně (2) jsou plátcí daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy, povinni srazit zajištění daně těm nonrezidentům (poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP, tj. fyzickým osobám), kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor. K zajištění daně se přistupuje u zdanitelných příjmů, z nichž není daň vybírána srážkou.

2. Techniky výběru – ad) 2

- Zajištění daně ze zdanitelných příjmů FO se provádí ve výši:
 - 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
 - 1 % z příjmů plynoucích z úhrady pohledávky nabyté postoupením,
 - Sazby daně podle § 16 ZDP ze základu daně vos nebo ks připadající na společníka vos nebo komplementáře ks
 - 10 % z příjmů v ostatních případech

2. Techniky výběru – ad) 2

Je-li nonrezidentem fyzická osoba, pak se zajištění daně provádí ve výši:

- **1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů** podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu (podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu) **a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením;**
- **10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR (vymezených v § 22)**, s výjimkou uvedenou v předcházejícím bodě, např.

jde o:

1. příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
2. příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a práv s nimi spojených,
3. příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR,

2. Techniky výběru – ad) 2

4. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, cenných papírů vydávaných poplatníky se sídlem na území ČR, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje účasti nebo podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem v ČR,
 5. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
 6. výživné, důchody a jiné požitky;
- **15 % ze základu daně v. o. s. nebo k. s.** připadajícího na společníka v. o. s. nebo komplementáře k. s, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob..

2. Techniky výběru – ad) 2

- Zajištění daně ze zdanitelných příjmů právnických osob se provádí ve výši:
 - 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
 - 1 % z příjmů plynoucích z úhrady pohledávky nabyté postoupením,
 - Sazby daně podle § 21 ZDP ze základu daně vos nebo ks připadající na společníka vos nebo komplementáře ks
 - 10 % z příjmů v ostatních případech. Tato povinnost se nevztahuje na banky, jde-li o peněžní plnění, poukázání nebo připsání úroků u bank.

2. Techniky výběru – ad) 2

Je-li nonrezidentem právnická osoba, pak se zajištění daně provádí ve výši:

- **1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů** podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu (podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu) **a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením;**
- **10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR (vymezených v § 22)**, s výjimkou uvedenou v předcházejícím bodě, např. jde o:
 1. příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
 2. příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a práv s nimi spojených,

2. Techniky výběru – ad) 2

3. příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR,
4. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, cenných papírů vydávaných poplatníky se sídlem na území ČR, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje účasti nebo podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem v ČR,
5. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
6. výživné, důchody a jiné požitky;

2. Techniky výběru – ad) 2

- **15 % ze základu daně v. o. s. nebo k. s. připadajícího na společníka v. o. s. nebo komplementáře k.s., který je poplatníkem daně z příjmů právnických osob.**

K zajištění daně ze zdanitelných příjmů fyzických i právnických osob jsou plátcí daně povinni srazit zajištění daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, **nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy.**

Je-li záloha sražena podle § 38h ZDP (v případě vybírání a placení příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků), pak k zajištění daně nejsou plátcí povinni.

2. Techniky výběru – ad) 2

- Povinnost zajistit daň se týká stejně jako u daně vybírané srážkou téměř všech plátců. Kdo je plátcem pro daň vybírané srážkou, je plátcem daně i pro zajištění daně.
- Zajištění daně se kromě příjmů rezidentů některého z členských států EU nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, **nevztahuje** ani na příjmy, z nichž je podle § 38h ZDP sražena záloha na daň.

2. Techniky výběru – ad) 2

- **Příklad**

Rezident Slovenské republiky vlastnil pozemky v katastru Opavy. Tyto pozemky prodal občanovi ČR, který má bydliště v Opavě. Příjem z prodeje pozemků nesplňuje podmínky pro osvobození podle § 4 ZDP. Cena byla sjednána ve vší 1 530 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že vlastníkem pozemku je rezident Slovenska, tedy členského státu EU, povinnost zajistit daň nevznikla. Rezident Slovenska je povinen v ČR podat daňové přiznání a zdanit zisk z prodeje pozemku.

2. Techniky výběru – ad) 2

- **Příklad**

Tyto pozemky ležící na území ČR vlastnil rezident státu, se kterým není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Ten je prodal rezidentovi ČR. Příjem z prodeje pozemků není osvobozen od zdanění. Příjem zahraniční osoby z prodeje pozemků činil 1 530 000 Kč

Tuzemské osobě vznikla povinnost zajistit daň ve výši 10 % z úhrady, tj. 153 000 Kč. Pokud pozemky koupila nepodnikající fyzická osoba, povinnost zajistit daň jí vznikla až při skutečné úhradě kupní ceny. Zahraniční osoba obdrží částku 1 377 000 Kč, finanční úřad částku 153 000 Kč. V daňovém přiznání si může jako výdaj uplatnit nabývací cenu pozemku a výdaje prokazatelně související s prodejem (např. odměnu za zprostředkování prodeje, úhradu znaleckého posudku nebo zaplacenou daň z převodu nemovitosti).

2. Techniky výběru – ad) 2

- Zahraniční osoba je povinna podat daňové priznání ve lhůtě podle § 136 DŘ nebo § 38gb ZDP nebo § 38m ZDP.
- Sražené zajištění daně se považuje za zálohu na daň a po skončení zdaňovacího období se započte na celkovou daňovou povinnost.
- Pokud nelze zajištění daně nebo jeho část započíst na celkovou daňovou povinnost proto, že daňová povinnost nevznikla nebo zahraniční osoba vykázala daňovou ztrátu nebo její celková daňová povinnost byla nižší než provedené zajištění daně, vznikl přeplatek na dani ve výši, kterou nebylo možno na daň započítat.

2. Techniky výběru – ad) 2

- Nepodá-li zahraniční osoba daňové přiznání do konce zákonné lhůty, může správce daně považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.
- Podat daňové přiznání je povinnost a uvedená úprava pouze slouží správci daně jako podklad pro vyměření daně v případě, že zahraniční osoba své povinnosti nesplnila a už se v ČR nezdržuje.

2. Techniky výběru – ad) 2

Zajištění daně se neuplatňuje v případě:

- úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je nonrezident (zahraniční fyzická či právnická osoba);
- úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Termín odvedení zajištěné částky daně je stanoven do konce následujícího měsíce za předchozí kalendářní měsíc. Současně s odvodem částky zajištěné daně je plátce povinen oznámit tento odvod správci daně (podat hlášení na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na počítačových sestavách). Na základě žádosti poplatníka (nonrezidenta) správce daně vydá „**Potvrzení o zajištění daně sražené plátcem**“. O potvrzení může poplatník požádat i prostřednictvím plátce daně. Částka zajištění daně se bez zbytečného odkladu převede z osobního daňového účtu plátce na osobní daňový účet poplatníka.

2. Techniky výběru – ad) 2

V případě, že poplatník nepodá daňové přiznání do konce lhůty stanovené v zákonu o správě daní a poplatků (např. do 31. 3.), může místně příslušný správce daně považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátcí daně se v takovém případě považuje po uplynutí 8. měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.

Správce daně poplatníka může v odůvodněných případech rozhodnout i o zajištění nižším nebo od zajištění upustit, přičemž rozhodnutí je závazné pro plátce daně a proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.

2. Techniky výběru – ad) 2

V případě, že plátce daně nesrazí zajištění daně vůbec, nebo srážku provede v nesprávné výši, předepíše mu správce daně tuto částku k přímému placení. Jestliže částku zajištění daně plátce daně včas neodvede, bude mu rovněž předepsána a vymáhána na něm jako dluh. Po úhradě daně, na kterou mělo být zajištěno, poplatníkem, nelze zajištění daně plátcovi daně předepsat ani na něm vymáhat, pokud úhradu této daně poplatníkem prokáže nebo tato úhrada bude zřejmá z evidence správců daní. Penále vzniklé z důvodu nesplnění povinnosti plátce srazit a odvést zajištění daně je příjmem státního rozpočtu.

2. Techniky výběru – ad) 2

Sražené zajištění daně se po skončení zdaňovacího období započte na celkovou daňovou povinnost poplatníka, na kterou bylo zajišťováno. V případě, že nelze zajištění daně nebo jeho část započíst na celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než zajištění daně sražené plátcí daně, vznikne poplatníkovi ve výši zajištění daně sražených plátcí daně, které nelze započíst, přeplatek na dani. Při správě zajištění daně se postupuje jako při správě záloh na daň.

2. Techniky výběru – ad) 3

3) Daň vybíraná prostřednictvím záloh na daň z příjmů u závislé činnosti

- Zdaňování příjmů zahraničních osob ze závislé činnosti probíhá formou záloh z výjimkou těch příjmů, které podléhají dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.
- Mechanismus je stejný jako v případě zaměstnance – daňového rezidenta, liší se jen v nároku na uplatnění nezdánitelných částek, slev na dani a daňového zvýhodnění.

2. Techniky výběru – ad) 3

- Zdaňovacím obdobím u zaměstnanců je, stejně jako u ostatních fyzických osob, kalendářní rok.
- V průběhu zdaňovacího období, kdy ještě není známa skutečná výše daňové povinnosti, zaměstnavatel sráží ze mzdy zaměstnanců zálohy na daň. Po ukončení zdaňovacího období se sražené zálohy započtou na celkovou daňovou povinnost.

2. Techniky výběru – ad) 3

- Roční zúčtování
 - Prostřednictvím zaměstnavatele (lze uplatnit pouze slevu na poplatníka a studium)
 - Prostřednictvím podáním daňového přiznání (lze uplatnit i slevu na manželku, či daňové zvýhodnění na děti)

2. Techniky výběru – ad) 3

- **Příklad**

Roční mzda zahraničního zaměstnance tuzemské společnosti činila 360 000 Kč, pojistné bylo ve výši 39 600 Kč, zaměstnavatel odvedl na pojistném, které je povinen platit sám za sebe částku 122 400 Kč a zálohy na daň ve výši 47 520 Kč. Podepsal prohlášení. Jeho manželka je rovněž rezidentem jiného státu a neměla žádný vlastní příjem. Zaměstnanec vyživoval vlastní nezletilé dítě. Jiné zdanitelné příjmy v ČR ani v zahraničí neměl.

Udělejte roční zúčtování:

- a) Prostřednictvím zaměstnavatele
- b) Prostřednictvím daňového příznání

Roční zúčtování

• Mzda	360 000
• Pojistné	122 400
• Základ daně	482 400
• Daň	72 360
• Sleva § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840
• Daň po slevě	47 520
• Zaplacené zálohy	47 520
• Přeplatek	0

Daňové přiznání

• Mzda	360 000
• Pojistné	122 400
• Základ daně	482 400
• Daň	72 360
• Sleva § 35ba odst. 1 písm. a)	24 840
• Sleva § 35 ba odst. 1 písm. b)	24 840
• Daňové zvýhodnění § 35c	13 404
• Daň po slevě	9 276
• Zaplacené zálohy	47 520
• Přeplatek	38 244

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Jestliže daňový nonrezident zdaňuje své příjmy ze zdrojů v ČR prostřednictvím daňového přiznání, **vzniká mu v ČR registrační nebo oznamovací povinnost**

Nonrezident je povinen podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně: **do 30 dnů ode dne**, kdy:

- v ČR obdržel povolení nebo získal oprávnění k podnikatelské činnosti, nebo
- začal provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Nonrezident je povinen oznámit místně příslušnému správci daně do 30 dnů ode dne, kdy:

- začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani;
- zřídil a na území ČR umístil stálou provozovnu.

Nonrezident je povinen zpravidla 30 dnů před zrušením stálé provozovny oznámit tuto skutečnost správci daně.

Nonrezident, který na území ČR nemá stálou provozovnu ani nemovitý majetek, má povinnost podat přihlášku k registraci nejpozději do 5 dnů ode dne zahájení dani podrobené činnosti nebo činnosti směřující k získání dani podrobených příjmů.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Registrační povinnost nemá daňový subjekt:

- který má výhradně **příjmy ze závislé činnosti** a příjmy, ze kterých je vybírána daň zvláštní sazbou daně;
- u kterého vznikla jen nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost;
- u něhož je předmětem zdanění jen nemovitost, nemá-li registrační povinnost kvůli jiné dani.

Pokud je **nonrezident plátce daně z příjmů**, je **povinen podat přihlášku k registraci nejpozději od 15 dnů** ode dne vzniku povinnosti srážet daň nebo zálohy na ni nebo daň vybírat.

Registrace nebo oznámení se správci daně předkládá na tiskopise vydané ministerstvem. Správce daně přidělí zaregistrovanému daňovému subjektu daňové identifikační číslo (DIČ) a o provedené registraci mu vydá osvědčení / rozhodnutí.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Místní příslušnost správce (obecné pravidlo) daně se řídí u:

- právnické osoby místem jejího sídla v ČR;
- fyzické osoby bydlištěm v ČR, jinak místem, kde se poplatník převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Jestliže daňovému nonrezidentu vzniká **daňová povinnost okamžikem přechodu státní hranice**, řídí se místní příslušnost místem přechodu státní hranice.

U daní, kde je **předmětem zdanění nemovitost**, je místně příslušným správcem daně finanční úřad, v obvodu jehož územní působnosti se nemovitost nachází.

Závěr

Prostudovat kapitoly ve skriptech:

- 3 Zdaňování příjmů nerezidentů ČR se zdrojem v ČR (str. 16 – 21)

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

- **Princip metody zprůměrování** spočívá ve 3 krocích:
 - Vypočítá se daň (D_{T+Z}) ze všech příjmů,
 - určí se průměrné daňové zatížení (Z_D) jako poměr $[(D_{T+Z}) : (\sum DZD) \times 100]$ v % (na 2 desetinná místa);
 - Vypočítá se daňová povinnost v tuzemsku (D_T) = $DZD_T \times Z_D \times 0,01$.

Zahraniční příjem se tedy nezahrne do celkového základu daně, pro výpočet daně se použije sazba příslušná daňovému základu obsahujícímu zahraniční příjmy.

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

- **Princip metody vrchního dílku** spočívá ve zjištění souhrnu dílčích základů daně z tuzemska (DZD_T) a ze zahraničí (DZD_Z) a pro tento celkový dílčí základ daně (ΣDZD) se vyhledá v tuzemském předpisu příslušné pásmo klouzavě progresivní stupnice z hlediska výše ΣDZD a jemu odpovídající marginální sazba daně, kterou se při výpočtu daně v tuzemsku (D_T) zatíží dílčí základ daně v tuzemsku (DZD_T).

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

- **Při aplikaci metody plného zápočtu** se daň zaplacená v zahraničí plně (v celé výši) započte na daňovou povinnost v tuzemsku a o výši daně zaplacené v zahraničí se sníží daňová povinnost poplatníka vypočítaná z dílčího základu daně z příjmů dosažených v tuzemsku (DZD_T) a z dílčího základu daně z příjmů ze zdrojů v zahraničí (DZD_Z).
- **Metoda prostého zápočtu** předpokládá, že daň zaplacená v zahraničí se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, avšak maximálně do výše tzv. ukazatele maxima (Max) a do výše daně zaplacené v zahraničí. Tento ukazatel se určí jako $[(DZD_Z) : (DZD_{T+Z}) \times D_{T+Z}]$.

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

Zadání příkladu:

- Poplatník, který je rezidentem ČR, má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku a z pronájmu se zdrojem příjmů v ČR. $DZD_T = 285\ 000$ Kč.
- V zahraničí poplatník vykonával zaměstnání a jeho příjem ze závislé činnosti snížený o v zahraničí sražené zdravotní a sociální pojištění činil v přepočtu 180 000 Kč (DZD_Z). Z tohoto příjmu zaplatil v zahraničí daň (D_Z) ve výši 36 000 Kč.
- Předpokládejme, že poplatník neuplatňuje žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani. Jde o pochopení filozofie výpočtu!

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

Při jednotné sazbě daně 15 %

1. Metoda úplného vynětí

- $\Sigma \text{DZD} = \text{DZD}_T + \text{DZD}_Z = 285\,000 + 180\,000 = 465\,000 \text{ Kč}$
- $\text{DZD po vynětí} = \text{DZD} - \text{DZD}_Z = \text{DZD}_T = 285\,000 \text{ Kč}$
- $\text{Daň podle § 16} = D_T = 285\,000 \times 0,15 = 42\,750 \text{ Kč}$
- $\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 36\,000 \text{ Kč}$
- **Daň celkem = $\Sigma D = 78\,750 \text{ Kč}$**

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

2. Metoda zprůměrování

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 285\ 000 + 180\ 000 = 465\ 000\ \text{Kč}$
- Daň podle § 16 = $D_{T+Z} = 465\ 000 \times 0,15 = 69\ 750\ \text{Kč}$
- Průměrné daňové zatížení =
 $Z_D = (69\ 750 : 465\ 000) \times 100 = 0,15\ \%$
- Daňová povinnost v ČR = $D_T = DZD_T \times Z_D = 42\ 750\ \text{Kč}$
- Daň zaplacená v zahraničí = $D_Z = 36\ 000\ \text{Kč}$
- **Daň celkem = $\Sigma D = 78\ 750\ \text{Kč}$**

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

3. Metoda vrchního dílku

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 285\ 000 + 180\ 000 = 465\ 000\ \text{Kč}$
- Sazba daně = 15 %
- Daňová povinnost v ČR = $D_T = DZD_T \times S_D$
= $285\ 000 \times 0,15 = 42\ 750\ \text{Kč}$
- Daň zaplacená v zahraničí = $D_Z = 36\ 000\ \text{Kč}$
- **Daň celkem = $\Sigma D = 78\ 750\ \text{Kč}$**

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

4. Metoda plného zápočtu

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 285\ 000 + 180\ 000$
 $= 465\ 000\ \text{Kč}$
- Daň podle § 16 = $D_{T+Z} = 465\ 000 \times 0,15 = 69\ 750\ \text{Kč}$
- Zápočet daně zaplacené v zahraničí = D_Z
 $= 36\ 000\ \text{Kč}$
- Daňová povinnost v ČR = $D_T = 69\ 750 - 36\ 000$
 $= 33\ 750\ \text{Kč}$
- **Daň celkem = $\Sigma D = 69\ 750\ \text{Kč}$**

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

5. Metoda prostého zápočtu

- $\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 285\ 000 + 180\ 000 = 465\ 000\ \text{Kč}$
- Podíl $(DZD_Z: \Sigma DZD) \times 100 = (180\ 000: 465\ 000) \times 100 = 38,71\ \%$
- Daň podle § 16 = $D_{T+Z} = 465\ 000 \times 0,15 = 69\ 750\ \text{Kč}$
- Maximálně možná výše zápočtu daně =
 $\text{Max} = 69\ 750 \times 0,3871 = 27\ 000\ \text{Kč}$
- Daň zaplacená = $D_Z = 36\ 000\ \text{Kč}$
- Daňová povinnost v ČR = $D_T = 69\ 750 - 27\ 000 = 42\ 750\ \text{Kč}$
- **Daň celkem = $\Sigma D = 78\ 750\ \text{Kč}$**

- **Neuplatněná částka k zápočtu $(36\ 000 - 27\ 000) = 9\ 000\ \text{Kč}$**

z daně zaplacené v zahraničí **je daňovým výdajem** u příjmů, které se zahrnují do základu daně v následujícím zdaňovacím období.

Metody zamezení dvojího zdanění - opakování

- **Celkovou výši daňové povinnosti poplatníka s příjmy se zdrojem v ČR i se zdrojem v zahraničí ovlivňují především tyto faktory:**
 - výše (velikost) příjmů, výdajů a dílčího základu daně poplatníka;
 - poměr DZD_T a DZD_Z ;
 - uplatněná metoda zamezení mezinárodního dvojího zdanění;
 - stupeň progrese daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob (pokud existuje) a jeho rozdíl mezi Českou republikou a zahraničním státem;
 - diferenciací v daňovém zatížení příjmů mezi ČR a zahraničním státem.