

# Mezinárodní zdanění

**Téma :**

**Zdaňování příjmů rezidenta ČR ze zdrojů v zahraničí**

- 1. Vyloučení dvojího zdanění**
- 2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti**
- 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti**
- 4. Zdaňování příjmů právnických osob.**

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

Poplatník daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob, **který je rezidentem ČR, má daňovou povinnost nejen z příjmů plynoucích ze zdrojů v ČR, ale i z příjmů ze zahraničí.** Zdaňuje příjmy, které jsou předmětem daně, a přitom nejsou osvobozeny od daně, podle tuzemského předpisu nebo příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

**Dvojí zdanění lze vyloučit** pouze tehdy, pokud jde o příjmy ze státu, s nímž **má Česká republika uzavřenu smlouvu** o zamezení dvojího zdanění. Při vyloučení dvojího zdanění se pak postupuje podle této smlouvy.

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

**Pro správné provedení vyloučení dvojího zdanění je třeba řešit následující okruh problémů:**

1. vymezit, co se rozumí příjmem se zdrojem v zahraničí;
2. uplatnit metodický postup pro jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění;
3. prokázání daně zaplacené v zahraničí;
4. řešení situace, kdy poplatníkovi plynou příjmy z několika států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění;
5. řešení situace, kdy rezident ČR má příjmy se zdrojem ve státě, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění;
6. řešení případu odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období v ČR a v zahraničí;
7. řešení situace, kdy poplatníková daňová povinnost je jiná, než byla vyměřena.

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

- 1) Příjmy ze zdrojů v zahraničí se rozumí příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou, snížené o související výdaje (náklady) stanovené podle ZDP.**

**Odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů nelze při stanovení základu daně použít.** V případě, že u některých výdajů (nákladů) nelze prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy (výnosy) plynoucími ze zdrojů v zahraničí, pak se za související výdaje (náklady) považuje jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy).

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

- 2) Aby se vyloučilo dvojí zdanění, může si rezident ČR při zdaňování příjmů z tuzemska odečíst od této daně obdobnou daň zaplacenou v zahraničí (při použití metody plného zápočtu).

**Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle ZDP (§ 16), která připadá na příjmy plynoucí ze zahraničí. Tato částka se stanoví jako součin daňové povinnosti, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů na základu daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně (§ 38 f ZDP).**

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

**Při použití metody úplného vynětí** se ze základu daně (daňové ztráty) právnické osoby (rezidenta ČR) a ze souhrnu dílčích základů daně (podle § 6 až 10 ZDP) sníženého o úhrn ztrát (podle § 5 ZDP) fyzické osoby (rezidenta ČR) před uplatněním nezdaniitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí.

**V případě uplatnění metody vynětí s výhradou progrese** se ze souhrnu dílčích základů daně (podle § 6 až 10 ZDP) sníženého o úhrn ztrát (podle § 5 ZDP) fyzické osoby (rezidenta ČR) před uplatněním nezdaniitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

**3) Daň zaplacená v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně. Důkazní prostředek lze vyžadovat nejdříve po 30 dnech ode dne doručení potvrzení zahraničního správce daně daňovému subjektu. V odůvodněných případech lze daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo deponitáře o sražení daně.**



# 1. Vyloučení dvojího zdanění

4) V praxi může nastat i případ, že **poplatníkovi plynou příjmy z několika států, s nimiž ČR uzavřela smlouvu** o zamezení mezinárodního dvojího zdanění. V tomto případě se vyloučení dvojího zdanění **metodou prostého zápočtu provede za každý stát samostatně**. V případě uplatnění metody úplného vynětí nebo vynětí s výhradou progrese se ze základu daně vyjímá úhrn veškerých příjmů ze zdrojů v zahraničí, které se vyjímají ze zdanění.

Jestliže však mají být při vyloučení dvojího zdanění použity metoda úplného vynětí nebo metoda vynětí s výhradou progrese i metoda prostého zápočtu, provede se nejprve vynětí a pak zápočet příjmů.

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

- 5) V případech **příjmů rezidenta ČR se zdrojem ve státě, s nímž ČR neuzavřela mezinárodní smlouvu** o zamezení dvojího zdanění, nelze vyloučit dvojí zdanění zahraničních příjmů formou zápočtu daně nebo vynětí příjmů. Dvojí zdanění bude u poplatníka zmírněno tím, že **daň zaplacená v zahraničí je výdajem odčitatelným od základu daně v následujícím zdaňovacím období**. Pouze při závislé činnosti vykonávané v tomto státě se příjem z této činnosti uvedený v ČR v daňovém přiznání snižuje o daň zaplacenou z téhož příjmu v zahraničí.

Jestliže však fyzická osoba uplatňuje výdaje procentem z příjmů (paušálem) nebo má v následujícím roce pouze příjmy z kapitálového majetku (dle § 8 ZDP) nebo příjmy ostatní (dle § 10 ZDP) či pouze příjmy ze zaměstnání, možnost odečtu daně zaplacené v zahraničí zcela ztratí.

# 1. Vyloučení dvojího zdanění

6) V některých zemích (např. USA, Austrálie, Velká Británie) se nekryje zdaňovací období s kalendářním rokem, a tedy se daňovacím obdobím v fyzických osob a převážné většiny právnických osob v ČR. Jestliže **v důsledku odlišného začátku nebo délky zdaňovacího období** v ČR oproti zahraničí **nemá poplatník ve lhůtě k podání daňového přiznání doklad od zahraničního správce daně, uvede v daňovém přiznání předpokládanou výši příjmů (výnosů) plynoucích ze zdrojů v zahraničí a souvisejících výdajů (nákladů)** nebo daně, připadající na toto zdaňovací období nebo období, za něž je daňové přiznání podáváno. O rozdíl mezi uplatněnou částkou a částkou uvedenou v dokladu zahraničního správce daně se upraví výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, ve kterém poplatník doklad zahraničního správce daně obdrží.

## 2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

Z pohledu rezidenta ČR (fyzické osoby) je třeba rozlišit, **zda má příjmy ze zahraničí:**

- **ze závislé činnosti, nebo**
- **z nezávislé činnosti.**

**Příjmy ze závislé činnosti** vykonávané v zahraničí, plynoucí poplatníkovi (rezidentu ČR) od zaměstnavatele:

- se sídlem nebo s bydlištěm v zahraničí,
- se sídlem nebo s bydlištěm v ČR, pokud příjmy ze závislé činnosti jdou k tíži stále provozovny v zahraničí,

**se** ve většině případů **vyjímají ze zdanění** (např. kromě příjmů rezidenta ČR se zdrojem v Belgii). To proto, že na výběr daně z příjmů ze závislé činnosti má právo (podle řady mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění) stát zdroje tohoto příjmu.

## 2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

**Z ostatního příjmu poplatníka** (jde-li o příjmy z nezávislé činnosti) **se vypočte daň procentem daňového zatížení zjištěným ze základu daně nesníženého o tuto vyjmutou část.** Pokud by to bylo pro poplatníka výhodnější, pak podle mezinárodní smlouvy započte daň zaplacenou ve druhém smluvním státě nejvýše částkou, která může být ve druhém smluvním státě vybírána v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Pokud má poplatník pouze příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků ze zahraničí, které jsou **vyjmuty ze zdanění podle mezinárodní smlouvy, nepodává přiznání k dani z příjmů.**

## 2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

Při použití metody plného zápočtu, může si rezident ČR při zdaňování příjmů z tuzemska odečíst od této daně obdobnou daň zaplacenou v zahraničí. Při použití metody prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle ZDP (§ 16), která připadá na příjmy plynoucí ze zahraničí. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob se příjem uvede na ř. 31 v oddíle 2. „Základ daně, ztráta“, bod 1. „Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)“ a daň zaplacená v zahraničí na ř. 33 „Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13“).

## 2. Zdaňování příjmů ze závislé činnosti

**V případech příjmů se zdrojem ve státě, s nímž ČR neuzavřela mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se při závislé činnosti** vykonávané v tomto státě příjem z této činnosti uvedený v ČR v daňovém přiznání snižuje o daň zaplacenou z téhož příjmu v zahraničí. **Daň zaplacená ze závislé činnosti ze státu, s nímž ČR neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se promítne v přiznání k dani z příjmů fyzických osob** na ř. 31 v oddíle 2. „Základ daně, ztráta“, bod 1. „Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (§ 6 zákona)“ a daň zaplacená v zahraničí na ř. 33 „Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13“).

### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

**Příjmy z nezávislé činnosti fyzické osoby**, tj. příjmy ze zdrojů **v zahraničí** odpovídající vymezení druhu příjmů podle § 7, 8, 9, 10 ZDP, rezidenta ČR, **se zdaňují v přiznání k dani z příjmů fyzických osob** společně s příjmy plynoucími ze zdrojů na území ČR.

Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se uplatňuje **metoda vynětí s výhradou progrese**, se promítají v daňovém přiznání na ř. 36a, 41a.



### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

Příjmy ze zdrojů v zahraničí, u nichž se uplatňuje **metoda zápočtu** daně zaplacené v zahraničí, se uvádějí rovněž v příloze č. 3, bod 4, „Příjmy ze zahraničí – metoda zápočtu daně zaplacené v zahraničí“, ř. 321 až 330.

### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

1. **podíly na zisku, úroky** a ostatní požitky z cenných papírů nebo účastí na společnostech s r. o. a k. s. a podíly na zisku a obdobná plnění z členství v družstvech – sazba daně **15 %**,
2. **podíly na zisku tichého společníka** z účasti na podnikání, pokud se nepoužijí k doplnění vkladu sníženého o podíly na ztrátách do původní výše – sazba daně **15 %**,
3. **úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách**, úroky z peněžních prostředků na vkladovém účtu (s výjimkou úroků a jiných výnosů z vkladů přijímaných zaměstnavatelem od jeho zaměstnanců, není-li zaměstnavatel k přijímání vkladů od veřejnosti nebo od zaměstnanců oprávněn podle § 1 odst. 1 zákona č. 21/1992 Sb., o bankách) – sazba daně **15 %**,

### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

4. **výnosy z vkladových listů** a vkladů na roveň jim postavených – sazba daně **15 %**,
5. **dávky penzijního připojištění** se státním příspěvkem snížené o zaplacené příspěvky a o státní příspěvek na penzijní připojištění (jde-li o penzi, rozloží se tyto příspěvky rovnoměrně na vymezené období pobírání penze, není-li však pobírání penze vymezeno, stanoví se jako střední délka života účastníka podle úmrtnostních tabulek ČSÚ v době, kdy penzi začne poprvé pobírat, přičemž jednorázové vyrovnání nebo odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené penzijnímu fondu zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. lednu 2000) – sazba daně **15 %**,

### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

6. **plnění ze soukromého životního pojištění snižená o zaplacené pojistné** (u plnění ve formě dohodnutého důchodu, resp. penze, se považuje za základ daně plnění z pojištění snižené o zaplacené pojistné, rovnoměrně rozdělené na období pobírání důchodu; není-li však pobírání důchodu vymezeno, stanoví se jako střední délka života účastníka podle úmrtnostních tabulek ČSÚ v době, kdy důchod začne poprvé pobírat, přičemž odbytné se pro zjištění základu daně nesnižuje o příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za zaměstnance po 1. 1. 2001) – sazba daně **15 %**,
7. **rozdíl mezi vyplacenou nominální hodnotou dluhopisu (včetně vkladního listu nebo vkladu jemu na roveň postaveného) a emisním kurzem při jeho vydání** – sazba daně **15 %**;

### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

- **ostatní příjmy podle § 10 odst. 8 ZDP, konkrétně:**
  - 1. podíl** společníka a. s., s. r. o. a komanditisty k. s. nebo člena družstva **na likvidačním zůstatku** při likvidaci společnosti nebo družstva – sazba daně **15 %**,
  - 2. vypořádací podíl při zániku účasti** společníka v a. s., s. r. o. a komanditisty v k. s. nebo při zániku členství v družstvu -sazba daně **15 %**,
  - 3. výhry v loteriích, sázkách** a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží a reklamních slosování (pokud nejsou osvobozeny od daně nebo jde o výhry a ceny z loterií a jiných podobných her provozovaných na základě povolení ministerstva financí) – sazba daně **15 %**,

### 3. Zdaňování příjmů z nezávislé činnosti

4. **ceny z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže (Miss ČR, Účetní roku aj.) anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže (kromě příjmů osvobozených od daně) – sazba daně 15 %.**

## 4. Zdaňování příjmů právnických osob

V případě, že právnická osoba má příjmy se zdrojem v zahraničí, **pak je třeba postupovat podle příslušných ustanovení smluv** o zamezení mezinárodního dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána. Obdobně jako u fyzických osob, je třeba rozlišit, zda jde o příjmy, na něž se vztahuje metoda vynětí nebo metoda zápočtu.

V případě uplatnění **metody vynětí** se částka příjmů (výnosů) uvede v daňovém přiznání právnické osoby v oddíle II „Daň z příjmů právnických osob“ na ř. 210 „Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí.“

## 4. Zdaňování příjmů právnických osob

Při uplatnění **metody zápočtu** se provede zápočet daně zaplacené v zahraničí podle Přílohy č. 1 II. oddílu, písmena I „Zápočet daně v zahraničí“ a na ř. 320 „Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň po slevách (nejvýše do částky uvedené na ř. 310 – daň po slevách).

**V případě příjmů ze zdrojů v zahraničí, které plynou v příslušném zdaňovacím období z:**

- 1. dividend;**
- 2. podílů na zisku;**
- 3. vypořádacích podílů;**
- 4. podílů na likvidačním zůstatku,**



## 4. Zdaňování příjmů právnických osob

nebo jim obdobných plnění, a to včetně daně srážené v zahraničí, lze **tyto příjmy zahrnout do samostatného základu daně a zdanit sazbou 15 %** ze samostatného základu daně zaokrouhleného na celé 1 000 Kč dolů v přiznání k dani z příjmů právnických osob, ř. 331 až 335.

V případě příjmů se zdrojem **ve státě, s nímž ČR nemá uzavřenu smlouvu** o zamezení dvojího zdanění, **nelze příjmy vyjímat ze zdanění a ani započítat** na daňovou povinnost právnické osoby v ČR.