

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Ing. Jana Ptáčková

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ ZE ZDROJŮ NA ÚZEMÍ ČR

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra: finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: 25. srpna 2009

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

Děkuji vedoucímu diplomové práce JUDr. Petru Novotnému za pomoc při jejím vypracování.

Obsah

Obsah	1
1 Úvod.....	3
2 Právní aspekty zdanění.....	4
2.1 Prameny práva.....	4
2.2 Základní prvky právní konstrukce daně z příjmů.....	6
2.2.1 Daňový subjekt a daňový objekt.....	6
2.2.2 Základ daně.....	7
2.2.3 Daňová sazba a daňová povinnost.....	8
2.2.4 Daňové přiznání a splatnost daně.....	9
3 Daňový domicil poplatníka.....	11
3.1 Význam daňového domicilu	11
3.2 Daňový domicil fyzických osob.....	12
3.2.1 Daňoví rezidenti České republiky.....	12
3.2.2 Daňoví nerezidenti České republiky.....	13
3.3 Daňový domicil právnických osob.....	13
3.3.1 Daňoví rezidenti a nerezidenti České republiky	13
3.3.2 Místo vedení.....	14
3.4 Daňový domicil podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.....	15
3.4.1 Pomocná kritéria.....	15
3.4.2 Praktický příklad určení daňového domicilu fyzické osoby na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	17
3.5 Změna daňového domicilu	17
3.6 Daňově transparentní entity.....	18
4 Příjmy ze zdrojů na území České republiky.....	19
4.1 Vymezení příjmů ze zdrojů na území České republiky	19
4.2 Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny a z poskytování služeb.....	20
4.2.1 Trvalé místo k výkonu činnosti	23
4.2.2 Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů.....	23
4.2.3 Poskytování služeb.....	23
4.2.4 Obchodní reprezentace	24
4.2.5 Stálá provozovna společníků osobních společností a účastníků sdružení.....	26
4.3 Příjmy ze závislé činnosti a jiné příjmy fyzických osob.....	26
4.3.1 Příjmy ze závislé činnosti.....	26
4.3.2 Příjmy z výkonu svobodných povolání	28
4.3.3 Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob	28
4.3.4 Výživné a důchody.....	29

4.4	Příjmy z prodeje a z užívání nemovitostí umístěných na území České republiky	29
4.5	Dividendy a podíly na zisku	29
4.5.1	Podíly na zisku	29
4.5.2	Skutečný vlastník příjmů	30
4.5.3	Osvobození příjmů z dividend od daně	31
4.6	Úroky	33
4.6.1	Osvobození úroků z úvěrů a půjček	34
4.7	Licenční poplatky	35
4.8	Příjmy z prodeje movitých věcí a majetkových práv	36
4.9	Výhry	36
4.10	Příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu	37
4.11	Příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením	37
4.12	Sankce ze závazkových vztahů	37
4.13	Příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech	38
5	Zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky	39
5.1	Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně	40
5.2	Daň vybíraná na základě daňového přiznání	42
5.3	Daň z příjmu ze závislé činnosti vybíraná prostřednictvím záloh	44
6	Zamezení dvojího zdanění příjmů	47
6.1	Vznik dvojího zdanění příjmů	47
6.2	Opatření k zamezení dvojího zdanění	48
6.2.1	Metody zamezení dvojího zdanění	50
6.2.2	Metoda zápočtu versus metoda vynětí příjmů	52
7	Závěr	53
	Seznam použitých zkratk	56
	Seznam použité literatury	57
	Summary	61
	Seznam klíčových slov	62

1 Úvod

Daně představují nejvýznamnější zdroj příjmů státního rozpočtu každého státu a z tohoto důvodu každý stát usiluje o dosažení maximálního daňového výnosu z činností prováděných na svém území nebo z majetku na něm umístěného.

V dnešním globálním světě se aktivity poplatníků často rozšiřují na území více států, což zvyšuje požadavky na právní úpravu mezinárodního zdanění příjmů. Pro poplatníka s přeshraničními aktivitami by však bylo neúnosné, pokud by si každý stát, ve kterém poplatník působí, nárokoval zdanění jeho celosvětových příjmů.

Státy se proto situacím, při kterých by měl být příjem poplatníka podroben obdobné dani více než jednou, snaží zabraňovat svými daňovými předpisy nebo prostřednictvím mezinárodních smluvních opatření.

Daňové předpisy každého státu rozdělují poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty a na základě toho stanoví rozsah jejich daňové povinnosti vztahující se buď na celosvětové příjmy nebo na příjmy ze zdrojů na území daného státu.

Daňové zatížení poplatníků ovlivňuje i atraktivitu prostředí pro podnikatelské a další aktivity poplatníků na území daného státu.

Mezi rozhodující prvky pro posouzení atraktivitu prostředí státu patří zejména administrativní a finanční náročnost při zakládání jednotlivých právních forem obchodních společností a daňové zatížení daňového subjektu.

Každý stát usilující o maximalizaci svých daňových příjmů proto musí brát ohled na přiměřenost daňového zatížení pro poplatníky.

Za situace, kdy negativní důsledek nepřiměřeně vysokého daňového zatížení převáží nad ostatními výhodami podnikatelského prostředí, například strategicky výhodným umístěním státu, kvalitními bankovními službami, právní ochranou investic před vyvlastněním či znárodněním, poplatník vyhledá atraktivnější prostředí, zejména daňový ráj, který mu díky menšímu daňovému zatížení umožní dosáhnout vyšší čistý příjem.

Snadná mobilita osob i kapitálu, svobodná volba místa podnikání a zjednodušování administrativní a finanční náročnosti při zakládání obchodních společností kladou vyšší nároky na oblast mezinárodního zdanění příjmů, která musí být flexibilní a odpovídat požadavkům dnešní globální společnosti.

2 Právní aspekty zdanění

Daně představují jeden ze základních finančněprávních institutů, který tvoří stěžejní část příjmů státního rozpočtu České republiky (dále jen „ČR“).

Daně jsou z hlediska právního platební povinností, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.¹

Daně lze charakterizovat jako nedobrovolnou zákonnou platební povinnost, která je nenávratná a bez možnosti získání ekvivalentního protiplnění.

2.1 Prameny práva

Základním obecným východiskem pro právní úpravu daní na území ČR je ustanovení článku 4 odst. 1 usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“), které stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Požadavek zákonnosti daňové povinnosti zdůrazňuje článek 11 odst. 5 Listiny, dle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

Významným pramenem práva jsou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), daňové smlouvy, které mezi sebou uzavírají jednotlivé státy nejčastěji jako dvoustranné smlouvy. Česká republika patří mezi státy s rozsáhlou sítí SZDZ.

V oblasti mezinárodního zdanění příjmů se angažují i mezinárodní organizace, zejména Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a Organizace spojených národů (dále jen „OSN“), které významně přispívají ke sjednocování daňové terminologie a metodických postupů stanovení daňové povinnosti, zamezování dvojího zdanění příjmů a zabraňování daňovým únikům.

Ačkoli vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD a OSN, OECD modelová smlouva (anglicky „Model Tax Convention on Income and Capital“) a Vzorová smlouva OSN (anglicky „United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries“) nejsou pro přistoupivší smluvní státy právně závazné, často slouží jako východisko při sjednávání dvoustranných SZDZ.

SZDZ jsou mezinárodním pramenem práva, který má v případě nesouladu s vnitrostátními daňovými zákony přednost.

¹ BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 4. aktualizované vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, s. 188.

Zejména s tím souvisí pojetí nadřazenosti mezinárodního práva, ve smyslu vyšší právní síly jeho pramenů, nad právem národním. Tato koncepce je opodstatněná, jen pokud se týká tvorby práva. Zajišťování souladu národního práva s právem mezinárodním a aplikace mezinárodněprávních norem ve vnitrostátních vztazích závisí na ustanoveních národního práva.²

Pravidlo nadřazenosti mezinárodních smluv zdůrazňuje nejen článek 10 ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ve znění pozdějších předpisů, ale též ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů, dle kterého se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.

Základní tuzemskou hmotněprávní úpravu daní z příjmů představuje výše zmíněný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) ve znění pozdějších předpisů. K tomuto zákonu existuje řada prováděcích předpisů s různou mírou právní závaznosti.

Významnou interpretační pomůckou, ačkoli ne právně závaznou, představují sdělení a pokyny řady D Ministerstva financí České republiky (dále jen „MF ČR“), kterými jsou například Pokyn D-300³ k aplikaci některých ustanovení ZDP nebo Pokyn D-286⁴ ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

Na úrovni Evropského společenství jsou v oblasti daní z příjmů hlavním harmonizačním nástrojem směrnice, zejména:

- směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění v případech fúzí, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií, ve znění pozdějších předpisů,
- směrnice Rady č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozdějších předpisů,
- směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb,
- směrnice Rady č. 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států,
- směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES, o přeshraničních fúzích kapitálových společností.

² BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A.: Teorie práva. 2. přepracované vydání, Praha, ASPI Publishing, 2004, s. 98.

³ Pokyn D-300 Ministerstva financí ČR k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 15/107 705/2006, Finanční zpravodaj, 2006, č. 11-12.

⁴ Pokyn D-286 Ministerstva financí ČR ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 49/85 663/2005-493, Finanční zpravodaj, 2005, č. 10/1.

Základním pramenem tuzemské procesněprávní úpravy daní z příjmů, obecně daňového řízení, je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) ve znění pozdějších předpisů.

2.2 Základní prvky právní konstrukce daně z příjmů

Daně lze ukládat jen na základě zákona a jednotlivé daňové zákony pak určují náležitosti daňověprávního vztahu, jeho prvky. K základním prvkům daňověprávního vztahu pak patří subjekty daně, oprávnění a povinnosti a daňový objekt (předmět). V daňových teoriích bývá k těmto prvkům dále řazen i daňový základ, který je vlastně specifikací daňového objektu a daňová sazba. Někdy se k základním prvkům daňověprávního vztahu řadí i splatnost daně.⁵

Některé prvky daňověprávního vztahu jsou pro účely daně z příjmů upraveny odlišně pro fyzické a právnické osoby a některé společně.

2.2.1 Daňový subjekt a daňový objekt

Subjektem daně z příjmů je osoba povinná k dani. Daňové subjekty definuje ZSDP. Daňovým subjektem je poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, která je jako daňový subjekt vymezena zákonem. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Za poplatníka daně se tedy označuje fyzická nebo právnická osoba s povinností platit daň z příjmů.

Plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům.

Dalším základním daňověprávním prvkem je objekt daně. Objektem daně neboli předmětem daně se rozumí zákonem vymezené peněžní i nepeněžní příjmy poplatníka.

Vztah poplatníka a státu, který si nárokuje zdanit určitý příjem, se vyjadřuje pomocí daňové příslušnosti.

Daňová příslušnost poplatníka ke státu může být osobní nebo věcná. Věcnou daňovou příslušností se rozumí vztah mezi státem a předmětem zdanění. Osobní daňovou příslušností se rozumí vztah fyzické nebo právnické osoby ke státu. V závislosti na osobní daňové příslušnosti se určuje rozsah daňové povinnosti fyzické nebo právnické osoby.⁶

Na základě osobní daňové příslušnosti se poplatník považuje za daňového rezidenta jednoho státu a zároveň daňového nerezidenta ostatních států. Daňovým rezidentstvím

⁵ BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 4. aktualizované vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, s. 193.

⁶ RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 39.

neboli daňovým domicilem poplatníka se podrobněji zabývá následující kapitola diplomové práce.

Ve státu daňového domicilu poplatníka jsou předmětem daně jeho celosvětové příjmy. Zatímco v ostatních státech, vůči kterým je daňový nerezident, jsou předmět daně pouze jeho příjmy dosažené ze zdrojů na území příslušného státu. Příjmy ze státu zdroje, které jsou předmětem zdanění, jsou obvykle taxativně vymezené příslušnými vnitrostátními daňovými předpisy.

Pro daňové rezidenty ČR ZDP vymezuje okruh příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob. Předmětem daně z příjmů právnických osob, u poplatníků s daňovým domicilem na území ČR, jsou pak příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

Příjmy daňových nerezidentů ČR, fyzických i právnických osob, které jsou předmětem české daně z příjmů, určuje § 22 ZDP.

ZDP dále vymezuje některé příjmy, které předmětem daně nejsou nebo jsou za určitých podmínek od daně osvobozené.

Podle § 3 odst. 4 ZDP předmětem daně z příjmu fyzických osob není například příjem plynoucí daňovému nerezidentu ČR, který vypomáhá s domácími pracemi v ČR, a to za stravu a ubytování, jde-li o příjem k uspokojování základních sociálních, kulturních nebo vzdělávacích potřeb (au-pair).

2.2.2 Základ daně

Z předmětu daně vychází základ daně z příjmů, který je vyjádřen v penězích a představuje částku, ze které se vyměřuje daň. Základem daně z příjmů fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Pro účely daně z příjmů právnických osob je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady) a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Určení zdaňovacího období vychází z § 17a ZDP. Základem daně z příjmů právnických osob je tedy účetní výsledek hospodaření upravený dle podmínek ustanovení ZDP.

Do základu daně se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy osvobozené od daně, příjmy zdaňované zvláštní sazbou daně a příjmy zahrnované do samostatného základu daně.

Od základu daně z příjmů fyzických osob lze při splnění zákonných podmínek odečíst nezdanitelné části základu daně. Nezdanitelnou částí základu daně je například hodnota poskytnutých darů vymezenému okruhu osob na stanovený účel, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně.

Poplatník si může za podmínek uvedených v § 34 ZDP od základu daně odečíst například následující položky odčitatelné od základu daně:

- daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje či
- výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Od základu daně z příjmů právnických osob lze dále dle § 20 ZDP odečíst hodnotu darů poskytnutých vymezenému okruhu osob na stanovený účel, pokud hodnota daru činí alespoň 2 000 Kč. V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34 ZDP.

2.2.3 Daňová sazba a daňová povinnost

Daň se stanoví pomocí daňové sazby vyjadřující poměr daně k daňovému základu. Daňové sazby podléhají častým změnám a v současné době na území ČR dochází k jejich snižování ve prospěch poplatníků.

V rámci reformy veřejných financí došlo k významné změně způsobu určení sazby daně z příjmů fyzických osob, která je od 1. ledna 2008 poměrná lineární ve výši 15 %. Do 31. prosince 2007 byla tato sazba poměrná progresivně klouzavá od 12 % do 32 % v závislosti na zařazení v příslušném příjmovém pásmu.

Sazba daně z příjmů právnických osob je poměrná lineární a od 1. ledna 2009 její výše činí 20 %. Na příjmy zahrnuté do samostatného základu daně se vztahuje 15 % sazba daně a na příjmy investičního, podílového a penzijního fondu 5 % sazba daně.

Vypočtenou daň za zdaňovací období lze za podmínek § 35 ZDP snížit o slevy na dani. Například poplatníkům, kteří zaměstnávají osoby s různým stupněm zdravotního postižení, se daň sníží o 18 000 Kč a více v závislosti na stupni zdravotního postižení osoby a na průměrném ročním přepočteném počtu těchto zaměstnanců.

Pro poplatníky, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky, platí specifický režim slev na dani vázaný na zvláštní zákonné podmínky.

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob si mohou dále snížit vypočtenou daň o slevy na dani za zdaňovací období dle § 35ba ZDP, mezi které například patří:

- sleva na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč,
- sleva na dani u poplatníka soustavně se připravujícího na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem ve výši 4 020 Kč.

Za podmínek § 35c ZDP má poplatník daně z příjmů fyzických osob nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním v domácnosti (dále jen „daňové zvýhodnění“) ve výši 10 680 Kč ročně. Vyživuje-li dítě v jedné domácnosti více poplatníků, může daňové zvýhodnění uplatnit ve zdaňovacím období nebo v tomtéž kalendářním měsíci zdaňovacího období jen jeden z nich.

Využití některých daňových výhod pro snížení daně z příjmů fyzických osob je u daňového nerezidenta ČR vázáno na splnění podmínky, že úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR podle § 22 ZDP činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 nebo 6 ZDP, nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6 nebo 10 ZDP, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Mezi daňové výhody vázané na výše uvedenou podmínku patří:

- nezdanitelná část základu daně spočívající v uplatnění odpočtu zaplacených úroků z úvěrů na financování bytové potřeby podle § 15 odst. 3 a 4 ZDP,
- slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) ZDP, například sleva na dani na manželku (manžela) žijící s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč ve výši 24 840 Kč,
- daňové zvýhodnění podle § 35c ZDP.

Po snížení daně o slevy o dani se stanoví výsledná daňová povinnost poplatníka, kterou poplatník uvede v daňovém přiznání.

Daň z příjmů patří mezi zálohově placené daně, kdy poplatník v průběhu zálohového období platí zálohy na daň z příjmů. Zálohové období je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Výše záloh a jejich periodicita závisí na poslední známé daňové povinnosti poplatníka.

2.2.4 Daňové přiznání a splatnost daně

Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně. V případě, kdy je daň vypočtená v daňovém přiznání vyšší než souhrn zaplacených záloh na daň, poplatník uhradí tento rozdíl ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Poplatník je povinen podat daňové přiznání příslušnému finančnímu úřadu nejpozději do třech měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V případě, kdy poplatníkovi zpracovává a předkládá přiznání daňový poradce nebo poplatník má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem na základě zvláštního zákona, podává poplatník daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Poplatníkem vypočtená daň je splatná ve stejné lhůtě jako pro podání daňového přiznání.

3 Daňový domicil poplatníka

3.1 Význam daňového domicilu

Daňový domicil vyjadřuje vztah daňového poplatníka a daného státu. Každý poplatník by měl být daňovým rezidentem určitého státu, kde zdaňuje své celosvětové příjmy, a zároveň daňovým nerezidentem ostatních států, kde zdaňuje pouze příjmy ze zdrojů na daném území.

Pojem daňový domicil se využívá zejména v mezinárodních SZDZ, zatímco pojem rezident se využívá spíše v rámci vnitrostátních legislativ.

Poplatníci daně z příjmů se dělí na poplatníky s neomezenou a poplatníky s omezenou daňovou povinností. Pro označení poplatníka s neomezenou daňovou povinností se používá výraz rezident nebo daňový tuzemec nebo poplatník s daňovým domicilem v ČR a daňová povinnost daňového rezidenta se vztahuje na jeho celosvětové příjmy. Pro označení poplatníka s omezenou daňovou povinností se používá výraz nerezident nebo daňový cizozemec, případně zahraniční osoba a daňová povinnost daňového nerezidenta se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky.⁷

Daňový domicil poplatníka tedy představuje rozhodující kritérium pro určení rozsahu jeho daňové povinnosti v daném konkrétním státu.

Daňové rezidenty a nerezidenty státu vymezují vnitrostátní daňové předpisy daného státu. Na základě odlišností daňových systémů jednotlivých států však může vzniknout situace, kdy více států považuje jednoho poplatníka za svého daňového rezidenta a usiluje o zdanění jeho celosvětových příjmů.

Taková situace může nastat v případě, kdy příslušné státy mezi sebou nemají uzavřenou SZDZ a při určení daňového domicilu se vychází pouze z vnitrostátních daňových předpisů daných států. SZDZ vymezují daňový domicil poplatníka podrobněji a přesněji než vnitrostátní daňové předpisy smluvních států a zabraňují tak, aby poplatník byl daňovým rezidentem ve dvou státech.

SZDZ představují kompromis, který určí smluvní stát oprávněný ke zdanění příjmu dosahovaného poplatníkem, pokud má daňový domicil na území daného smluvního státu.

Daňový domicil poplatníka bývá vymezen obvykle v článku 4 příslušné SZDZ a při jeho určení se postupuje podle soustavy hierarchicky uspořádaných kritérií, která jsou podrobněji popsána v následující části této kapitoly diplomové práce.

⁷ RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 40.

Některé daňové výhody vyplývající ze SZDZ nebo z vnitrostátních daňových předpisů mohou být vázány na daňový domicil v jednom ze smluvních států, k jehož prokázání slouží potvrzení o daňovém domicilu, které na žádost vydává příslušný správce daně.

3.2 Daňový domicil fyzických osob

3.2.1 Daňoví rezidenti České republiky

Poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou fyzické osoby.

Dle § 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.

Bydlištěm na území ČR se pro účely ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

Za bydliště lze považovat jakoukoli formu bydlení a nezáleží na tom, zda se jedná o bydlení ve vlastním domě, ve vlastním bytu nebo na základě nájemního vztahu. Podstatný je ovšem úmysl poplatníka trvale se v tomto bytě zdržovat a trvale byt užívat, kdy se nemusí jednat o nepřetržité užívání.

Takový úmysl ovšem nenaplňuje pouze přechodné či příležitostné bydlení například v rámci rekreace nebo služební pracovní cesty. O úmyslu trvale se zdržovat v bytě naopak může svědčit skutečnost, že v daném bytě žije i rodina poplatníka.

Poplatníky obvykle se zdržujícími na území ČR jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, kdy se do lhůty 183 dnů započítává každý započatý den pobytu, tedy nejen pracovní dny, ale i soboty, neděle a svátky.

Takto pozitivně definované poplatníky považuje ZDP za daňové rezidenty ČR. ZDP využívá pro určení daňového rezidenta ČR pouze kritéria bydliště a obvyklý pobyt.

Zákon o daních z příjmů pro otázku daňového rezidentství neuvádí jako podmínku „hlášení trvalého pobytu“ a nerozhodné je i státní občanství, které v pořadí kritérií pro rezidentství uvedených ve dvoustranných smlouvách je až na posledním místě a v praxi by přicházelo v úvahu asi jen u kočovných bezdomovců.⁸

⁸ PELECH, P., PELC, V.: Daně z příjmů s komentářem podle právního stavu k 1. 7. 2008. 9. aktualizované vydání, Olomouc, ANAG, 2008, s. 26.

3.2.2 Daňoví nerezidenti České republiky

Daňoví nerezidenti ČR jsou v § 2 odst. 3 ZDP vymezení negativně jako poplatníci neuvedení v definici poplatníků daňových rezidentů ČR nebo ti, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Tito poplatníci mají daňový domicil v jiném státu a v ČR mají daňovou povinnost, která se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR uvedené v § 22 ZDP.

Za daňové nerezidenty se také považují poplatníci, kteří se na území ČR zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, i v případě, že se na území ČR obvykle zdržují, tedy zdržují se zde déle než 183 dní v příslušném roce. Tito poplatníci mají daňovou povinnost, která se také vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR.

Poplatníci, kteří mají příjmy ve více státech, mohou být také považováni za rezidenty v každém z nich, mohou mít neomezenou daňovou povinnost. Otázku dvojího zdanění neřeší zpravidla vnitrostátní předpis, ale mezinárodní smlouvy. Je nutné poznamenat, že pojmy, které používá mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění (rezident – nerezident), mohou mít ve vnitrostátním zákonodárství jiný význam. Pokud by výraz nebyl definován v mezinárodní smlouvě, má takový význam, jaký mu dává vnitrostátní předpis příslušného státu.⁹

3.3 Daňový domicil právnických osob

3.3.1 Daňoví rezidenti a nerezidenti České republiky

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou dle § 17 odst. 1 ZDP osoby, které nejsou fyzickými osobami, a i organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu.

Poplatníci podle § 17 odst. 3 ZDP, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“), mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Tyto poplatníky považuje ZDP za daňové rezidenty ČR.

Nalezení registrovaného sídla poplatníka nečiní potíže. Problém však může vzniknout při výkladu pojmu místo vedení a jeho lokalizaci.

Poplatníci podle § 17 odst. 4 ZDP, kteří nemají na území ČR své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR. Tito poplatníci mají daňový domicil v jiném státě a jsou tedy daňovými nerezidenty ČR.

⁹ MARKOVÁ, H.: Zákon o daních z příjmů. Komentář, 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, s. 241.

3.3.2 Místo vedení

K výkladu pojmu „místo vedení“ vydalo MF ČR v roce 2001 Sdělení¹⁰, které vychází z Komentáře k OECD modelové smlouvě.

Za místo vedení se považuje místo, kde je skutečné strategické řízení společnosti, tedy hlavní vedení společnosti, kde jsou prováděna klíčová rozhodnutí nezbytná pro činnost společnosti jako celku a kde se tvoří praktická politika společnosti s konečným účinkem. Místem vedení je obvykle místo, kde řídicí orgán či ředitel společnosti přijímá tato strategická rozhodnutí, která jsou závazná a neměnná pro nižší úroveň vedení společnosti.

Každá společnost má vždy pouze jedno své hlavní místo vedení (anglicky „place of effective management“), odkud vychází koordinace celé společnosti či její organizační struktury. V případě, kdy více států považuje společnost za svého daňového rezidenta, bude mít poplatník daňový domicil v tom státu, ve kterém má hlavní místo vedení. Od hlavního místa vedení je nutné odlišit lokální místa vedení, kterých může být více v různých státech a mohou být na základě místní legislativy a příslušných SZDZ, jsou-li mezi dotčenými státy uzavřeny, považována za místa vzniku stálé provozovny.

Společnost by v místě svého hlavního vedení měla mít k dispozici i věcné vybavení prostor či kancelář a zároveň řídicí a administrativní pracovníky potřebné pro strategické řízení společnosti. Hlavní místo vedení lze prokázat například i zápisy o jednáních a učiněných rozhodnutí řídicího orgánu, existencí přijaté a odeslané poštovní korespondence, letenkami členů řídicího orgánu na zasedání do hlavního místa vedení.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro daňové účely má materiální pojetí sídla, tedy hlavní místo vedení odkud plynou rozhodnutí pro řízení, přednost před formálním pojetím sídla, registrovaným sídlem, v případě, kdy se každé sídlo společnosti nachází v jiném státu.

Rozlišení významu formálního a materiálního pojetí sídla společnosti demonstruje následující příklad. Společnost má zaregistrované sídlo na Kypru, ale je řízena z Kypru i z České republiky. Otázkou je, kde má tedy společnost své hlavní místo vedení. Pokud jsou strategická rozhodnutí pro řízení společnosti skutečně přijímána na Kypru, společnost zde má i své hlavní místo vedení, na základě kterého bude považována za daňového rezidenta Kypru. Kyperské společnosti by pak za určitých okolností mohla vzniknout stálá provozovna na území ČR.

¹⁰ Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000, Finanční zpravodaj, 2001, č. 1.

Cílem zavedení kritéria „místa vedení“ do daňového práva je rovněž poskytnutí dalšího nástroje správcům daně v postupu proti daňovým únikům formou spekulací či zastřenému stavu, jejichž podstatou je, že se subjekt formálněprávně zaregistrovává v místě jiném a podle jiného právního řádu než v místě, v němž skutečně působí a jehož prostřednictvím jsou generovány zdanitelné příjmy.¹¹

3.4 Daňový domicil podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

3.4.1 Pomocná kritéria

Daňové rezidenty a nerezidenty vymezují vnitrostátní daňové předpisy příslušného státu. Státy mezi sebou často uzavírají SZDZ, které obsahují pomocná kritéria pro určení daňového domicilu poplatníka.

V případě, kdy dva státy současně považují poplatníka za svého daňového rezidenta na základě vnitrostátních daňových předpisů, použijí se při určení daňového domicilu pomocná kritéria podle SZDZ, která povedou k určení státu daňového domicilu poplatníka.

Podle příslušné SZDZ výraz „rezident smluvního státu“ označuje zpravidla každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.

Určení daňového domicilu vychází primárně z vnitrostátní legislativy a v případě kolize se použijí pomocná kritéria příslušné SZDZ, na základě kterých bude poplatník považován za daňového rezidenta pouze jednoho státu.

Poplatník se tak nemůže stát daňovým rezidentem státu pouze na základě SZDZ, kdy jej daný stát vůbec nepovažuje za svého rezidenta podle svých vnitrostátních daňových předpisů.

Pojmy používané ve vnitrostátních daňových předpisech se vykládají v souladu s uzavřenou SZDZ.

Bydliště je nutno posuzovat i z hlediska SZDZ, pokud je uzavřena se státem, ve kterém má poplatník rovněž bydliště. Například ve smlouvě se SRN je stanoven následující postup:

¹¹ SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 17.

- předpokládá se, že tato osoba má bydliště v tom smluvním státě, ve kterém má stálý byt. Jestliže má stálý byt v obou smluvních státech, předpokládá se, že má bydliště v tom smluvním státě, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy,
- jestliže není možno určit příslušnost podle předchozího odstavce, předpokládá se bydliště v tom smluvním státě, ve kterém se obvykle zdržuje.

Při posuzování užších osobních a hospodářských vztahů bude bráno v potaz například to, ve kterém státě se zdržuje rodina poplatníka a podobně.¹²

Kritéria pro určení daňového domicilu bývají ve SZDZ vymezena podobným způsobem. Při určení daňového domicilu poplatníka fyzické osoby na základě česko-slovenské SZDZ v případě, kdy je fyzická osoba rezidentem obou smluvních států na základě jejich vnitrostátních daňových předpisů, se vychází z následujících kritérií:

- stálý byt,
- středisko osobních a hospodářských vztahů (středisko životních zájmů),
- stát, ve kterém se obvykle zdržuje,
- státní příslušnost,
- vzájemná dohoda příslušných úřadů smluvních států.

Takto uspořádaná pomocná kritéria vymezuje například i česko-nizozemská SZDZ:

- stálý byt,
- nejužší osobní a hospodářská pouta (středisko životních zájmů),
- stát, ve kterém se obvykle zdržuje,
- státní občanství,
- vzájemná dohoda příslušných správců daně obou států.

Daňový domicil právnických osob se na základě SZDZ určuje podle pomocného kritéria sídla. U právnické osoby s registrovaným sídlem v jednom státu a místem vedení ve druhém státu, kdy oba tyto státy považují poplatníka za svého daňového rezidenta, se při určení daňového domicilu podle SZDZ vychází z místa skutečného vedení.

Podle příslušné SZDZ jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení SZDZ (vymezujícího pojem „rezident smluvního státu“) rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího skutečného (hlavního) vedení.

SZDZ, stejně jako ZDP, upřednostňují materiální pojetí sídla, hlavní místo vedení, před formálním pojetím sídla, tedy registrovaným sídlem.

¹² KLABÍK, P.: Zákon o daních z příjmů 2009. Praha, EUROUNION Praha, s.r.o., 2009, s. 15.

3.4.2 Praktický příklad určení daňového domicilu fyzické osoby na základě mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Pan Pilný je státním občanem Slovenské republiky a vlastní byt v České republice, kde pracuje a spravuje zde svůj další majetek, i ve Slovenské republice, kde žije se svou manželkou a dětmi a tráví zde svůj veškerý volný čas.

V důsledku výkonu práce se na území ČR zdržuje déle než 183 dní v roce. Na základě ZDP by pan Pilný měl být daňovým rezidentem ČR, jelikož splňuje kritérium bydliště i délky obvyklého pobytu stráveného na území ČR. Současně je podle slovenských daňových předpisů považován za daňového rezidenta Slovenské republiky z důvodu bydliště.

Mezi ČR a Slovenskou republikou však existuje uzavřená SZDZ a daňový domicil pana Pilného je nutné posoudit s ohledem na SZDZ. Oba státy považují pana Pilného za svého daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností a vzniklou kolizi je nutné vyřešit na základě pomocných kritérií uvedených ve SZDZ.

Nejdříve se použije kritérium stálého bytu, které ovšem kolizi neřeší, jelikož pan Pilný má stálý byt v obou státech. Konflikt neřeší ani druhé kritérium, kterým je středisko životných osobních a hospodářských vztahů, kdy na území Slovenské republiky má rodinu a na území České republiky má středisko ekonomických vztahů z důvodu zaměstnání a správy svého majetku.

Jako další se aplikuje kritérium místa, kde se poplatník obvykle zdržuje. Pro naplnění podmínky obvyklého pobytu dle SZDZ není stanovena žádná podpůrná lhůta a proto lhůta delší než 183 dní strávených na území ČR není rozhodující.

Pan Pilný tráví veškerý svůj volný čas ve Slovenské republice, z čehož lze usuzovat, že zde tráví dostatečně dlouhou dobu, aby zde jeho pobyt mohl být označen za obvyklý. Kritérium obvyklého pobytu tedy také konflikt neřeší.

Kolizi řeší až kritérium státní příslušnosti.

Pan Pilný je státním občanem Slovenské republiky a dle SZDZ bude považován pouze za daňového rezidenta Slovenské republiky.

3.5 Změna daňového domicilu

Změna daňového domicilu poplatníka může nastat například v důsledku změny bydliště poplatníka nebo změny sídla společnosti. Tyto skutečnosti mohou nastat kdykoliv v průběhu zdaňovacího období a jejich vliv na daňový domicil se projeví k okamžiku vzniku rozhodné skutečnosti.

Problematiku změny daňového domicilu upravilo MF ČR v Pokynu D-300, který se zabývá změnou bydliště a místa, kde se poplatník obvykle zdržuje. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu daňové povinnosti vůči ČR (§ 2 odst. 2 nebo 3 ZDP) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. Změnu bydliště, která může zapříčinit změnu daňového domicilu, nelze posuzovat výlučně za zdaňovací období jako celek.

V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v ČR (§ 2 odst. 2 ZDP) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období. Zde MF ČR uplatňuje odlišný přístup a změna se posuzuje za zdaňovací období jako celek.

Při posuzování skutečností, které mohou vést ke změně daňového domicilu, se vždy přihlíží i k příslušné SZDZ, je-li uzavřena.

3.6 Daňově transparentní entity

Za daňově transparentní entity bývají označována různá uskupení, která sama o sobě nejsou poplatníky daně z příjmů. Poplatníky daně z příjmů jsou až fyzické nebo právnické osoby, které jsou společníky takového subjektu nebo jinými účastníky příslušného uskupení.

V ČR se za daňově transparentní entitu považuje například veřejná obchodní společnost nebo komanditní společnost ve vztahu ke komplementářům.

Výchozím problémem zdaňování příjmů transparentní entity je skutečnost, že se nejedná o daňového rezidenta žádného státu v tom smyslu, jak jej upravuje článek 4 SZDZ. Nemůže tedy sama o sobě využívat žádný zvýhodněný daňový režim plynoucí ze smlouvy. Daňovým rezidentem je až fyzická či právnická osoba, která je účastníkem transparentní entity (která zdaňuje příslušnou část transparentní entitou vytvořeného zisku). Tento daňový rezident je pak i subjektem, na který lze aplikovat příslušnou SZDZ.¹³

K problematice daňově transparentních entit vydalo MF ČR Pokyn D-269¹⁴ pro zajištění správné aplikace česko-německé SZDZ a Sdělení¹⁵ k jednotnému postupu při praktické aplikaci Pokynu D-286 ve vztahu k zahraničním daňově transparentním entitám.

¹³ SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 213.

¹⁴ Pokyn D-269, Sdělení Ministerstva financí ČR k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co. KG, č.j. 49/93 874/2004-494, Finanční zpravodaj, 2004, 7-8.

¹⁵ Sdělení Ministerstva financí ČR k praktické aplikaci Pokynu D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 15/32 567/2006-153, Finanční zpravodaj, 2006, č. 3/2.

4 Příjmy ze zdrojů na území České republiky

4.1 Vymezení příjmů ze zdrojů na území České republiky

Poplatníci, kteří nemají daňový domicil na území České republiky, zdaňují své dosažené celosvětové příjmy v zemi svého daňového domicilu a české dani podléhají pouze jejich příjmy pocházející ze zdrojů na území České republiky.

Vztah státu a poplatníka, jehož příjem má zdroj na území daného státu, se vyjadřuje pomocí věcné daňové příslušnosti.

Ustanovení § 22 ZDP obsahuje taxativní výčet příjmů ze zdrojů na území ČR, které jsou předmětem české daně z příjmů. U poplatníků, kteří jsou daňovými rezidenty jiného bezesmluvního státu, se při stanovení jejich daňové povinnosti vůči České republice vychází výlučně z § 22 ZDP. Pokud mezi sebou státy uzavřely SZDZ, příjem se obvykle zdaňuje ve státu daňového domicilu poplatníka a státu zdroje příjmů bývá přiznáno omezené právo na zdanění. Tento princip zdanění se uplatňuje zejména ve SZDZ vycházejících z OECD modelové smlouvy.

Smlouvy dávají smluvním státům právo na zdanění určitých příjmů, pokud jej však stát ve své legislativě nezakotví, k jejich zdanění nedojde. Fakticky tak i zde platí, že SZDZ nemůže ukládat subjektům žádné další povinnosti nad rámec jejich vnitrostátní legislativy smluvních států.¹⁶

Podle § 22 ZDP se za příjmy ze zdrojů na území České republiky u daňových nerezidentů považují:

- příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,
- příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území ČR nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány daňovými rezidenty ČR,
- příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, z řídicí a zprostředkovatelské činnosti a z obdobných činností poskytovaných na území ČR,
- 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 nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území ČR,

¹⁶ SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 22.

- příjmy z osobně vykonávané nebo zhodnocované činnosti na území ČR veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu plynou,
- 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, část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi,
- úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,
- příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu, z prodeje majetkových práv registrovaných na území ČR,
- 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 obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,
- příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
- sankce ze závazkových vztahů,
- příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území ČR.

4.2 Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny a z poskytování služeb

Příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny se považují za zdanitelné podle § 22 odst. 1 písm. a) ZDP.

V daňové terminologii je pojem „stálá provozovna“ používán ve vazbě na zdanění příjmů, které plynou daňovému rezidentovi jednoho státu z výkonu činností provozovaných v jiném státě.¹⁷

Pojem stálá provozovna je tedy daňovým termínem, zatímco pojem organizační složka podniku je termínem obchodního práva, který se používá v souvislosti s podnikáním zahraničních osob. Zahraniční osoby mohou na území ČR podnikat za podmínek stanovených ustanoveními § 21 až 26 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) prostřednictvím podniku nebo jeho organizační složky umístěné na území ČR. Při založení organizační složky obvykle vzniká i stálá provozovna, stálá provozovna ovšem může vzniknout i bez založení organizační složky za podmínek stanovených ZDP.

Stálou provozovnu vymezuje ustanovení § 22 odst. 2 ZDP jako místo k výkonu činnosti poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP na území ČR, například dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odst. 1 písm. c) a písm. f) bod 1 ZDP poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li doba jejich trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území ČR v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území ČR provádí.

Za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny se považuje i příjem společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti anebo účastníka ve sdružení bez právní subjektivity, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, plynoucí z účasti na této společnosti nebo na tomto sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti.

Stálou provozovnu definují i jednotlivé SZDZ, jelikož místo vzniku stálé provozovny je rozhodující pro určení země, která má oprávnění zdanit příjmy z její činnosti. Ani ZDP ani SZDZ neobsahují vyčerpávající definici a otázka vzniku stálé provozovny tak může být někdy sporná, kdy si dva či více států současně nárokují zdanit příjmy z její činnosti.

¹⁷ RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 77.

Pravidlo „stálé provozovny“ bylo vytvořeno za tím účelem, aby podnikatelská činnost byla zdaněna ve státě, kde je vykonávána, pouze tehdy, pokud jsou vytvořeny významné ekonomické vztahy mezi osobou a daným státem. Jinými slovy – jsou-li ekonomické vztahy se zahraničním státem volnější, pak je zdanění vyhrazeno pouze státu rezidence dané osoby.¹⁸

Z vymezení stálé provozovny v českém ZDP lze rozlišit následující typy stálé provozovny:

- trvalé místo k výkonu činnosti,
- staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů,
- poskytování služeb,
- obchodní reprezentace,
- stálá provozovna společníků osobních společností a účastníků sdružení.

Za stálou provozovnu – místo prodeje (odbytiště) se nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce.

Z výše uvedeného vyplývá, že český ZDP vymezuje pojem stálá provozovna širěji oproti některým SZDZ, což představuje určité znevýhodnění pro rezidenty bezesmluvních států. Toto se týká zejména stálých provozoven vzniklých při poskytování služeb neboli službových stálých provozoven.

SZDZ určují, které činnosti či zařízení nevedou ke vzniku stálé provozovny. Například dle česko-francouzské SZDZ výraz stálá provozovna nezahrnuje:

- zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku,
- zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,
- zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem,
- trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,
- trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter,
- trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení výše uvedených činností, pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.

¹⁸ BAKEŠ, M., MARKOVÁ, H.: Zákon o daních z příjmů. Komentář, 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 1998, s. 100.

4.2.1 Trvalé místo k výkonu činnosti

Znakem stálé provozovny je i určitý stupeň trvalosti na místě (místní lokalizace). Za místo k výkonu činnosti se považují zejména místnosti, kanceláře, prostory, dílny, a pozemky, kdy toto místo má sloužit k trvalému výkonu činnosti a ne pouze k přechodnému či jednorázovému výkonu činnosti. Výkonem činnosti se rozumí jakákoli činnost, prostřednictvím které stálá provozovna dosahuje zdanitelné příjmy, kdy nemusí jít pouze o podnikání naplňující znaky vymezené v obchodním zákoníku.

4.2.2 Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů

Staveništěm, stavbou nebo stavebně montážním projektem se rozumí dodávka uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně na vlastní odpovědnost a předává odběrateli. Pod tento pojem spadá například i obnova, renovace či oprava silnic, budov, mostů, avšak pokud zahrnuje více než jejich pouhou údržbu či přemalování a podobně.

Stálá provozovna u staveniště, stavby nebo stavebně montážního projektu vznikne za podmínky naplnění časového testu, kdy stavební a montážní činnosti musí trvat déle než šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti měsíců po sobě jdoucích. Splnění časového testu se posuzuje vždy pro jednotlivé staveniště či projekt samostatně. V případě, kdy je stavba rozdělena na několik subdodávek a provedena subdodavateli odlišnými od generálního dodavatele, se doba strávená na staveništi všemi dodavateli započítává souhrnně do časového testu.

V jednotlivých SZDZ bývá časový test obvykle dvanáctiměsíční a vymezení stavebních či montážních činností širší, kdy zahrnuje i s nimi spojené plánování a odborný dozor nad stavbou.

4.2.3 Poskytování služeb

Poskytování služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, obchodní, technické nebo jiné poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti (dále jen „služby“) vedou ke vzniku stálé provozovny, pokud jsou tyto služby poskytovány déle než šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti měsíců po sobě jdoucích.

ČR se tak vzdala možnosti zdanit příjmy daňových nerezidentů z poskytování služeb, kdy nebude naplněn časový test šesti měsíců dle ZDP či delší časový test dle příslušné SZDZ. K tomuto postupu zdanění vydalo MF ČR metodický Pokyn D-154¹⁹.

¹⁹ Pokyn D-154 Ministerstva financí ČR k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, č.j. 251/1 890/1997, Finanční zpravodaj, 1997, č. 2-3.

Časový test se posuzuje souhrnně u služeb poskytovaných na základě jediného kontraktu či na základě vzájemně nesouvisejících kontraktů. Tento typ stálé provozovny vzniká dle Pokynu D-300 za situace, kdy není dána existence stálé provozovny založené z vlastní iniciativy poplatníka s cílem poskytovat služby neomezenému okruhu odběratelů v trvalém místě k výkonu činnosti.

Trvalé místo k výkonu činnosti ovšem není relevantní pro vznik „službové“ stálé provozovny a „službová“ stálá provozovna nevzniká automaticky při zřízení pevného zařízení, například kanceláře.

Konstrukce § 22 ZDP tedy svědčí spíše názoru, že odstavec 2 představuje speciální úpravu k odst. 1 písm. c), tedy že v případě služeb vzniká stálá provozovna skutečně pouze po splnění časového testu, bez ohledu na to, jestli splňuje parametry pevného místa pro podnikání.²⁰

Za příjmy ze zdrojů na území ČR se podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP nepovažují úhrady za činnosti poskytované mimo území ČR, i když na něm byly získány nezbytné poznatky, údaje a jiné vstupy pro jejich poskytnutí. Úplaty (provize) placené subjektům se sídlem či bydlištěm v zahraničí za služby vykonávané mimo území ČR se nepovažují za příjmy ze zdrojů na území ČR.

4.2.4 Obchodní reprezentace

Obchodní reprezentaci lze považovat za formu poskytování služeb, kdy třetí osoba odlišná od poplatníka, daňového nerezidenta ČR, prezentuje poplatníka na území ČR například tím, že propaguje, nabízí a prodává jeho výrobky. Takovou osobou může být zprostředkovatel či obchodní zástupce.

Zdanění příjmů z obchodní reprezentace prováděné na území ČR je podmíněno vznikem stálé provozovny. Stálá provozovna vznikne zejména poplatníkovi, který je daňovým rezidentem bezesmluvního státu, jelikož obchodní reprezentace zpravidla splní znak trvalého místa k výkonu činnosti. Je-li mezi státy uzavřena SZDZ, posuzuje se vznik stálé provozovny s ohledem na příslušnou SZDZ.

Obchodní reprezentaci lze rozlišit na čistou obchodní reprezentaci, dovozně-vývozní obchodní reprezentaci a smíšenou obchodní reprezentaci.

V rámci čisté obchodní reprezentace se například prezentuje výrobek poplatníka nebo se sbírají informace o místních trzích a výrobcích. Jedná se o činnosti přípravné a

²⁰ SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 87.

vedlejší k hlavnímu předmětu činnosti poplatníka, které na základě SZDZ ke vzniku stálé provozovny nevedou.

Naopak dovozně-vývozní obchodní reprezentace zpravidla ke vzniku stálé provozovny vede. Dovozně-vývozní obchodní reprezentace spočívá ve vlastní realizaci nákupu a prodeje výrobků, tedy vyjednávání konkrétních smluvních podmínek, uzavírání smluv a sjednávání dodacích podmínek.

Obchodní reprezentaci mohou provádět jak vlastní zaměstnanci poplatníka, tak i jiné osoby, například smluvní zástupci. Pro vznik stálé provozovny je důležité posoudit, zda jsou tyto osoby na poplatníkovi závislé či nezávislé.

Podstatná je jejich míra vázanosti a závislosti na zřizovateli zastoupení. Pokud tyto osoby jednají v rámci zmocnění uzavírat kontrakty v hlavní činnosti zřizovatele, vzniká zřizovateli stálá provozovna. Výjimkou je ovšem případ, kdy tyto osoby jednají v rámci své běžné činnosti.²¹

Dle SZDZ vycházejících z OECD modelové smlouvy stálá provozovna poplatníkovi nevznikne, pokud ve smluvním státě vykonává činnost prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jiného nezávislého zástupce, který jedná v rámci své běžné činnosti a ne pouze v rámci hlavního předmětu činnosti poplatníka.

Za závislého zástupce se podle § 22 odst. 2 ZDP považuje osoba, jestliže jedná na území ČR v zastoupení poplatníka, daňového nerezidenta ČR, a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka. Má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území ČR provádí.

SZDZ vymezují závislého zástupce neboli závislého agenta obdobně nebo šířeji než ZDP. Obdobně vymezuje závislého zástupce například česko-rakouská SZDZ, která za závislého zástupce považuje osobu, jestliže jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku. Má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti nezahrnuté pod výrazem stálá provozovna, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu.

Závislého zástupce vymezuje šířeji například česko-nizozemská SZDZ, dle které se osoba jednající v jednom z obou států v zastoupení podniku druhého státu bude považovat

²¹ SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, s. 97.

za stálou provozovnu v prvně zmíněném státě, jestliže má a obvykle vykonává v tomto státě plnou moc opravňující ji uzavírat smlouvy jménem podniku, pokud její činnost není omezena na nákupy zboží pro podnik.

Výraz „plná moc opravňující uzavírat smlouvy“ v sobě zahrnuje nejen samotný výkon oprávnění uzavírat smlouvy, ale též vyjednávání o detailech smlouvy, i když vlastní smlouvu poté podepíše jiná osoba ve státě, ve kterém je podnik umístěn.

V rámci smíšené obchodní reprezentace zástupce kombinuje výše uvedené činnosti nebo zároveň s nimi provádí i doplňkovou hospodářskou činnost.

4.2.5 Stálá provozovna společníků osobních společností a účastníků sdružení

Stálá provozovna daňového nerezidenta v tomto případě vzniká samotnou účastí na osobní společnosti či sdružení bez ohledu na to, zda se aktivně podílí na činnosti společnosti či sdružení na území ČR.

4.3 Příjmy ze závislé činnosti a jiné příjmy fyzických osob

4.3.1 Příjmy ze závislé činnosti

Za příjmy daňových nerezidentů ze závislé činnosti jsou považovány příjmy ze současného či dřívějšího pracovněprávního poměru, služebního poměru, členského či obdobného poměru, který je vykonáván na území ČR nebo na palubách lodí či letadel provozovaných daňovými rezidenty.

Příjmy daňových nerezidentů ze závislé činnosti vykonávané na území jiného státu podléhají podle SZDZ obvykle zdanění v tomto státu výkonu práce. Ve státě daňového domicilu poplatníka se jeho mzda z výkonu zaměstnání v jiném státu zdaní v případě, kdy jsou splněny následující podmínky:

- příjemce nestráví v úhrnu více než 183 dní v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období ve státě výkonu zaměstnání,
- mzda je vyplácena zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem státu výkonu zaměstnání,
- mzda nejde k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve státu výkonu zaměstnání.

Při výkonu práce zahraničních pracovníků pro zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm na území ČR (dále jen „tuzemský zaměstnavatel“) vyvstává otázka, zda se nejedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy zahraniční pracovníci právně zůstávají zaměstnanci zahraničního zaměstnavatele, který jim obvykle i vyplácí mzdu.

Mezinárodní pronájem pracovní síly tedy představuje situaci, kdy zahraniční zaměstnavatel, tj. daňový nerezident, se kterým mají zaměstnanci - zahraniční osoby, uzavřen pracovní poměr v zahraničí, pouze zprostředkovává svým zaměstnancům na území ČR zaměstnání.²²

Mezi tuzemským a zahraničním zaměstnavatelem bývá uzavřena smlouva o dílo či o poskytnutí služeb a zahraniční pracovníci vykonávají na území ČR práci dle pokynů tuzemského zaměstnavatele. Rozsah díla nebývá přesně specifikován a cena díla nebývá stanovena předem. Zahraniční zaměstnavatel poté tuzemskému zaměstnavateli vyfakturuje částku, jejímž podkladem bývá obvykle počet odpracovaných hodin zahraničních pracovníků pro tuzemského zaměstnavatele.

Za situace, kdy je smlouva o dílo nepřesně formulována a ve skutečnosti zastírá poskytnutí zahraničních pracovníků zahraničním zaměstnavatelem tuzemskému zaměstnavateli, vzniká riziko, že tuzemský zaměstnavatel by mohl být správcem daně považován za ekonomického zaměstnavatele a zahraniční zaměstnavatel za právního zaměstnavatele. Ekonomický zaměstnavatel by se tak stal plátcem daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti těchto zahraničních pracovníků.

Za daných okolností by poté nebylo možné aplikovat ustanovení § 6 odst. 9 písm. f) ZDP, dle kterého jsou od daně osvobozeny příjmy ze závislé činnosti plynoucí zahraničním pracovníkům od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, pokud časové období související s výkonem této činnosti nepřesáhne 183 dnů v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích.

Ke sjednocení postupu vydalo MF ČR Pokyn D-151²³, který určuje nejčastější znaky a okolnosti mezinárodního pronájmu pracovní síly následovně:

- zaměstnavatel určuje (objednává) množství, kvalifikaci a další požadavky na pracovníky (například věk, pohlaví), určuje dobu, po níž je bude potřebovat,
- zaměstnavatel ukládá přímo či nepřímo úkoly, řídí a kontroluje pracovníky,
- práce je vykonávána na místě, které určuje zaměstnavatel a které je pod jeho kontrolou a odpovědností,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo jiným způsobem, z něhož lze zjistit souvislost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vypláceným zaměstnanci,

²² RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 117.

²³ Pokyn D-151 Ministerstva financí ČR k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., č.j. 251/3 531/1997, Finanční zpravodaj, 1997, č. 2-3.

- nářadí a materiál jsou pracovníkům poskytovány zaměstnavatelem.

Z výše uvedených znaků jsou pro mezinárodní pronájem pracovní síly zásadní a rozhodující první dva zmíněné znaky.

Částka, kterou tuzemský zaměstnavatel uhradí zahraničnímu zaměstnavateli, v sobě zahrnuje nejen příjmy zahraničních pracovníků, ale obvykle také provizi za zprostředkování pracovníků právnímu zaměstnavateli. Na příjmy zaměstnanců poté nemůže připadnou méně než 60 procent celkové částky.

4.3.2 Příjmy z výkonu svobodných povolání

Na jedné straně se jedná o právníky, lékaře, architekty, atp. (daňové nerezidenty), kteří mohou působit nezávisle nebo v zaměstnání, a dále se jedná o výkonné umělce a sportovce (daňové nerezidenty), kteří podléhají zdanění na základě určitého výkonu podaného na území ČR.²⁴

Dle Pokynu D-300 příjmy z výkonu veřejně vystupujících umělců, sportovců a obdobných činností (daňových nerezidentů) na území ČR podléhají zdanění zvláštní sazbou daně bez ohledu na to, po jaké období je tato činnost na území ČR vykonávána a zda sportovci či umělci v souvislosti s výkonem takových činností vykonávají závislou činnost či nikoliv, a rovněž tak bez ohledu na to, komu takové příjmy plynou (§ 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP). Tím je umožněno uplatňovat ustanovení mezinárodních SZDZ, podle kterých mohou být umělci a sportovci rovněž zdaňováni ve státě, kde svou činnost vykonávají, a to bez ohledu na ustanovení článků upravujících zdaňování příjmů ze závislé činnosti nebo příjmů z nezávislého povolání.

Na příjmy z osobně vykonávané činnosti umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob vystupujících na veřejnosti se nevztahuje osvobození příjmů od daně dle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP.

4.3.3 Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob

Za zdroj příjmů na území ČR se považují odměny členů statutárních a dalších orgánů právnických osob (dále jen „členů orgánů“), pokud jsou vypláceny tuzemským daňovým rezidentem. Na tuto skutečnost nemá vliv, že vlastní činnost členů orgánů není prováděna na území ČR.

Tím se liší zdanění odměn členů orgánů od zdanění příjmů ze závislé činnosti, které je vázáno na místo výkonu činnosti na území ČR. Z tohoto důvodu je nutné samostatně

²⁴ PELECH, P., PELC, V.: Daně z příjmů s komentářem podle právního stavu k 1. 7. 2008. 9. aktualizované vydání, Olomouc, ANAG, 2008, s. 295.

posuzovat zdanění odměn členů orgánů a jiných příjmů dosažených danou fyzickou osobou.

4.3.4 Výživné a důchody

Za situace, kdy daňový rezident ČR vyplácí důchody poplatníkovi, který je daňovým nerezidentem ČR, považují se tyto úhrady za zdroj příjmů na území ČR. Jedná se zejména o důchody a penze vyplácené na základě smlouvy o důchodu, tedy v důsledku soukromoprávního ujednání a ne vznikem nároku ze systému důchodového pojištění.

Smlouvou o důchodu se zakládá někomu na doživotně nebo na jinak stanovenou dobu neurčitého trvání právo na vyplácení určitého důchodu.

U pravidelně vyplácených důchodů a penzí je od daně osvobozená částka z úhrnu těchto příjmů ve výši 36násobku minimální mzdy platné k 1. lednu kalendářního roku ročně. Minimální mzda je stanovena v nařízení vlády²⁵.

4.4 Příjmy z prodeje a z užívání nemovitostí umístěných na území České republiky

U zdanění příjmů z prodeje a z užívání nemovitostí nevznikají pochybnosti při určení zdroje příjmu. Dle jednotlivých SZDZ i dle OECD modelové smlouvy se příjmy dosahované prostřednictvím nemovitostí zdaní ve státě, ve kterém je nemovitost umístěna. S tím koresponduje i ZDP, dle kterého se za zdroj příjmů považují i příjmy z prodeje a z užívání nemovitostí umístěných na území ČR.

Při splnění zákonných podmínek, uvedených § 4 ZDP, jsou příjmy fyzických osob z prodeje nemovitostí od daně osvobozeny. Určité typy příjmů právnických osob z užívání nemovitostí jsou od daně osvobozené za podmínek uvedených v § 19 ZDP.

4.5 Dividendy a podíly na zisku

4.5.1 Podíly na zisku

Podíly na zisku podléhají zdanění na území ČR, pokud plynou daňovým nerezidentům od daňových rezidentů či od stálých provozoven daňových nerezidentů na území ČR.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP vymezuje za příjmy ze zdrojů na území ČR podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku, část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi.

²⁵ Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.

Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7 ZDP) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zm) ZDP, s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie (dále jen „EU“) nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

To obecně znamená, že v případě, kdy je zahraničnímu subjektu hrazena cena vyšší než cena obvyklá či jsou vypláceny úroky z půjček převyšujících stanovený násobek vlastního kapitálu, v důsledku překvalifikace těchto plateb na podíly na zisku se mění rovněž způsob zdanění.²⁶

Příslušné SZDZ zahrnují zmíněné příjmy pod pojem dividendy. Pro určení státu oprávněného ke zdanění dividend je dle ZDP i dle SZDZ rozhodující sídlo společnosti, která dividendy vyplácí.

Ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP ovšem často modifikují SZDZ, pokud jsou s příslušným státem uzavřeny. V jednotlivých SZDZ se vymezení dividend a úroků liší a nemusí umožňovat uvedenou překvalifikaci části úroků na podíly na zisku dle ZDP.

Aplikaci překvalifikace navíc omezuje i Pokyn D-300, kdy ve vztahu k daňovým rezidentům států, s nimiž je uzavřena SZDZ, se překvalifikace uplatní pouze tehdy, pokud je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Zvláštní vztah je charakterizován například tím, že:

- půjčka (úvěr) značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku společnosti nebo byla poskytnuta k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryta likvidními aktivy,
- věřitel se podílí na zisku společnosti,
- splácení půjčky (úvěru) je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě dividend,
- výše nebo výplata úroků závisí na zisku společnosti,
- smlouva o půjčce (úvěru) neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti.

4.5.2 Skutečný vlastník příjmů

Pro správné zdanění dividend, ale i úroků a licenčních poplatků je stěžejní určit skutečného vlastníka příjmu (anglicky „beneficial owner“). Koncept skutečného vlastníka příjmu rozhoduje o způsobu zdanění a má za cíl zabránit neoprávněnému čerpání výhod ze SZDZ osobami, které jsou pouze aktuálními příjemci či zprostředkovateli příjmu. Určení

²⁶ KOBÍK, J., ŠPERL, J., RAMBOUSEK, J.: Daňové spory, jejich prevence a řešení. Praha, ASPI, a.s., 2006, s. 164.

skutečného vlastníka příjmu tak není výlučnou problematikou daňově transparentních společností.

Z důvodu odstranění výkladových nejasností pojmu „skutečný vlastník“ vydalo MF ČR Sdělení²⁷, ve kterém rozlišuje okamžitého příjemce příjmu a jeho skutečného vlastníka. Zatímco okamžitým příjemcem může být v podstatě kdokoli, komu je tento příjem poukázán bez ohledu na to, zda z něj má skutečný užitek, skutečný vlastník je osoba, které lze tento příjem objektivně přisoudit a která ho také zdaňuje. Příjem tedy přes okamžitého příjemce pouze „protéká“ a teprve poté plyne skutečnému vlastníku.

Okamžitý příjemce navíc může být rezidentem jiného smluvního státu než je skutečný vlastník příjmu. V takovém případě nelze pochopitelně nárokovat výhody ze SZDZ mezi státem zdroje a státem rezidence okamžitého příjemce, nýbrž ze SZDZ (pokud existuje) mezi státem zdroje a státem rezidence skutečného vlastníka.

Pro zjištění skutečného vlastníka výnosů ze zaknihovaných cenných papírů postupují plátcí výnosu dle Pokynu MF ČR D-177²⁸ a při vyplácení výnosu se při aplikaci mezinárodních daňových smluv řídí prohlášením majitele účtu cenných papírů, zapsaného ve Středisku cenných papírů, o daňovém domicilu konečných příjemců výnosů. Obdobně se při určení domicilu postupuje i v případech zdaňování kapitálových výnosů z prodeje (zcizení) zaknihovaných cenných papírů.

Koncept skutečného vlastníka příjmu zdůrazňuje i ustanovení § 19 odst. 6 ZDP, kdy příjemce dividend a jiných podílů na zisku, příjmu 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.

4.5.3 Osvobození příjmů z dividend od daně

Zdanění dividend představuje jedno ze základních kritérií při posuzování vstupu investora do daného státu a proto je předmětem častých legislativních změn. V současné době dochází v řadě států k postupnému snižování zdanění dividend či jejich úplnému osvobození od daně. Zabraňuje se tak dvojímu zdanění téhož příjmu, který nejdříve podléhá dani v rámci výnosů společnosti a poté při jejich výplatě.

Vyplácené dividendy mohou být při splnění podmínek § 19 ZDP od daně osvobozeny, jestliže příjemcem je právnická osoba.

²⁷ Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000, Finanční zpravodaj, 2001, č. 1.

²⁸ Pokyn D-177 Ministerstva financí ČR k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů, č.j. 251/2 617/1998, Finanční zpravodaj, 1998, č. 2.

Osvobození od daně dle § 19 odst. 1 písm. ze) bodu 1 ZDP se týká příjmů z dividend vyplácených dceřinou společností, daňovým rezidentem ČR, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU.

Zmíněné ustanovení je důsledkem transpozice směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států²⁹.

Společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, se dle § 19 odst. 3 písm. a) ZDP rozumí společnost, která není daňovým rezidentem ČR a:

- má některou z právních forem uvedených v předpisech Evropských společenství,
- podle daňových zákonů členských států EU je považována za daňového rezidenta a není považována za daňového rezidenta mimo EU podle ustanovení SZDZ s třetím státem a
- podléhá některé z daní uvedených v předpisech Evropských společenství, které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů.

Dceřiná a mateřská společnost musí naplňovat definiční znaky uvedené v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP. Mateřskou společností se rozumí obchodní společnost nebo družstvo, je-li daňovým rezidentem ČR a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10procentní podíl na základním kapitálu jiné společnosti.

Dceřinou společností se pak rozumí obchodní společnost nebo družstvo, je-li daňovým rezidentem ČR a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10procentní podíl.

Podmínka minimální doby nepřetržité držby minimálního podílu na základním kapitálu může být splněna i následně.

Při splnění výše uvedených podmínek lze osvobození použít obdobně i pro příjmy vyplácené dceřinou společností, daňovým rezidentem ČR, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace a od roku 2009 i Norska nebo Islandu.

Osvobození platí i pro příjmy plynoucí poplatníkovi dle § 17 odst. 3 ZDP a společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených společností, která:

- je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má ČR uzavřenou účinnou SZDZ,

²⁹ Směrnice Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozdějších předpisů.

- má právní formu se srovnatelnou právní charakteristikou jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo,
- je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi, kterému příjmy z dividend a jiných podílů na zisku plynou, jako dceřiná společnost vůči mateřské společnosti a
- podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %, a to alespoň ve zdaňovacím období, v němž poplatník o příjmu účtuje a ve zdaňovacím období předcházejícím tomuto zdaňovacímu období. Za společnost podléhající takové dani se nepovažuje společnost, která je od daně osvobozena nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.

I v tomto případě musí být pro uplatnění osvobození naplněna zásada skutečného vlastníka příjmu.

Podmínky pro uplatnění osvobození příjmů z dividend dle ZDP bývají často modifikovány příslušnými SZDZ. Jedná se zejména o odlišné stanovení minimální doby držení podílu ve společnosti a minimální výše podílu na základním kapitálu společnosti.

4.6 Úroky

Za zdroj příjmů na území ČR se považují i úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů.

Pojem úroky z úvěrů a půjček je legislativní zkratkou definovanou v § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP a zahrnuje v sobě úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, vkladových certifikátů a vkladů jim na roveň postavených a ze směnek, jejichž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky, a obdobných právních vztahů vzniklých v zahraničí.

Úroky, které převyšují zákonem stanovený násobek základního kapitálu dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou ovšem považovány za příjem z dividend.

Vymezení úroků v příslušných SZDZ je nadřazené definici úroků v ZDP a mohou zde vznikat odlišnosti, například u již zmíněné překvalifikace.

Zdanění úrokových příjmů se také řídí konceptem skutečného vlastníka příjmu, jak již bylo uvedeno výše.

Dle ZDP se úroky zdaní na území ČR jako státu zdroje příjmu, pokud úroky vyplácí poplatník, který je daňovým rezidentem ČR nebo stálá provozovna daňového nerezidenta na území ČR. V některých SZDZ bývá stát oprávněný ke zdanění úroku určen dle daňového domicilu příjemce úroku, tedy daňové rezidence věřitele.

Například dle SZDZ uzavřené mezi ČR a Slovenskou republikou se úroky zdaní ve státu rezidence skutečného vlastníka příjmu, ačkoli mají zdroj ve druhém smluvním státu. Situaci ovšem modifikuje existence stálé provozovny skutečného vlastníka. Jestliže skutečný vlastník úroků, který je rezidentem jednoho smluvního státu, vykonává v druhém smluvním státě, ve kterém mají úroky zdroj, svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna, a jestliže pohledávka, ze které jsou úroky placeny, se skutečně váže k této stálé provozovně, zdaní se úroky ve státě, kde je umístěna stálá provozovna.

4.6.1 Osvobození úroků z úvěrů a půjček

Příjmy z úroků jsou u právnických osob při splnění podmínek § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP od daně osvobozeny, pokud je vyplácí společnost, která je rezidentem ČR nebo stálá provozovna společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, umístěná na území ČR, společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU.

Osvobození se nevztahuje úroky překvalifikované na dividendový příjem a na úroky z úvěrů a půjček, pokud věřitel má právo podílet se na zisku dlužníka z titulu úvěrového vztahu nebo změnit právo na úroky z úvěrů a půjček na právo podílet se na zisku dlužníka.

Obdobně lze osvobození využít i u úroků vyplácených společností, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu.

Pro osvobození úroků od daně jsou dále v § 19 odst. 5 ZDP stanoveny následující podmínky:

- plátce úroků z úvěrů a půjček a příjemce úroků z úvěrů a půjček jsou osobami přímo kapitálově spojenými po dobu alespoň 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích a
- příjemce úroků z úvěrů a půjček je jejich skutečným vlastníkem a
- úroky z úvěrů a půjček nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR nebo třetího státu a
- příjemci úroků z úvěrů a půjček bylo vydáno rozhodnutí správce daně o přiznání osvobození dle § 38nb ZDP. Toto rozhodnutí se vydává v případech, kdy příslušná SZDZ umožňuje zdanit tento typ příjmu v zemi zdroje a je závazné pro poplatníka i plátce daně.

4.7 Licenční poplatky

Pojem licenční poplatky v sobě zahrnuje několik druhů příjmů souvisejících s využíváním autorských a průmyslových práv a jejich definice se v jednotlivých SZDZ opět často liší. Ačkoli jsou pro české daňové účely zdroje příjmu uvedeny v § 22 ZDP, jednotnou definici licenčních poplatků lze nalézt v § 19 odst. 7 ZDP.

Dle ZDP se licenčním poplatkem rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how).

Navíc se licenčním poplatkem rozumí také příjem za pronájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.

Dle § 22 odst. 1 písm. g) ZDP lze za licenční poplatky považovat příjmy uvedené v následujících ustanoveních:

- bodu 1 - náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
- bodu 2 – náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému a
- bodu 5 – příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR.

Pro odstranění výkladových nejasností při zdaňování licenčních poplatků vydalo MF ČR Výklad³⁰, dle kterého se úplatami uvedenými dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP rozumí plnění jakéhokoliv druhu, ať peněžní (platy, poplatky, odměny) nebo naturální, které se poskytuje jako náhrada za užití nebo za právo (postoupení práva, přivolení, licenci) na užití patentů, ochranných známek, průmyslových vzorů, užitných vzorů, návrhů, designů, modelů, plánů, utajovaných vzorců nebo postupů, receptur, počítačových programů (software) a za poskytnutí průmyslových, obchodních nebo vědeckých znalostí a zkušeností (know-how) a podobně.

Není rozhodující, zda se plnění poskytuje na základě smluvního závazku (licenční smlouvy) nebo jako odškodné (náhrada) v případě porušení nebo zneužití práva. Není také rozhodující, zda práva nebo znalosti a zkušenosti byly zapsány do patentového nebo jiného úředního rejstříku, či zda jsou pro takový zápis způsobilé. Podobně u softwaru není

³⁰ Pokyn D-40, Výklad Ministerstva financí ČR ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky, č.j. 251/17 117/93, Finanční zpravodaj, 1993, č. 7-8.

rozhodující, jestli je chráněn autorským právem nebo podléhá jinému typu ochrany či je pro takovou ochranu způsobilý.

Jako metodickou pomůcku při určování charakteru plateb z transakcí při elektronickému obchodování a plateb souvisejících s užitím či převodem softwaru vydalo MF ČR Pokyn D-235³¹.

Výrobně technickými a jinými hospodářsky využitelnými poznatky se rozumějí veřejně nedostupné nebo utajované technické, výrobní, vědecké nebo obchodní informace, využívané k předmětu činnosti poplatníka (know-how).

Za příjmy z úhrad počítačových programů (software) se nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (krabicového softwaru).

Od 1. ledna 2011 mohou právnické osoby využít osvobození příjmů z licenčních poplatků dle § 19 odst. 1 písm. z) ZDP, pokud plynou společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od obchodní společnosti nebo družstva, je-li daňovým rezidentem ČR, nebo od stálé provozovny společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU umístěné na území ČR.

Pro osvobození licenčních poplatků od daně platí stejné podmínky uvedené v § 19 odst. 5 ZDP jako pro osvobození úrokových příjmů.

Obdobně lze osvobození využít, pokud licenční poplatky plynou společnosti, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace, Norska nebo Islandu.

4.8 Příjmy z prodeje movitých věcí a majetkových práv

Zdanění v ČR podléhají pouze příjmy z prodeje movitých věcí, pokud jsou obchodním majetkem stálé provozovny daňového nerezidenta ČR umístěné na území ČR a platbu hradí český daňový rezident či stálá provozovna daňového nerezidenta ČR umístěná na území ČR.

U fyzických osob mohou být příjmy z prodeje movitých věcí a z investičních nástrojů od daně osvobozeny při splnění podmínek § 4 ZDP.

4.9 Výhry

Výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží mají zdroj na území ČR,

³¹ Pokyn D-235, Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění, č.j. 494/39 661/2002, Finanční zpravodaj, 2002, č. 5-6.

pokud je vyplácí český daňový rezident či stálá provozovna daňového nerezidenta ČR umístěná na území ČR daňovému nerezidentu ČR.

4.10 Příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu

Plnění poskytnuté společníkům v důsledku snížení základního kapitálu se nepovažuje za vrácení vkladu. Rozhodující pro způsob zdanění je to, z jakých zdrojů byl základní kapitál před jeho snížením tvořen nebo navýšen, zda z vlastních zdrojů společnosti nebo z vlastních zdrojů společníků.

Při navýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti, tedy zisku společnosti či fondů tvořených ze zisku, by se při jeho následném snížení plnění poskytnuté společníkovi považovalo za zdanitelný příjem.

Tento příjem je ve své podstatě „skrytou dividendou“, protože se jedná o výplatu částek, jejichž původním zdrojem byl zisk společnosti. Způsob zdanění těchto příjmů je proto totožný se zdaněním ostatních druhů příjmů, jejichž zdrojem byl také zisk společnosti. Uvedené snížení základního kapitálu nelze promítnout do nabývací ceny podílu na společnosti, to znamená příjem nezdanit a snížit nabývací cenu, neboť je uzákoněno pravidlo, že při snížení základního kapitálu s výplatou společníků se základní kapitál nejprve snižuje o tu část, která byla vytvořena z vlastních zdrojů společnosti.³²

U tohoto plnění společníkovi, mohou právnické osoby využít osvobození od daně za podmínek dle § 19 odst. 1 písm. zf) ZDP.

Při navýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společníka se při jeho následném snížení plnění poskytnuté společníkovi považuje za zdanitelný příjem ve výši, o kterou plnění převyšuje pořizovací či nabývací cenu podílu na obchodní společnosti.

4.11 Příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením

Význam zdanění těchto příjmů vzrostl zejména s rozvojem nových forem financování jako je factoring a forfaiting.

Zdanitelný příjem představuje částka, o kterou úhrada přijatá za postoupení pohledávky převyšuje nabývací cenu pohledávky.

4.12 Sankce ze závazkových vztahů

Tento druh příjmů v sobě zahrnuje zejména smluvní sankce jako jsou smluvní pokuty či úroky z prodlení.

³² RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, s. 188.

4.13 Příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech

Tyto příjmy budou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR, pokud jejich plátcem je daňový rezident ČR nebo stálá provozovna daňového nerezidenta umístěná na území ČR.

Příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti mohou být od daně osvobozeny při splnění podmínek uvedených § 19 ZDP. Příslušná SZDZ může pro osvobození od daně stanovit odlišné podmínky.

5 Zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky

Pro aplikaci správného způsobu zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR je klíčové určit skutečného vlastníka příjmu. Nelze se spokojit pouze s aktuálním příjemcem příjmu, jehož daňový domicil se může lišit od daňového domicilu skutečného vlastníka příjmu a poté by se při zdanění příjmu postupovalo podle nesprávné SZDZ a byly by poskytnuty neoprávněné výhody z dané SZDZ.

Po určení skutečného vlastníka příjmu a jeho daňového domicilu lze nalézt příslušnou SZDZ, byla-li mezi ČR a státem daňového domicilu poplatníka uzavřena.

Při zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR se postupuje zejména dle § 22 a 36 ZDP s přihlédnutím k modifikacím zdanění dle příslušné SZDZ. Pro sjednocení postupů při zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR vydalo MF ČR Pokyn D-286, který stanoví podmínky pro poskytnutí výhod daňovému nerezidentu ČR z příslušné mezinárodní SZDZ.

Pro poskytnutí výhod plynoucích z příslušné SZDZ, popřípadě ze ZDP musí být osoba skutečným vlastníkem příjmů a dané příjmy musí být podle daňového práva tohoto druhého státu považovány za příjmy této osoby. Splnění těchto podmínek prokáže plátce příjmu zejména:

- potvrzením o daňovém rezidentství v daném státě vydaným zahraničním daňovým úřadem a
- prohlášením zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za její příjem.

U daňově transparentních entit se skutečný vlastník čili společník prokazuje zejména:

- potvrzením o daňovém rezidentství společníka v daném státě vydaným zahraničním daňovým úřadem,
- prohlášením společníka, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je podle daňového práva druhého státu považován za jeho příjem a
- důkazními prostředky obsahujícími údaje o tom, jaká konkrétní část příjmu vypláčeného daňově transparentní entitě připadá na daného společníka.

U poplatníkům, u kterých plátce daně neprokáže splnění výše uvedených podmínek, se postupuje výhradně dle příslušných ustanovení ZDP. Stejně se postupuje u poplatníků s daňovým domicilem v bezesmluvních státech.

Za situace, kdy plátce příjmu není s to prokázat splnění výše uvedených podmínek ve vztahu k části společníků daňově transparentní entity, zdaní se tato část příjmu připadající na takové společníky jako příjem právnické osoby, rezidenta bezesmluvního státu.

Způsob zdanění příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR se u jednotlivých druhů příjmů ze zdrojů na území ČR vymezených v § 22 ZDP liší. Dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně podléhají příjmy uvedené v § 22 ZDP ve vztahu k § 36 ZDP. Příjmy, které nepodléhají dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, se zdaní na základě daňového přiznání podaného poplatníkem.

5.1 Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně

Příjmy plynoucí daňovým nerezidentům ze zdrojů na území ČR s výjimkou příjmů stálé provozovny podléhají dle § 36 ZDP zvláštní sazbě daně ve výši 15 %. Do 31. prosince 2007 byla tato sazba stanovena ve výši 25 %.

Samotné zdanění proběhne v návaznosti na příslušnou SZDZ, je-li mezi státy uzavřena, pouze v případě, že SZDZ zdanění takového příjmu ve státu zdroje umožňuje.

Zvláštní sazbou daně se dle § 36 ZDP zdaňují následující příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR, pokud se nejedná o příjmy stálé provozovny:

- příjmy ze služeb s výjimkou stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti,
- licenční poplatky,
- odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností,
- úrokové příjmy,
- příjem z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu sníženého o pořizovací cenu podílového listu,
- příjem společníka společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti 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,
- příjmy plynoucí fyzickým osobám z výher a cen z loterií a jiných podobných her, z veřejných a sportovních soutěží,
- příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání),
- příjmy z výkonu svobodných povolání,

- sankce ze závazkových vztahů.

Výjimku ze zdanění 15 % sazbou daně představuje nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci, které na základě smluv uzavřených po 1. lednu 2008 podléhá 5 % sazbě daně. Tím se liší zdanění finančního pronájmu od zdanění operativního pronájmu, který se zdaňuje v rámci režimu licenčních poplatků.

Zvláštní sazbě daně podle § 36 odst. 2 ZDP podléhají též příjmy daňového nerezidenta ČR ze závislé činnosti (zaměstnání) zvýšené o povinné pojistné, které mu vyplácí tuzemský zaměstnavatel nebo zahraniční plátce dle § 38c ZDP, jejichž úhrnná výše před zvýšením u téhož zaměstnavatele nepřesáhne za kalendářní měsíc částku 5 000 Kč. To platí u příjmů od plátce, u kterého zaměstnanec nepodepsal Prohlášení k dani podle § 38k odst. 4 ZDP.

Zahraničním plátcem daně se rozumí daňový nerezident ČR, který má na území ČR stálou provozovnu nebo na území ČR zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dnů. Za zahraničního plátce se nepovažuje daňový nerezident ČR poskytující služby ve smyslu ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a zahraniční zastupitelský úřad v tuzemsku. Plátcem daně dále není právní zahraniční zaměstnavatel, kdy se v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly za plátce považuje ekonomický tuzemský zaměstnavatel.

Základem daně pro zvláštní sazbu daně je pouze příjem, pokud ZDP nestanoví jinak. Například příjem z vypořádacího podílu a podílu na likvidačním zůstatku lze snížit o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti. Základ daně se nesnižuje o nezdanitelnou část základu daně dle § 15 ZDP a zaokrouhluje se na celé koruny dolů, u dividendových příjmů se zaokrouhluje na celé haléře dolů.

Základ daně se stanoví samostatně za jednotlivé cenné papíry stejného druhu od jednoho emitenta. U dividendových příjmů se sražená daň připadající na jednotlivý cenný papír nezaokrouhluje, na celé koruny dolů se zaokrouhluje až celková částka daně sražené plátcem z veškerých dividendových příjmů plynoucích jednomu poplatníkovi z majetkové účasti v jedné akciové společnosti nebo z držby podílových listů jednoho podílového fondu.

Plátce daně je obvykle povinen srazit daň při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u některých příjmů dle § 38d odst. 1 ZDP plynoucích daňovým nerezidentům nejpozději v den, kdy plátce o závazku účtuje.

Sraženou daň musí plátce odvést příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen srážku provést.

Současně s odvodem daně plátce daně tuto skutečnost oznámí správci daně prostřednictvím podání tiskopisu Oznámení plátce daně o dani vybírané srážkou.

Plátce daně provádí srážku daně pod vlastní majetkovou odpovědností a v případě, kdy neprovede srážku daně vůbec, provede ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.

Za situace, kdy plátce daně neprovede srážku daně nebo ji provede v nesprávné výši, a to ani dodatečně, stane se základem daně pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi skutečně vyplacena. Tuto částku či rozdíl mezi zjištěnou daní a skutečně odvedenou daní uhradí plátce daně sám pod vlastní majetkovou odpovědností obvykle ze svého zisku.

U poplatníka, který je daňovým rezidentem státu, s nimž byla uzavřena SZDZ, se postupuje dle ZDP s přihlédnutím k jeho modifikacím dle SZDZ. SZDZ vymezují jednotlivé druhy zdanitelných příjmy a obvykle u nich stanoví maximální výši sazby daně, kterou může oprávněný stát nárokovat.

Například dle česko-slovenské SZDZ dividendy mohou být zdaněny i ve státě zdroje s následujícími omezeními maximální výše daně:

- 5 procent hrubé částky dividend, jestliže skutečným vlastníkem je společnost (jiná než osobní obchodní společnost), která přímo vlastní nejméně 10 procent kapitálu společnosti vyplácející dividendy,
- 15 procent hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

SZDZ nestanoví další podmínky pro způsob zdanění dividend a proto se dále postupuje dle daňových zákonů státu oprávněného ke zdanění, které mohou stanovit nižší sazbu daně či mohou dividendy od daně osvobodit při splnění určitých podmínek, například dle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP.

5.2 Daň vybíraná na základě daňového přiznání

Povinnost podat daňové přiznání u příslušného správce daně vzniká daňovému nerezidentu z následujících příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR:

- příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území ČR,
- příjmy z prodeje a z užívání nemovitostí umístěných na území ČR,
- příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny,
- příjmy z prodeje investičních nástrojů a majetkových práv registrovaných na území ČR,

- příjmy plynoucí právnickým osobám z výher a cen z loterií a jiných podobných her, z veřejných a sportovních soutěží,
- výživné a důchody,
- příjem plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu, byl-li předtím navýšen z vlastních zdrojů společníka, ve výši, o kterou příjem převyšuje pořizovací či nabývací cenu podílu na obchodní společnosti,
- příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
- příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území ČR.

U příjmů daňových nerezidentů ČR, které se zdaňují na základě podaného přiznání a z nichž není daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, jsou plátcí daně povinni srazit zajištění daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady takových příjmů ve prospěch poplatníka.

Ze zdanitelných příjmů se provede zajištění daně ve výši:

- 1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením,
- 10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR (§ 22 ZDP) s výjimkami uvedenými v ZDP. Tato povinnost se nevztahuje na banky, jde-li o peněžité plnění, poukázání nebo připsání úroků u banky.

Výjimku z 10procentního zajištění příjmů představuje například příjem z úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Plátcí daně jsou povinni srazit zajištění daně ze zdanitelných příjmů daňových nerezidentů ČR při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nenastane-li dříve žádná z těchto skutečností nejpozději do dvou měsíců po uplynutí příslušného zdaňovacího období, ve výši stanovené s použitím:

- sazby daně z příjmů fyzických osob dle § 16 ZDP ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem podle § 2 odst. 3 ZDP,
- sazby daně z příjmů právnických osob dle § 21 ZDP ze základu daně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti připadajícího na společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti, který je poplatníkem podle § 17 odst. 4 ZDP.

Institut zajištění daně se nepoužije u zdanitelných příjmů u poplatníků, kteří jsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU nebo dalších států tvořících Evropský hospodářský prostor.

Plátce daně odvede částky zajištění daně příslušnému správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém vznikla povinnost zajištění daně srazit, a současně podá správci daně hlášení o provedeném zajištění daně na tiskopisu Hlášení plátce daně o provedení srážky zajištění daně ze zdanitelných příjmů.

Nesrazí-li plátce daně zajištění daně vůbec, popřípadě ve správné výši, předepíše mu správce daně tuto částku k přímému placení. Správce daně může rovněž včas neodvedenou částku zajištění daně vymáhat na plátcí daně jako jeho dluh.

Sražené zajištění daně se po skončení zdaňovacího období započte na celkovou daňovou povinnost poplatníka, na kterou bylo zajišťováno.

Nepodá-li poplatník daňové přiznání ve lhůtě stanovené dle ZSDP, může příslušný správce daně považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka podle § 38e odst. 7 ZDP.

Podle § 36 odst. 7 ZDP zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu EU nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území ČR, za které v ČR podávají daňové přiznání.

Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek.

Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP do daňového přiznání do konce lhůty dle ZSDP, použije se obdobně § 38e odst. 7 ZDP.

5.3 Daň z příjmu ze závislé činnosti vybíraná prostřednictvím záloh

Daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti patří mezi zálohově placené daně. Plátce daně zálohy vypočítá, vybere a odvede je příslušnému správci daně.

Základem pro výpočet zálohy na daň je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za

zdaňovací období s výjimkou příjmů zdanitelných srážkou zvláštní sazby daně dle § 36 ZDP a příjmů, které nejsou předmětem daně. Úhrn příjmů se sníží o částky osvobozené od daně a zvýší se o povinné pojistné. Povinné pojistné zahrnuje veřejnoprávní sociální a zdravotní pojištění.

Záloha na daň činí 15 % ze základu pro výpočet zálohy, zaokrouhleného do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, za kalendářní měsíc. Plátce daně srazí zálohu na daň při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků ve prospěch poplatníka.

Vypočtená záloha na daň se u poplatníků, kteří u plátce podepsali Prohlášení k dani, sníží o měsíční slevy na dani podle § 35ba ZDP a následně o měsíční daňové zvýhodnění. U poplatníků, kteří nepodepsali Prohlášení k dani, se při výpočtu zálohy na daň k měsíční slevě na dani ani k měsíčnímu daňovému zvýhodnění nepřihlédne.

Pro daňové nerezidenty ČR ovšem platí určitá omezení pro snížení zálohy na daň. Při stanovení zálohy na daň se u nich nepřihlíží ke slevě na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) ZDP ani k daňovému zvýhodnění. Vypočtenou zálohu tak lze u těch daňových nerezidentů ČR, kteří podepsali Prohlášení k dani, snížit pouze o měsíční slevu na dani na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP a měsíční slevu na dani na poplatníka, který se soustavně připravuje na budoucí povolání studiem nebo předepsaným výcvikem dle § 35ba odst. 1 písm. f) ZDP. Náležitosti Prohlášení k dani jsou uvedeny v § 38k odst. 4 ZDP.

Plátce daně odvede sražené zálohy na daň příslušnému správci daně nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy na daň vznikla. U zahraničních pracovníků pracujících dle pokynů zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm na území ČR, tuzemského zaměstnavatele, který je tedy jejich ekonomickým zaměstnavatelem, a pobírajících mzdu vyplácenou prostřednictvím jejich zahraničního právního zaměstnavatele, musí ekonomický zaměstnavatel odvést příslušnému správci daně částky, které měly být jako zálohy na daň sražené, nejpozději do 20. dne po uplynutí kalendářního měsíce, v němž o závazku účtuje.

Po skončení zdaňovacího období se sražené zálohy započtou na celkovou daňovou povinnost prostřednictvím ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění (dále jen „roční zúčtování“) nebo daňového přiznání.

Poplatník, který ve zdaňovacím období pobíral mzdu pouze od jednoho nebo od více plátců daně postupně, může požádat o provedení ročního zúčtování za podmínky, že u plátce či u všech plátců podepsal Prohlášení k dani. Poplatník musí podat písemnou žádost

o provedení ročního zúčtování u posledního z plátců, a to nejpozději do 15. února po uplynutí zdaňovacího období.

Ve stejné lhůtě je poplatník povinen předložit doklady od všech předchozích plátců, pobíral-li ve zdaňovacím období mzdu od více plátců postupně, o zúčtované nebo vyplacené mzdě, povinném pojistném, sražených zálohách na daň a poskytnuté měsíční slevě na dani.

Výpočet daně a roční zúčtování provede plátce daně nejpozději do 31. března z úhrnu mezd zúčtovaných nebo vyplacených poplatníkovi všemi plátci postupně. Případný nedoplatek na dani z ročního zúčtování záloh se poplatníkovi nesráží.

Plátce daně neprovede roční zúčtování u poplatníka, který podá nebo je povinen podat daňové přiznání. Nepožádá-li poplatník o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění a zároveň není-li povinen podat daňové přiznání, je jeho daňová povinnost splněna sraženými zálohami ze mzdy.

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob je dle § 38g ZDP povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Poplatník, který má příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků pouze od jednoho či od více plátců postupně, není povinen podat daňové přiznání při splnění podmínek uvedených § 38g odst. 2 ZDP.

Poplatník uvedený v § 2 odst. 3 ZDP, daňový nerezident ČR, kterému plynou příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, má povinnost podat daňové přiznání, pokud uplatňuje slevy na dani podle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) ZDP nebo daňové zvýhodnění podle § 35c ZDP nebo nezdanitelnou část základu daně podle § 15 odst. 3 a 4 ZDP.

Výsledná daňová povinnost poplatníka tak může být na základě podaného daňového přiznání nižší než když poplatník požádá o roční zúčtování daně.

6 Zamezení dvojího zdanění příjmů

6.1 Vznik dvojího zdanění příjmů

Dvojí zdanění příjmů vzniká za situace, kdy je tentýž příjem vícekrát podroben zdanění stejnou nebo obdobnou daní.

Prvotní příčinou vzniku dvojího zdanění příjmů je existence rozdílných daňových systémů v jednotlivých státech, jejichž daňové zákony odlišně vymezují základní daňové pojmy a prvky, daňový domicil poplatníka, zdroj příjmů a způsob zdanění příjmů.

Více států současně tak může na základě své vnitrostátní daňové legislativy považovat poplatníka za svého daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností na svém území nebo příjem pocházející ze zdrojů na svém území.

Podle toho, zda příjmy podléhají dvojímu zdanění na území jednoho státu či na území více států, lze rozlišit mezinárodní a vnitrostátní dvojí zdanění.

Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká za situace, kdy je tentýž příjem zdaněn více než jednou na území téhož státu. V ČR vzniká vnitrostátní dvojí zdanění například při zdanění podílů na zisku vyplácených společností, která je daňovým rezidentem ČR, příjemci s daňovým domicilem v ČR.

Podíly na zisku tak nejprve podléhají dani z příjmů právnických osob v rámci zisku společnosti a následně se zdaňují u jejich příjemce. U příjemce fyzické osoby podléhají dani z příjmů fyzických osob a u příjemce právnické osoby podléhají dani z příjmů právnických osob.

Mezinárodní dvojí zdanění vzniká tehdy, když je tentýž příjem podroben zdanění ve dvou či více státech. To může být způsobeno tím, že dva státy považují na základě své národní daňové legislativy téhož poplatníka za svého daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností na svém území.

Dále se jedná o případ, kdy poplatník má daňový domicil v jednom státu a zdanitelné příjmy dosahuje ze zdrojů na území jiného státu. Stát daňového domicilu poplatníka požaduje zdanění příjmu z důvodu, že poplatník je rezidentem daného státu, a stát zdroje si nárokuje zdanění téhož příjmu z důvodu zdroje příjmu na jeho území.

Mezinárodní dvojí zdanění lze dále rozlišit na právní a ekonomické.

Právní dvojí zdanění vzniká tehdy, když je tentýž příjem téhož poplatníka zdaněn ve více státech.

Ekonomické dvojí zdanění vzniká za situace, kdy je tentýž příjem pocházející z jediného zdroje zdaněn více než jednou u různých poplatníků v různých

státech. Jako příklad lze uvést zdanění podílů na zisku vyplácených společností, která je daňovým rezidentem ČR, příjemci s daňovým domicilem mimo území ČR.

6.2 Opatření k zamezení dvojího zdanění

V zájmu každého státu je, aby daňové zatížení poplatníka bylo přiměřené a neodrazovalo tak poplatníky od dosahování příjmů na území daného státu. Dvojitý zdanění příjmů ovšem představuje nepřiměřené a nespravedlivé daňové zatížení poplatníků.

Dvojitý zdanění příjmů není zpravidla přímým úmyslem jednotlivých států a proto přijímají různá opatření k jeho zamezení, nejčastěji jednostranná či dvoustranná.

Jako jednostranná opatření se považují opatření, která příslušný stát přijme nezávisle na ostatních státech a týkají se zejména změn vlastní vnitrostátní daňové legislativy. Za takové jednostranné opatření ČR lze označit možnost zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

Zmíněné opatření spočívá v tom, že daň z příjmů zaplacená v zahraničí je u poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 ZDP výdajem (nákladem) pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b ZDP, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP. 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.

Typickými dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které mezi sebou uzavírají jednotlivé státy.

Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje právo smluvního státu požadovat v určitém případě placení daně od osoby (fyzické nebo právnické), která v tomto státě podléhá zdanění podle vnitrostátních daňových předpisů tohoto státu. Tím mezinárodní smlouva mění ustanovení daňových zákonů, a proto obecně vyžaduje schválení podle ústavněprávních předpisů smluvních států. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nenahrazují vnitrostátní daňové předpisy smluvních států, ani nezakládají nové právo státu požadovat placení daně. Mohou pouze měnit právní režim zdanění stanovený vnitrostátními daňovými předpisy, a to v zásadě jen ku prospěchu daňových subjektů.³³

SZDZ často vychází ze vzorových smluv mezinárodních organizací OECD a OSN, které se významně podílejí na sjednocování daňové terminologie a postupech při mezinárodním zdanění příjmů.

³³ BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 4. aktualizované vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, s. 390.

OECD modelová smlouva slouží jako vzor při uzavírání SZDZ zejména mezi vyspělými státy navzájem a upřednostňuje zdanění příjmu ve státu daňového domicilu poplatníka.

Vzorová smlouva OSN bývá východiskem při uzavírání SZDZ mezi vyspělým a rozvojovým státem a dává přednost zdanění příjmu ve státu zdroje příjmu, kterým bývá rozvojový stát. Tento přístup má zabránit odlivu daňového výnosu z rozvojového do vyspělého státu s větší ekonomickou silou.

Jednotlivé státy mezi sebou uzavírají SZDZ, které sjednocují vymezení jednotlivých daňových pojmů a představují kompromis při určení státu oprávněného ke zdanění příjmů.

Pro nalezení správného vymezení pojmu a způsobu zdanění příjmů tak nelze postupovat pouze podle tuzemských daňových zákonů, ale musí se přihlížet i ke SZDZ, které mají vyšší právní sílu.

SZDZ představují nejčastěji využívaná opatření k odstraňování dvojího zdanění téhož příjmu či zmírňování jeho dopadů na poplatníka, ze kterých je nutné vycházet při mezinárodním zdanění příjmů.

Za situace, kdy dva státy považují téhož poplatníka za svého daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností na svém území, lze dvojí zdanění příjmu vyloučit aplikací SZDZ, která stanoví pomocná kritéria pro určení daňového domicilu poplatníka pouze v jednom státu.

SZDZ u jednotlivých druhů příjmů určí stát, který je oprávněn ke zdanění daného příjmu. Podle SZDZ vycházejících z OECD modelové smlouvy bývá oprávnění zdanit určitý příjem vyhrazeno státu, ve kterém je skutečný vlastník příjmu daňovým rezidentem. Zároveň někdy bývá státu zdroje příjmu, vůči kterému je skutečný vlastník příjmu daňovým nerezidentem, přiznáno omezené oprávnění ke zdanění.

Omezené oprávnění ke zdanění spočívá nejčastěji ve stanovení hranice, kterou nesmí uložená daň přesáhnout. Jako příklad lze uvést zdanění licenčních poplatků podle česko-slovenské SZDZ. Oprávnění zdanit licenční poplatky mající zdroj na území ČR a vyplácené rezidentu Slovenské republiky je přiznáno Slovenské republice. Licenční poplatky ve formě plateb za průmyslová práva však mohou být rovněž zdaněny ve státu zdroje příjmu, ČR, s omezením, že pokud jejich skutečný vlastník je rezidentem Slovenské republiky, nepřesáhne takto uložená daň 10 % hrubé částky licenčních poplatků.

Oprávnění státu ke zdanění určitého příjmu přiznávají SZDZ prostřednictvím výrazu „mohou být zdaněny“, z čehož vyplývá, že je na rozhodnutí příslušného státu, zda

ke zdanění příjmu přistoupí na základě své vnitrostátní daňové legislativy nebo ne. V případě, kdy oprávněný stát nemá nezakotvenou příslušnou úpravu zdanění příjmu, nemůže si jeho zdanění na poplatníkovi nárokovat pouze na základě SZDZ.

Za situace, kdy vnitrostátní daňová legislativa státu umožňuje zdanit příjem vyšší sazbou daně než podle SZDZ, uložená daň nesmí přesáhnout hranici stanovenou ve SZDZ. Naopak, pokud je zdanění příjmu podle SZDZ přísnější než podle vnitrostátní daňové legislativy, nesmí uložená daň přesahovat daňovou povinnost stanovenou na základě vnitrostátních předpisů.

6.2.1 Metody zamezení dvojího zdanění

Mezi metody zamezení dvojího zdanění patří zápočet daně (anglicky „tax credit“) a vynětí příjmů ze zdanění (anglicky „tax exemption“). Zápočet daně může být úplný (anglicky „full credit“) nebo prostý (anglicky „ordinary credit“). Vynětí příjmů ze zdanění se dělí na vynětí úplné (anglicky „full exemption“) nebo vynětí s výhradou progresse (anglicky „exemption with progression“).

Použití těchto metod je ovšem vázáno na existenci příslušné SZDZ, kterou mezi sebou uzavřely stát daňového domicilu poplatníka a stát zdroje příjmů. Pod pojmem příjmy ze zahraničí se tedy pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmů rozumí příjmy plynoucí ze státu zdroje, se kterým stát daňového domicilu poplatníka uzavřel SZDZ.

U příjmů plynoucích ze státu, se kterým stát daňového domicilu poplatníka nemá uzavřenou SZDZ, nelze tyto metody použít. Poplatník tak může využít pouze případná vnitrostátní opatření, která připouští daňová legislativa státu daňového domicilu poplatníka. Takovým opatřením bývá možnost zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů.

K vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí se nejčastěji používá metoda prostého zápočtu a metoda vynětí příjmů s výhradou progresse.

6.2.1.1 Metoda zápočtu daně

Poplatník zdaňuje své celosvětové příjmy ve státu, jehož je daňovým rezidentem, včetně příjmů pocházejících ze zdrojů v zahraničí, ze kterých zaplatil daň z příjmů v zahraničí. Stát daňového domicilu poplatníka se však v rámci vyloučení dvojího zdanění příjmů vzdá části daňového výnosu odpovídající dani z příjmů zaplacené v zahraničí, tedy ve státech zdroje příjmů, se kterými uzavřel SZDZ.

Při použití metody úplného zápočtu daně si poplatník může výslednou daňovou povinnost z celosvětových příjmů snížit o celou výši daně z příjmů zaplacené v zahraničí.

Metoda prostého zápočtu umožňuje poplatníkovi, aby si výslednou daňovou povinností z celosvětových příjmů snížil pouze o část daně z příjmů zaplacené v zahraničí, a to nejvýše v rozsahu daně z příjmů stanovené podle předpisů státu daňového domicilu poplatníka, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Započitatelná poměrná část daně z příjmů zaplacené v zahraničí se stanoví jako součin daňové povinnosti připadající na celosvětové příjmy a podílu příjmů dosažených v zahraničí vůči celosvětovým příjmům.

Plynou-li poplatníkovi příjmy z více různých států, se kterými stát daňového domicilu poplatníka uzavřel SZDZ, použije se metoda prostého zápočtu samostatně na každý příjem z jednotlivého státu.

V praxi se zpravidla používá metoda prostého zápočtu, jelikož ta zabraňuje snížení daňového výnosu státu daňového domicilu poplatníka v případě výrazně vyšší míry zdanění příjmu ve státu zdroje.

6.2.1.2 Metoda vynětí příjmů

V rámci metody vynětí příjmů stát daňového domicilu poplatníka vyloučí ze zdanění příjmy dosažené ze zdrojů v zahraničí.

Při použití metody úplného vynětí příjmů se ze základu daně poplatníka vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí, pokud mají zdroj ve státech, se kterými stát daňového domicilu poplatníka uzavřel SZDZ. U příjmů, vůči kterým lze metodu úplného vynětí příjmů použít, se zcela vyloučí dvojí zdanění.

Častěji než metoda úplného vynětí příjmů se v praxi využívá metoda vynětí příjmů s výhradou progresu, která je uplatnitelná zejména ve státech s progresivní sazbou daně. U příjmů podléhajících poměrné lineární sazbě daně ztrácí tato metoda svůj význam a její použití vede ke stejnému účinku jako u metody úplného vynětí příjmů.

Při použití metody vynětí s výhradou progresu se ze základu daně poplatníka vyjímají příjmy ze zdroje v zahraničí. Ze zbývajících základu daně se daň vypočte za použití sazby daně zjištěné ze základu daně nesníženého o vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Uvedené metody nevyloučí vždy zcela dvojí zdanění příjmů, ale umožňují poplatníkovi zmírnit následky dvojího zdanění.

Nárok na vyloučení dvojího zdanění musí poplatník prokázat příslušnému správci daně potvrzením o dani zaplacené v zahraničí a uplatnit jej prostřednictvím daňového přiznání.

Každý stát upravuje metody zamezení dvojího zdanění pro své daňové rezidenty ve vlastní vnitrostátní daňové legislativě. Pro české daňové rezidenty popisuje tyto metody ustanovení § 38f ZDP.

6.2.2 Metoda zápočtu versus metoda vynětí příjmů

Srovnání výše daňové povinnosti poplatníka při aplikaci metody úplného zápočtu a metody úplného vynětí příjmů ukazuje následující tabulka.

Tabulka 1: Srovnání aplikace metod zamezení dvojího zdanění

	Metoda úplného zápočtu (EUR)	Metoda úplného vynětí příjmů (EUR)
Celosvětové příjmy	1000	1000
Příjmy ze zdrojů v zahraničí	500	500
Příjmy vyjmuté ze zdanění ve státě daňového domicilu	0	500
Základ daně z příjmů ve státě daňového domicilu	1000	500
Daň ve státě daňového domicilu (daňová sazba 15 %)	150	75
Daň zaplacená v zahraničí (daňová sazba 30 %)	150	150
Zápočet daně	150	0
Výsledná daňová povinnost ve státě daňového domicilu	0	75
Daň celkem	150	225

Zdroj: Vlastní konstrukce

Tabulka srovnává celkové daňové zatížení poplatníka, který dosahuje příjmy ze zdrojů na území jiného státu. V rámci srovnávání metod zamezení dvojího zdanění se pro zjednodušení nepřihlíží k případným slevám na dani či jiným daňovým zvýhodněním.

Příjmy ve státu zdroje podléhají vyššímu zdanění, 30 % daňové sazbě, než příjmy ve státu daňového rezidenta, kde daňová sazba činí 15 %. Výsledná daňová povinnost poplatníka ve státě jeho daňového domicilu je při použití metody úplného vynětí příjmů vyšší než při použití metody úplného zápočtu.

Celková daň zaplacená poplatníkem ve státu svého daňového domicilu a v zahraničí je při použití metody úplného zápočtu nižší než při použití metody úplného vynětí příjmů.

7 Závěr

Problematika mezinárodního zdanění příjmů nabývá na svém významu zejména v souvislosti s globalizací světa. Daňové subjekty neustále rozšiřují své aktivity za hranice jednoho státu a jejich činnost tak získává mezinárodní rozměr.

Působení daňových subjektů na území daného státu přináší státu daňové výnosy, kterých se každý stát nerad vzdává a snaží se je maximalizovat. Vnitrostátní daňové předpisy každého státu proto vymezují rozsah daňové povinnosti daňových subjektů a zdanitelné příjmy, které pocházejí ze zdrojů na území daného státu.

V rámci mezinárodního působení subjektů tak vzniká základní otázka ohledně určení místa, kde subjekt bude zdaňovat své dosahované příjmy a v jakém rozsahu. Subjekty povinné k dani, poplatníky daně, vymezují vnitrostátní daňové předpisy každého státu.

Vnitrostátní daňové předpisy rozlišují poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty daného státu. Každý poplatník je daňovým rezidentem jednoho státu a tedy daňovým nerezidentem ostatních států.

Poplatníci, kteří se považují za daňové rezidenty státu, mají vůči danému státu neomezenou daňovou povinnost vztahující se na celosvětové příjmy. Daňoví nerezidenti mají omezenou daňovou povinnost vůči danému státu týkající se pouze příjmů dosažených ze zdrojů na území daného státu.

Na základě vnitrostátních daňových předpisů může více států považovat poplatníka dosahujícího příjmy z více států za svého daňového rezidenta a požadovat tak zdanění jeho celosvětových příjmů, které by tak byly podrobeny dani více než jednou.

Státy mezi sebou uzavírají SZDZ, na základě kterých se poplatník považuje vždy za daňového rezidenta pouze jednoho státu.

SZDZ vycházející z OECD modelové smlouvy upřednostňují zdanění příjmů ve státu daňového domicilu poplatníka, zatímco SZDZ vycházející ze Vzorové smlouvy OSN upřednostňují zdanění příjmů ve státu zdroje příjmů.

Zdroj příjmů vymezují primárně vnitrostátní daňové předpisy. Zdanitelné příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR vymezuje § 22 ZDP. SZDZ státu zdroje příjmu přiznávají obvykle omezené právo na zdanění některých druhů příjmů. Omezené oprávnění ke zdanění spočívá nejčastěji ve stanovení hranice, kterou nesmí uložená daň přesáhnout.

SZDZ vždy vymezí stát oprávněný ke zdanění konkrétního druhu příjmu. Stát ovšem může příjem zdanit pouze tehdy, pokud je považován za zdanitelný příjem i podle

jeho vnitrostátních daňových předpisů. Je tedy na rozhodnutí příslušného státu, zda ke zdanění příjmu přistoupí na základě své vnitrostátní daňové legislativy nebo ne.

Stát, který podle svých vnitrostátních daňových předpisů nepovažuje určitý příjem daňového nerezidenta ze zdrojů na svém území za zdanitelný, se nemůže jeho zdanění domáhat pouze na základě SZDZ.

Význam SZDZ tedy spočívá v nalezení kompromisu při rozdělování daňového výnosu mezi smluvní státy. SZDZ jsou nejčastěji využívaným opatřením k vyloučení dvojího zdanění příjmů.

Na základě příslušné SZDZ se aplikují metody k zamezení dvojího zdanění, tedy metoda zápočtu a metoda vynětí příjmů. Použitím metod k zamezení dvojího zdanění se nepodaří vždy zcela vyloučit dvojí zdanění příjmů, ale alespoň se zmírní jeho následky.

Státy s rozsáhlou sítí SZDZ umožňují zmírnit dopady dvojího zdanění příjmů s velkým počtem smluvních států a tím snižují daňové zatížení daňového poplatníka a tak zvyšují atraktivitu podnikatelského prostředí daného státu.

Daňové zatížení hraje významnou roli při rozhodování investora o započítání činnosti či podnikatelské aktivity na území daného státu.

ČR se v současné době snaží snižovat daňové zatížení poplatníků. V rámci reformy veřejných financí účinné od 1. ledna 2008 byla například sazba daně z příjmů právnických osob snížena z 24 % v roce 2007 na 21 % v 2008 a na 20 % za zdaňovací období 2009. V roce 2010 by měla sazba daně z příjmů právnických osob činit 19 %.

Výše sazby daně není jediným aspektem při posuzování přiměřenosti daňového zatížení pro daňové nerezidenty na území ČR. Mezi další aspekty lze zahrnout například okruh nákladů uplatnitelných jako náklady vynaložené na dosažení zdanitelných příjmů, možnost využití osvobození příjmů od daně, zejména dividend, nebo možnost využití metod zamezení dvojího zdanění.

Státy by měly udržovat daňové zatížení na přiměřené úrovni, aby nevedlo k přesunu stávajících aktivit poplatníků generujících zdanitelné příjmy z území daného státu na území jiného státu a zároveň podporovalo rozvoj nových podnikatelských aktivit generujících zdanitelné příjmy.

Pokud daňové zatížení přesáhne míru únosnosti pro daňového poplatníka, může to tedy vést i k jeho snaze o daňové úniky nebo v rámci daňové optimalizace o snížení své daňové povinnosti prostřednictvím platby příjmů přes více států.

Za této situace může poplatník usilovat o zdanění maximálního podílu svých příjmů prostřednictvím daňových rájů, které se vyznačují velmi nízkým zdaněním příjmů a bývají proto útočištěm zejména nadnárodních společností.

Žádný stát se nechce vzdávat svého daňového výnosu a proto musí svými vnitrostátními daňovými předpisy reagovat na aktuální ekonomickou situaci a zatraktivňovat své podnikatelské prostředí.

Daňová legislativa by však měla mít záruku určité právní jistoty pro daňové poplatníky a neměla by podléhat příliš častým změnám. Daňové předpisy České republiky se kvůli častým změnám mohou stát pro poplatníka nepřehledné a proto nesrozumitelné.

MF ČR se snaží prostřednictvím vydávání pokynů a sdělení zpřehlednit daňové předpisy ČR a odstranit nejasnosti vzniklé při jejich výkladu. V důsledku existence velkého množství různých pokynů a sdělení v nich poplatník ovšem snadno ztratí orientaci a jejich význam proto klesá.

Česká republika se v současné době snaží přizpůsobovat daňové předpisy ve prospěch daňových poplatníků, což je zapříčiněno i konkurencí o daňový výnos s ostatními státy, například se Slovenskou republikou z důvodu zavedení tamní jednotné sazby daně z příjmů.

Konkurence mezi státy o získání daňového výnosu může tedy být ku prospěchu poplatníka a přílišné snahy států o sjednocování daňových sazeb a způsobu zdanění mohou tuto konkurenci narušit.

Změny daňových předpisů ve prospěch poplatníka může také nepříznivě ovlivnit nebo zastavit například nepříznivá ekonomická situace, nutnost úhrady schodku státního rozpočtu, ale i změna politických zájmů.

Seznam použitých zkratk

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
Listina	usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součást ústavního pořádku České republiky
MF ČR	Ministerstvo financí České republiky
Obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího a o vyloučení daňových úniků
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZSDP	Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použité literatury

- BAKEŠ, M. a kol.: Finanční právo. 4. aktualizované vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, 771 s.
- BAKEŠ, M., MARKOVÁ, H.: Zákon o daních z příjmů. Komentář, 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 1998, 302 s.
- BOGUSZAK, J., ČAPEK, J., GERLOCH, A.: Teorie práva. 2. přepracované vydání, Praha, ASPI Publishing, 2004, 348 s.
- EVROPSKÁ SPOLEČENSTVÍ: EUR-Lex-Access to European Union Law [online], c1998-2009. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu>>
- KESTI, J. (ed.): European Tax Handbook 2007, Amsterdam, IBFD, 2007, 844 s.
- KLABÍK, P.: Zákon o daních z příjmů 2009. Praha, EUROUNION Praha, s.r.o., 2009, 520 s.
- KOBÍK, J., ŠPERL, J., RAMBOUSEK, J.: Daňové spory, jejich prevence a řešení. Praha, ASPI, a.s., 2006, 208 s.
- MARKOVÁ, H.: Zákon o daních z příjmů. Komentář, 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 2006, 752 s.
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR: Ministerstvo financí ČR [online], c2005-2009. Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg>>
- OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version 17 July 2008. Paris, OECD PUBLICATIONS, 2008, 412 s.
- PELECH, P., PELC, V.: Daně z příjmů s komentářem podle právního stavu k 1. 7. 2008. 9. aktualizované vydání, Olomouc, ANAG, 2008, 901 s.
- PETROVIČ, P. a kolektiv: Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. 1. vydání, Beroun, Martin Novotný – NEWSLETTER – vydavatelství, 2002, 432 s.
- Pokyn D-40, Výklad Ministerstva financí ČR ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky, č.j. 251/17 117/93, Finanční zpravodaj, 1993, č. 7-8
- Pokyn D-151 Ministerstva financí ČR k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., č.j. 251/3 531/1997, Finanční zpravodaj, 1997, č. 2-3
- Pokyn D-154 Ministerstva financí ČR k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů, č.j. 251/1 890/1997, Finanční zpravodaj, 1997, č. 2-3

Pokyn D-177 Ministerstva financí ČR k uplatňování daňových smluv při zdaňování výnosů ze zaknihovaných cenných papírů, č.j. 251/2 617/1998, Finanční zpravodaj, 1998, č. 2

Pokyn D-235, Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění, č.j. 494/39 661/2002, Finanční zpravodaj, 2002, č. 5-6

Pokyn D-269, Sdělení Ministerstva financí ČR k uplatňování Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Německem ve vztahu k německým subjektům s právní formou GmbH&Co. KG, č.j. 49/93 874/2004-494, Finanční zpravodaj, 2004, č. 7-8

Pokyn D-286 Ministerstva financí ČR ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 49/85 663/2005-493, Finanční zpravodaj, 2005, č. 10/1

Pokyn D-300 Ministerstva financí ČR k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 15/107 705/2006, Finanční zpravodaj, 2006, č. 11-12

RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění 2009. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Olomouc, ANAG, 2009, 423 s.

Sdělení Ministerstva financí ČR k praktické aplikaci Pokynu D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j. 15/32 567/2006-153, Finanční zpravodaj, 2006, č. 3/2

Sdělení Ministerstva financí ČR k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000, Finanční zpravodaj, 2001, č. 1

Směrnice Rady č. 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění pozdějších předpisů

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států, ve znění pozdějších předpisů

Smlouva č. 138/1974 Sb. mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

Smlouva č. 18/1984 Sb. mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku

Smlouva č. 100/2003 Sb. m. s. mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

Smlouva č. 79/2005 Sb. m. s. mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

Smlouva č. 31/2007 Sb. m. s. mezi Českou republikou a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku

SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha, ASPI, a.s., 2008, 328 s.

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Ing. Jana Ptáčková

Diplomová práce

**ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ
ZE ZDROJŮ NA ÚZEMÍ ČR**

**TAXATION OF INCOMES OF TAX
NON-RESIDENTS FROM SOURCES IN THE CZECH
REPUBLIC**

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný

Katedra: finančního práva a finanční vědy

Summary

The purpose of this Master's degree thesis is to analyse issues of taxation of incomes on tax non-residents from sources in the Czech Republic in relation to Czech tax law and international double taxation treaties. The reason of this research is to describe basic aspects of international taxation of incomes.

The thesis is composed of seven chapters. Chapter One is introductory and presents taxes as income of each state and its budget and as tax burden for taxpayers on the other hand.

Chapter Two is subdivided into two parts and deals with law aspects of taxation. Part One describes sources of the Czech tax law which refer to income tax. Part Two defines basic elements of law construction of income tax such as subject and object to tax, tax base, tax rate, etc.

Chapter Three focuses on issue of tax domicile of taxpayer and consists of six parts. Part One illustrates the meaning of tax domicile of taxpayer. Part Two and Three refer to determination of tax residents and tax non-residents according to the Czech tax law. Part Four defines tax domicile according to double taxation treaties. Part Five deals with the change of tax domicile. Part Six relates to entities which are treated as fiscally transparent.

Chapter Four is an analysis of incomes of tax non-residents from sources in the Czech Republic and contains thirteen parts. Each part of this chapter characterises different type of income. The following incomes are considered as incomes from sources in the Czech Republic: income generated by activities through a permanent establishment, income from dependant activities, income from the sale or use of real estate situated in the Czech Republic, royalties, shares of profits, interest, etc.

Chapter Five explains process of taxation of incomes of tax non-residents from sources in the Czech Republic and is subdivided into three parts. Part One deals with application of special tax rates. Part Two describes the institute of tax securing. Part Three is about incomes from dependant activities which are subject to personal income tax through tax prepayments and annual settlement.

Chapter Six consists of two parts and relates to double taxation of incomes. Part One investigates causes of double taxation. Part Two compares measures for elimination of double taxation.

Conclusions are drawn in Chapter Seven. The chapter highlights the importance of double taxation treaties and shows consequences of unreasonable height of tax burden for taxpayers.

Seznam klíčových slov

Daňový nerezident, daňový domicil, zdroj příjmů.

Key words

Tax non-resident, tax domicile, source of income.