

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI
FILOZOFICKÁ FAKULTA

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZAHRANIČÍ
A ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Diplomová práce

Olomouc 2011

Bc. Marek Fiala

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI
FILOZOFICKÁ FAKULTA

ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZE ZAHRANIČÍ
A ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ
Diplomová práce

Autor: Bc. Marek Fiala

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Puchinger

Olomouc 2011

Čestné prohlášení

Prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma: „Zdaňování příjmů fyzických osob ze zahraničí a zamezení dvojího zdanění“ vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Olomouci dne.

Podpis

Univerzita Palackého v Olomouci
Filozofická fakulta

Poděkování

Touto cestou děkuji vedoucímu diplomové práce Ing. Zdeňku Puchingerovi za konzultace a cenné připomínky při zpracování mé diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	8
1. Daň z příjmů fyzických osob v ČR.....	10
1.1 Předmět daně z příjmů fyzických osob.....	11
1.2 Osvobození od daně.....	11
1.3 Základ daně a daňová ztráta.....	13
1.4 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky	14
1.4.1 Funkční požitky	15
1.4.2 Základ daně pro příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků.....	15
1.5 Výpočet zálohy na daň z příjmu fyzických osob pro rok 2011	17
1.5.1 Roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob	18
1.5.2 Rozdíl ve výpočtu daně z příjmů před a po roce 2008	19
1.6 Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí	20
2. Zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem.....	23
2.1 Základní pojmy pro potřeby mezinárodního zdanění	25
2.1.1 Určení daňových rezidentů, daňového domicilu, omezená a neomezená daňová povinnost	25
2.1.2 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění	27
2.1.2 Zdroj příjmů.....	29
2.1.3 Příjmy aktivní a pasivní	29
3. Mezinárodní dvojí zdanění a metody zdanění	31
3.1 Vznik dvojího zdanění	31
3.2 Vyloučení dvojího zdanění	32
3.2.1 Daňové úniky	33
3.3 Metody zamezení dvojího zdanění	34
3.3.1 Zápočet daně (Credit system)	35
3.3.2 Metoda vynětí příjmů (Exemption)	38

3.4 Administrativní náležitosti.....	40
3.4.1 Formální podmínky.....	40
3.4.2 Kurzové přepočty.....	41
3.4.3 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob	41
3.4.4 Registrační povinnost daňových nerezidentů v ČR.....	42
3.4.5 Zajištění daně.....	43
4. Praktická část	44
4.1 Stanovený model.....	44
4.1.1 Souhrnné vstupní informace pro aplikaci metod zamezení dvojího zdanění	46
4.2 Daňový rezident ČR – Varianta Německo	47
4.2.1 A1 Metoda úplného zápočtu	47
4.2.2 A1 Metoda prostého zápočtu	48
4.2.3 A1 Metoda vynětí úplného	49
4.2.4 A1 Metoda vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek.....	50
4.2.5 A1 Metoda vynětí s výhradou progrese – zprůměrování.....	51
4.3 Daňový nerezident ČR – Varianta Německo.....	52
4.3.1 B1 Metoda úplného zápočtu	52
4.3.2 B1 Metoda prostého zápočtu	53
4.3.3 B1 Metoda vynětí úplného.....	53
4.3.4 B1 Metoda vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek.....	54
4.3.5 B1 Metoda vynětí s výhradou progrese - zprůměrování.....	54
4.4 Daňový rezident ČR – Varianta Švýcarsko	54
4.4.1 A2 Metoda úplného zápočtu	55
4.4.2 A2 Metoda prostého zápočtu	56
4.4.3 A2 Metoda vynětí úplného	57
4.4.4 A2 Metoda vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek.....	58
4.4.5 A2 Metoda vynětí s výhradou progrese – zprůměrování.....	59

4.5 Daňový nerezident ČR – Varianta Švýcarsko	60
4.5.1 B2 Metoda úplného zápočtu	60
4.5.2 B2 Metoda prostého zápočtu	60
4.5.3 B2 Metoda vynětí úplného.....	61
4.5.4 B2 Metoda vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek.....	61
4.5.5 B2 Metoda vynětí s výhradou progrese - zprůměrování.....	61
4.6 Vyhodnocení varianty A1	62
4.7 Vyhodnocení varianty B1	63
4.8 Vyhodnocení varianty A2	63
4.9 Vyhodnocení varianty B2	64
4.10 Porovnání variant A1 : A2	65
4.11 Porovnání variant B1 : B2	66
5. Daňový systém Švýcarska	67
5.1 Správa daní	68
5.2 Daň z příjmu fyzických osob ve Švýcarsku.....	69
5.2.1 Sazby federální daně z příjmu fyzických osob	70
Závěr	74
Summary	77
Seznam pramenů a literatury	79
Seznam zkratk.....	82
Seznam obrázků, grafů a schémat.....	83
Seznam tabulek	84
Seznam příloh	85
Přílohy.....	86

Úvod

Daně jsou nedílnou součástí života každého z nás, ať již chceme či nechceme. V dnešní společnosti není jiná možnost jak zajistit chod státu. Hlavním účelem daní jsou příjmy do veřejných rozpočtů, ze kterých se financuje veřejný sektor – ten zajišťuje funkci státu a veřejné správy. Jedním ze základních členění daní je rozdělení na daně přímé a daně nepřímé. Mezi daně přímé řadíme daně z příjmů a daně majetkové, mezi daně nepřímé univerzální daň, selektivní daň a ekologickou daň.

Pro svoji práci jsem si vybral daň z příjmů fyzických osob, tedy daň příjmovou, o kterou se nám všem snižují naše příjmy. V dnešní době, kdy se svět stává velkou globální vesnicí, stále více lidí pracuje v zahraničí. Osoby, které pracují v zahraničí, ale mají bydliště nebo se trvale zdržují na území České republiky, musí odvádět daň z příjmů plynoucích ze zdrojů v České republice i příjmů ze zahraničí. Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění příjmů, jednou v zahraničí a jednou v ČR, má naše republika s některými zeměmi podepsány tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které tyto problémy a situace řeší.

Cílem mé práce je vytvoření přehledu o mezinárodním zdanění fyzických osob na základě smluv o zamezení dvojího zdanění a také prozkoumání jednotlivých metod, které se pro zamezení dvojího zdanění používají. Zaměřím se i na to, jak jsou v některých zemích příjmy zdaňovány a na případné rozdíly v jednotlivých systémech. Abych mohl vůbec zkoumat zdaňování příjmů, analyzuji nejdříve daň z příjmů fyzických osob na základě Zákona o daních z příjmů. V práci se budu zabývat pouze příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, protože ty jsou rozhodujícím příjmem pro největší část obyvatel země. Pro srovnání, z téměř 5 milionů¹ pracujících v ČR jsou necelé 4 miliony v zaměstnaneckém poměru a necelý 1 milion² podniká. Poměr je tedy 4:1.

Dané téma jsem si vybral i přes to, že je velice obtížné a náročné na zpracování. Hlavním důvodem jeho zvolení je moje současná příležitostná práce ve Švýcarsku a také to, že po ukončení studia se chystám pobývat nějaký čas v zahraničí a samozřejmě tam také pracovat. Proto věřím, že znalosti, které získám během zpracování této práce,

¹ Český statistický úřad. *Česká republika v číslech 2010 – Zaměstnanost a mzdy* [online]. cit. 2011-02-20.

² WEBER, Š. *Počet podnikatelů v Česku se zvýšil* [online]. cit. 2011-02-20.

sám využiji v reálném životě ve svůj prospěch a že mi minimálně ulehčí orientaci v oblasti daní z příjmů. Největší náročnost spojenou s mým tématem vidím v tom, že musím čerpat ze Zákona o daních z příjmů, tudíž studovaný text bude složitý s velkým množstvím výjimek a úprav, nehledě na to, že v některých částech budu potřebovat získat aktuální informace, které nebudou starší než několik měsíců. Na druhou stranu je daňová problematika zpracována v mnoha publikacích a i na internetu je dostupné velké množství informací. Právě díky internetu mám možnost se dostat k různým smlouvám o zamezení dvojího zdanění nebo k různým směrnícím, které tyto vztahy upřesňují. V neposlední řadě je i několik publikací, které se mezinárodním zdaněním příjmů či smlouvami o zamezení dvojího zdanění podrobně zabývají. Proto nevidím problém v dostupnosti materiálů a informací jako spíše v jejich velkém množství, které bude obtížné na zpracování a vybrání konkrétních užitečných informací a dat.

Obsahová analýza Zákona o daních z příjmů, mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a příslušné literatury by mi měla pomoci orientovat se v celém systému příjmů a jejich zdaňování, pomocí srovnávací analýzy porovnáám zaběhnutou praxi v ČR a v zahraničí a konkrétní metody zdanění mezi sebou. Z empirických metod výzkumu využiji rozhovor, konkrétně nestandardizovaný rozhovor, který mi poslouží k získání informací o způsobu danění ve Švýcarsku. Švýcarsko jsem vybral právě proto, že tam budu získávat své první zahraniční pracovní zkušenosti a také proto, že způsob zdanění je v této zemi odlišný a specifický oproti ostatním zemím.

Věřím a doufám, že při vypracování této práce u mě nebudou platit slova Alberta Einsteina: „*Nejtěžší věc na pochopení na světě je daň z příjmu.*“³

³ ANONYMOUS. *Svět ekonomie, obchodu a politiky v citátech* [online]. cit. 2011-02-20.

1. Daň z příjmů fyzických osob v ČR

V této úvodní teoretické kapitole se zaměřím na daň z příjmů v ČR u fyzických osob. Jak jsem již zmínil v úvodu, věnovat se budu pouze příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Tato část bude základním pohledem na danění, objasní systém i termíny, které se ve vztahu k dané problematice používají.

Podle § 2 Zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů se osoby, kterých se týká daň z příjmů fyzických osob, nazývají poplatníci daně z příjmu fyzických osob (dále jen „poplatníci“). U těchto poplatníků je rozhodující, zda mají na území České republiky bydliště nebo se na tomto území obvykle zdržují. Podle tohoto hlediska se poplatníci dělí na dvě skupiny, nazývané také daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti:

a) daňoví rezidenti – poplatníci bydlící na území České republiky nebo se zde obvykle zdržující – tito mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí,

b) daňoví nerezidenti – poplatníci, kteří nemají na území ČR trvalé bydliště nebo se zde obvykle nezdržují nebo ti, o kterých to určí mezinárodní smlouvy – jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Do této skupiny patří ještě poplatníci, kteří se na území ČR zdržují pouze za účelem studia nebo léčení. Tito se mohou na území ČR i obvykle zdržovat, ale jejich daňová povinnost plyne pouze také ze zdrojů na území ČR.

Za poplatníky obvykle zdržující se na území České republiky jsou považováni ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v daném kalendářním roce. Tento pobyt může být jak souvislý, tak i rozdělen do několika období.⁴

Pro takovéto rozdělení se navíc využívá pojmu daňový rezident pro skupinu A, či daňový nerezident pro skupinu B.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

1.1 Předmět daně z příjmů fyzických osob

Kromě dvou skupin poplatníků je v zákoně také několik skupin příjmů rozdělených podle předmětu daně. Ty se od sebe liší původem zdrojů, ze kterých pochází, náročností na jejich dosažení a také tím, jak se k nim staví stát. Podle toho se poté také odvíjí pravidla pro jednotlivé skupiny. Podle § 3 ZDP jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky,
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti,
- c) příjmy z kapitálového majetku,
- d) příjmy z pronájmu,
- e) ostatní příjmy.

V tomto smyslu se příjmem rozumí příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.⁵

Zákon také stanovuje různé příjmy, které předmětem daně nejsou. Pro představu se jedná např. o příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů podle zvláštního právního předpisu, úvěry a půjčky s určitou výjimkou, příjmy z rozšíření nebo zúžení společného jmění majetku, atd..⁶

Zákon o daních z příjmů uvádí tyto a další příjmy, které nejsou předmětem daně, ale také u části z nich uvádí, kterým právním předpisem se daný příjem řídí. Na řadu pak přicházejí ostatní zákony České republiky, nařízení vlády České republiky, ale také třeba nařízení Rady Evropské unie nebo Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod.

1.2 Osvobození od daně

Různé další příjmy jsou sice předmětem daně z příjmů fyzických osob, ale protože jsou od daně osvobozeny, tak nezakládají jejich příjemcům žádnou povinnost (zejména zaplatit a přiznat daň).⁷ Tyto příjmy jsou jmenovány v § 4 ZDP. Příjmy

⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷ BĚHOUNEK, P. Příjmy osvobozené od daně z příjmů FO. *Verlag Dashöfer* [online]. 10.11.2002 [cit. 2011-02-25].

osvobozené od daně vztahující se ke zkoumanému předmětu daně, tedy příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, jsou uvedeny v § 6 odst. 9 ZDP. Jedná se např. o:

a) nepeněžní plnění zaměstnavatele na odborný rozvoj nebo rekvalifikaci související s předmětem činnosti zaměstnavatele; nevztahuje se na mzdu, plat, odměnu atd.,

b) hodnota stravování na pracovišti v rámci závodního stravování nebo hodnota nealkoholických nápojů na pracovišti sloužících k zajištění příjmů; jako nepeněžní plnění,

c) nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb (dále FKSP), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, ..., nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce (platí i pro rodinné příslušníky zaměstnance),

d) příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky, plynoucí poplatníkům v § 2 odst. 3 od zaměstnavatelů 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; osvobození se nevztahuje na příjmy umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob vystupujících na veřejnosti a na příjmy z činností vykonávaných ve stálé provozovně,

e) hodnota nepeněžních darů poskytovaných z FKSP, ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance,

f) peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku,

g) příjmy do výše 500 000 Kč poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální výpomoc zaměstnanci v souvislosti s překlenutím mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelných pohrom apod. na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav,

h) platba zaměstnavatele v celkovém úhrnu nejvýše 24 000 Kč ročně jako příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, ...⁸

⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

1.3 Základ daně a daňová ztráta

Za základ daně je podle § 5 ZDP považována částka, o kterou příjmy poplatníka ve zdaňovacím období, které je pro účely daně z příjmů fyzických osob kalendářní rok, přesáhnou výdaje vynaložené na jejich dosažení, pokud dále není stanoveno jinak. Pro poplatníka, kterému ve zdaňovacím období plyne souběžně více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně zjištěných podle těchto jednotlivých druhů příjmů.⁹

Pro všechny druhy příjmů kromě příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků existuje i pojem daňová ztráta. Tento případ nastává, pokud za zdaňovací období výdaje převyšují příjmy. V zákoně je dále tato situace rozpracována, ale jelikož se netýká mnou zvolené oblasti, nebudu se jí více věnovat.

Pro zahrnutí příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků do daného zdaňovacího období je rozhodující, kdy byly tyto příjmy poplatníkovi vyplaceny nebo kdy je obdržel. Pokud příjmy byly vyplaceny nebo obdrženy do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, započítávají se do tohoto období. V případě, že byly příjmy vyplaceny nebo obdrženy po 31. dni po skončení období, jsou příjmem dalšího zdaňovacího období a sražené zálohy z těchto příjmů plátcem daně se započítávají u poplatníka na daňovou povinnost až v tom zdaňovacím období, ve kterém budou vyplaceny nebo obdrženy.

Příjmy, ze kterých se daň vybírá zvláštní sazbou, nebo jsou od daně osvobozené, se do základu daně nezahrnují.

V případě, že existuje právní důvod k vrácení příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků zahrnutého v předchozích zdaňovacích obdobích do dílčího základu daně, sníží se o tento příjem u poplatníka příjem ze závislé činnosti a funkčních požitků v kalendářním měsíci, popř. v následujících kalendářních měsících ve zdaňovacím období, ve kterém k jeho vrácení došlo.¹⁰

⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

1.4 Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky

V této skupině příjmů vystupují kromě poplatníků, kterými jsou v tomto případě zaměstnanci, také plátcí daně. Plátce daně představují zaměstnavatelé a ti mohou být jak fyzickými, tak právnickými osobami. Typickým příjmem ze závislé činnosti je mzda. V Zákoně o daních z příjmů jsou tyto příjmy definovány v § 6 jako:

a) příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce. Těmito příjmy se rozumějí i příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,

b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, a příjmy za práci likvidátorů,

c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Podle tohoto vymezení se za příjmy považují příjmy pravidelné i jednorázové. Za příjem se také považují určitá zvýhodnění zaměstnanci, např. prodej majetku pod cenu, poskytnutí nízkouročené půjčky, poskytnutí motorového vozidla i k soukromým účelům atd.

Praktický význam rozčlenění příjmů podle jednotlivých písmen a) až d) je pouze v tom případě, kdy by poplatník neměl podepsané prohlášení k dani a o příjmy do 5 000 Kč měsíčně. V tomto případě by se z příjmů podle písmena a) a d) srážela 15% srážková daň a z příjmů podle písmen b) a c) záloha na daň.¹¹

Plynou-li výše uvedené příjmy ze zdrojů v zahraničí, jsou základem daně (dílčím základem) podle skutečností v kapitole 2.3.

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

1.4.1 Funkční požitky

Do dílčího základu daně z příjmů fyzických osob se zahrnují také tzv. funkční požitky, které se zdaňují podobně jako příjmy ze závislé činnosti. Mezi funkční požitky podle § 6 odst. 10 až 12 patří platy a další náležitosti členů vlády, poslanců a senátorů Parlamentu České republiky a vedoucích ústředních úřadů státní správy, dále pak odměny za výkon funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a jiných orgánech a institucích.

Náhrady výdajů poskytované v souvislosti s výkonem funkce se za funkční požitky nepovažují a nejsou předmětem daně. Funkčními požitky nejsou ani příjmy znalců a tlumočnicků, zprostředkovatelů kolektivních sporů a rozhodců za činnost vykonávanou podle zvláštních předpisů.¹²

1.4.2 Základ daně pro příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků

Pro výpočet zálohy na daň z příjmů je nutné určit, z jak složené částky se bude záloha počítat. Záloha na daň z příjmu se počítá ze základu daně, případně z dílčích základů daně. Z čeho se základ daně skládá, to už záleží na zrovna platné legislativě.

Podle současné právní úpravy platné od roku 2008, podle § 6 odst. 13 ZDP jsou základem daně (dílčím základem daně) příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, kromě výjimek uvedených v zákoně, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnavatel.

Částka, která odpovídá dané výši povinného pojistného, se při výpočtu základu daně přičte k příjmu ze závislé činnosti nebo funkčnímu požitku i u těch zaměstnanců, u kterých povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Tímto zaměstnancem se rozumí ten zaměstnanec, u něhož se odvod pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu

Pojistné se zaokrouhluje na celé koruny směrem nahoru. Při stanovení částky povinného pojistného se nepřihlíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatel snižuje odvody povinného pojistného.¹³

Podle daňové právní úpravy platné v ČR do roku 2008 byly základem daně (dílním základem daně) příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky, s některými v zákoně uvedenými výjimkami, snížené o sražené nebo zaměstnancem uhrazené částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec.¹⁴

Jak je tedy vidět a ukážu to i v následujících jednoduchých příkladech, před rokem 2008 se základ daně snižoval o určité částky, po roce 2008 se naopak základ daně zvyšuje. Není to ale jediná změna ve výpočtu zálohy na daň z příjmů fyzických osob. Hlavní změnou, která vyvolala související úpravy, byl přechod z progresivní sazby daně (platná do 31. 12. 2007) na jednotnou sazbu daně (platná od 1. 1. 2008).

Procentní sazby pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění určují zákony č. 582/1992 Sb. a č. 592/1992 Sb.

Odvody se počítají z tzv. vyměřovacího základu, který představuje úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků. Pro rok 2011 je sazba pojistného na zdravotní pojištění, které odvádí zaměstnavatel za zaměstnance 9 % a sazba pojistného na sociální zabezpečení hrazeného zaměstnavatelem činí 25 %.¹⁵

V roce 2011 si zaměstnavatelé s průměrným měsíčním počtem zaměstnanců nižším než 26 mohou dobrovolně zvolit vyšší sazbu placení pojistného na nemocenské pojištění ve výši 3,3 % (místo 2,3 %) z vyměřovacího základu. V tomto případě potom bude sazba pojistného na sociální zabezpečení 26 %.¹⁶

V případě, že poplatníkovi s bydlištěm na území České republiky nebo poplatníkovi obvykle se zde zdržujícím (§ 2 odst. 2 ZDP) plyne příjem ze zdrojů

¹³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, stav k 30. 12. 2007

¹⁵ ANONYMOUS. *Sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců*. [online]. cit. 2011-02-27.

¹⁶ Česká správa sociálního zabezpečení. *Změny pro zaměstnavatele v pojistném na sociální zabezpečení od 1.1.2011* [online]. cit. 2011-02-27.

v zahraničí, je základem daně jeho příjem ze závislé činnosti nebo za výkon funkce vykonávané ve státě, s nímž Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zvýšený o povinné pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Je-li zaměstnání vykonáváno ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je u tohoto poplatníka základem daně jeho příjem ze závislé činnosti nebo za výkon funkce vykonávané v tomto státě, zvýšený o povinné pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Tento příjem lze snížit o daň zaplacenou z tohoto příjmu ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale pouze v rozsahu, ve kterém nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle pravidel pro vyloučení dvojího zdanění (téma bude rozpracováno dále – pozn. autora) v bezprostředně předchozím zdaňovacím období. Zároveň se musí jednat o nezapočtenou daň z příjmů, které se zahrnují do základu daně.¹⁷

1.5 Výpočet zálohy na daň z příjmu fyzických osob pro rok 2011

Základem pro výpočet zálohy na daň z příjmů je tzv. základ daně, případně dílčí základy daně. Za základ daně se podle ZDP považuje úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo zdaňovací období, vyjma příjmů zdanitelných zvláštní sazbou daně a příjmů, které nejsou předmětem daně. Tento úhrn příjmů se sníží o částky, které jsou od daně osvobozeny a zvýší o povinné pojistné.

Takto vypočtený základ se pro výpočet zálohy zaokrouhlí na celé 100 Kč směrem nahoru a z něho se spočítá záloha ve výši jednotné daňové sazby, tedy 15 %. Vypočtená záloha se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

Vypočtená záloha se ještě dále upravuje podle toho, zda poplatník podepsal na příslušné zdaňovací období prohlášení k dani. Při podepsaném prohlášení k dani plátce daně sníží zálohu o prokázanou částku měsíční slevy na dani a o prokázanou částku měsíčního daňového zvýhodnění. V případě, kdy poplatník nepodepsal u plátce daně prohlášení k dani, se při výpočtu zálohy nepřihlédne k měsíční slevě na dani a k měsíčnímu daňovému zvýhodnění. K tomuto bude přihlédnuto až při ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění za zdaňovací období.¹⁸

¹⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka 1 – Slevy na dani pro rok 2011

Sleva na dani/daňové zvýhodnění	Roční	Měsíční
Poplatník	23 640 Kč	19 070 Kč
Manžel/ka v domácnosti	24 840 Kč	Neposkytuje se
Invalidita I. a II. stupně	2 520 Kč	510 Kč
Invalidita III. stupně	5 040 Kč	420 Kč
Držitel průkazu ZTP/P	16 140 Kč	1 345 Kč
Student	4 020 Kč	335 Kč
Dítě	11 604 Kč	967 Kč

Zdroj: Měšec.cz, Mzda a plat

1.5.1 Roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob

Podle § 38 ch ZDP se do ročního zúčtování daně z příjmů započítávají příjmy od jednoho nebo více plátců daně včetně těch mezd, které byly poplatníkovi zúčtovány nebo vyplaceny dodatečně po skončení závislé činnosti pro tyto plátce. U plátců musí mít poplatník podepsané prohlášení k dani podle zákonem stanovených podmínek a o roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění žádá u posledního z uvedených plátců daně, nejpozději do 15. února po uplynutí zdaňovacího období. U poplatníka, který podá nebo je povinen podat roční zúčtování záloh sám, toto zúčtování plátce neprovede.

Aby mohl plátce daně provést roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, musí mu poplatník dodat doklady od všech předchozích plátců daně o:

- zúčtované nebo vyplacené mzdy,
- povinném pojistném,
- sražených zálohách na daň z těchto příjmů,
- poskytnuté měsíční slevě na dani a
- vyplacených měsíčních daňových bonusech.

Tyto doklady je poplatník povinen předložit plátcovi daně nejpozději do 15. února, jinak plátce daně zúčtování záloh a daňového zvýhodnění neprovede.

Plátce je povinen provést výpočet daně a roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění nejpozději do 31. března a to z úhrnu mezd zúčtovaných nebo vyplacených poplatníkovi všemi plátcí postupně, a to i včetně mezd, které přísluší době, kdy poplatník již nevykonával pro plátce závislou činnost.

Rozdíl mezi zálohově sraženou daní a daní vypočtenou podle § 16 a sníženou o slevu na dani, činí-li tento rozdíl alespoň 50 Kč, vrátí plátce daně poplatníkovi, který neuplatňuje daňové zvýhodnění, nejpozději při zúčtování mzdy za březen. O vrácený přeplatek sníží plátce daně nejbližší odvody záloh nejdéle do konce zdaňovacího období. Případný nedoplatek z ročního zúčtování záloh se poplatníkovi nesráží.¹⁹

1.5.2 Rozdíl ve výpočtu daně z příjmů před a po roce 2008

Na následujících jednoduchých příkladech bude vidět způsob výpočtu základu daně ve své nejbazálnější podobě. Nejprve uvedu příklad výpočtu zálohy na daň podle legislativy platné do 31. 12. 2007 a poté příklad podle současné právní úpravy.

V příkladech užívám pojmu hrubá mzda. Hrubá mzda není zákonem definovaný pojem. Hrubou mzdu chápu jako měsíční mzdu, neboli částku v Kč za odvedenou práci v pracovně právním vztahu a patří do ní také příplatky za přesčas, státní svátky, víkendy, noční směny apod., prémie, dovolená, další příplatky a doplatky.

Výpočet zálohy na daň – postup platný do 31. 12. 2007

Hrubá mzda	20.000 Kč	
Sociální pojištění zaměstnance	- 1.600 Kč	(8 % z HM)
<u>Zdravotní pojištění zaměstnance</u>	<u>- 900 Kč</u>	<u>(4,5 % z HM)</u>
Zaokrouhlený základ daně	17.500 Kč	(na celé 100 Kč nahoru)
Záloha na daň	2.618 Kč	

Výpočet zálohy na daň dle způsobu platného od 1.1.2008

Hrubá mzda	20.000 Kč	
Sociální pojištění zaměstnavatele	+ 5.200 Kč	(26 % z HM)
<u>Zdravotní pojištění zaměstnavatele</u>	<u>+ 1.800 Kč</u>	<u>(9 % z HM)</u>
Základ daně	27.000 Kč	
Záloha na daň 15 %	4.050 Kč	

V prvním příkladu se ze základu daně počítala záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle daňových pásem uvedených v Zákoně o daních

¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

z příjmů. Vypočtený základ daně tedy spadal do druhého pásma a jednotlivá daňová pásma uvádím v Tabulce 2.

Ve druhém příkladu tím, že se změnil způsob výpočtu základu daně z příjmů fyzických osob, došlo k paradoxní situaci. I přesto, že se pro většinu původních daňových pásem sazba daně snížila, odváděná daň naopak vzrostla.

Tabulka 2 – Sazba záloh daně z příjmů od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2007

Upravený základ daně		Daň	Ze základu přesahujícího
Od Kč	Do Kč		
	10.100	12 %	0 Kč
10.100	18.200	1.212 Kč + 19 %	10.100 Kč
18.200	27.600	2.751 Kč + 25 %	18.200 Kč
27.600	A více	5.101 Kč + 32 %	27.600 Kč

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, stav k 30. 12. 2007

1.6 Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí

Konkrétními způsoby zamezení dvojího zdanění, terminologií, metodami, které jsou v tomto směru využívány a mezinárodními smlouvami upravujícími mezinárodní zdanění příjmů, se budu zabývat až v dalších kapitolách. V této části zatím pouze naznačím, jak problematiku řeší Zákon o daních z příjmů.

Jednoduše řečeno, dvojí zdanění příjmů ze zahraničí znamená, že jsou příjmy zdaněny jednak v zahraničí a následně pak znovu v České republice. A právě už z tohoto jednoduchého vysvětlení je vidět, jak by tato situace byla nespravedlivá a zcela jistě také demotivující. Aby nedocházelo k tomuto dvojímu zdanění, má Česká republika s některými zeměmi uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou závazné pro řešení těchto situací.

Při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou poplatníkům § 2 odst. 2 z těch zemí, se kterými má Česká republika uzavřeny mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, se může použít buď metoda úplného zápočtu, nebo metoda prostého zápočtu. Při použití úplného zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí. Při použití prostého zápočtu lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, nejvýše však o částku daně z příjmů vypočtenou podle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí. V tom případě se

částka stanoví jako součin daňové povinnosti vztahující se k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i v zahraničí a podílu příjmů ze zdrojů v zahraničí na základu daně. Výpočet se provádí před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně. Zápočet lze provést nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti.

Při stanovení základu daně nelze použít odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů.

Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, plynoucí poplatníkům od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem tohoto státu, nebo od zaměstnavatele, který je uveden v § 2 nebo v § 17, a příjmy ze závislé činnosti pro tohoto zaměstnavatele jdou na vrub stálé provozovny umístěné v tomto státě, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. Dále se z ostatních příjmů poplatníka vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o dříve vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Zaplacená daň v zahraničí se prokazuje potvrzením zahraničního správce daně. V některých odůvodněných případech je možné daň zaplacenou v zahraničí prokazovat i potvrzením plátce příjmu nebo depozitáře o sražení daně. Potvrzení správce daně lze vyžadovat nejdříve po třiceti dnech ode dne doručení potvrzení zahraničního správce daně daňovému subjektu.

Má-li poplatník příjmy z několika různých států, s nimiž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, vyloučení zdanění metodou prostého zápočtu se provede za každý jeden stát samostatně. Při použití metody úplného vynětí a metody vynětí s výhradou progrese se ze základu daně vyjímá úhrn veškerých příjmů ze zdrojů v zahraničí, které se vyjímají ze zdanění. Pokud má být při vyloučení dvojího zdanění použita kromě těchto dvou metod i metoda prostého zápočtu, provede se nejprve vynětí příjmů ze zdrojů ze zahraničí a pak prostý zápočet.

Pro vzniknutí nároku na vyloučení dvojího zdanění musí poplatník předložit seznam všech potvrzení uvedených v ZDP § 38 odst. f, která měl k dispozici v zákonné lhůtě pro podání daňového přiznání, předkládaného současně s daňovým přiznáním.

Obsah jednotlivých položek seznamu:

- údaje identifikující zahraničního správce daně nebo zahraničního plátce daně anebo depozitáře,
- stát zdroje zahraničních příjmů,
- částku daně zaplacené v tomto státě v místní měně a přepočet na koruny,
- výši příjmů ze zdrojů v tomto státě,

součástí bude též:

- přehled zahraničních správců daně, jejichž doklady nemá poplatník ve lhůtě k podání daňového přiznání k dispozici,
- údaje o státě zdroje zahraničních příjmů,
- předpokládané výši příjmů ze zdrojů v daném státě nebo daně, uplatněné v daňovém přiznání.

Na výzvu správce daně je daňový subjekt, v našem případě poplatník daně z příjmů, povinen prokázat kdykoliv ve lhůtě pro vyměření daně oprávněnost nároku na vyloučení dvojího zdanění uplatněného v daňovém přiznání a doložit jej uvedenými potvrzeními.²⁰

V případě poplatníkova zjištění, že při stanovení základu daně nebo daně zahraničním správcem daně mu vznikla jiná daňová povinnost než jak byla vyměřena, postupuje se podle zákona č. 280/2009 Sb. Části III. Hlavy 5. Placení daní.²¹

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

²¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

2. Zdaňování příjmů s mezinárodním prvkem

V jednotlivých státech upravují povinnosti daňových subjektů domácí zákony. Jak je systém zdanění upraven v České republice jsem ukázal v předešlé kapitole. V této části doplním předešlé informace o to, jak jsou chápány v mezinárodním měřítku.

Tuzemské předpisy zdaleka nevystihují problematiku mezinárodního zdanění a se vstupem České republiky do Evropské unie došlo k určitým omezením a k předání částí kompetencí ve prospěch komunitárního práva (právo evropských společenství – pozn. autora). S touto, mimo jiné, ekonomickou integrací souvisí také harmonizace daňových systémů. Oblast přímých daní ale byla omezena jen ve velmi malém rozsahu a daní z příjmů ze závislé činnosti se podle Sojky nedotkla vůbec.

V EU probíhá omezení suverenity při ukládání a vymáhání daňových povinností nejen na základě multilaterální koncepce komunitárního práva, ale také na bázi dvoustranných smluv s desítkami států z celého světa. Ty jsou uzavírány převážně v oblasti daní z příjmů a z majetku a méně potom v oblasti daně dědické a darovací a v oblasti mezinárodní přepravy. Uzavřená mezinárodní smlouva zavazuje ČR nejen k smluvním státům a jeho daňovým rezidentům, ale i vůči vlastním občanům. Vedle těchto smluv upravují daňový režim některých příjmů i jiná mezinárodní ujednání. Jde např. o Vídeňskou úmluvu o diplomatických stycích (č. 157/1964 Sb.) či o Vídeňskou úmluvu o konzulárních stycích (č. 32/1969 Sb.).²²

Vídeňská úmluva o diplomatických stycích a Vídeňská úmluva o konzulárních stycích řeší, jak již je z názvu patrné, postavení diplomatických zástupců a slouží k účinnému plnění jejich funkcí.

Podle článku 34 Vídeňské úmluvy o diplomatických stycích je diplomatický zástupce osvobozen od všech daní a dávek, osobních nebo věcných, celostátních, oblastních nebo místních, s výjimkou:

- a) nepřímých daní, jež bývají obvykle obsaženy v ceně zboží nebo služeb,

²² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 11-12

b) daní a dávek ze soukromých nemovitostí na území přijímajícího státu, ledaže je vlastní v zastoupení vysílajícího státu pro účely mise,

c) pozůstalostních, nástupnických nebo dědických poplatků vybíraných přijímajícím státem s výhradou ustanovení odstavce 4 článku 39,

d) daní a dávek ze soukromých příjmů, které mají svůj pramen na území přijímajícího státu a kapitálových daní z investic vložených do obchodních podniků v přijímajícím státě,

e) poplatků vybíraných jako úplata za zvláštní služby skutečně prokázané,

f) registračních, soudních, hypotečních a kolokovacích poplatků v souvislosti s nemovitostmi, s výhradou ustanovení článku 23.²³

Článek 49 Vídeňské úmluvy o konzulárních stycích rozšiřuje působení Vídeňské úmluvy o diplomatických stycích na konzulární úředníky, konzulární zaměstnance a jejich rodinné příslušníky žijící s nimi ve společné domácnosti. Dále podle odstavce 2 tohoto článku jsou osvobozeni od daní a poplatků ze mzdy, kterou dostávají za svoje služby členové služebního personálu. Odstavec 3 článku 49 říká, že členové konzulárního úřadu, kteří zaměstnávají osoby, jejichž mzdy nebo platy nejsou vyňaty z daně z příjmů v přijímajícím státě, musí plnit povinnosti, které zákony a nařízení tohoto státu ukládají zaměstnavatelům v souvislosti s vybíráním daně z příjmů.

Pro honorárního konzulárního úředníka platí článek 66 Vídeňské úmluvy o konzulárních stycích, podle kterého je osvobozen od všech daní a dávek z odměn a příjmů, které dostává od vysílajícího státu vzhledem k výkonu konzulárních funkcí.²⁴

Jako Příloha 1 je uveden přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku aktualizovaný k 1. 1. 2011.

²³ Vyhláška č. 157/1964 Sb., o Vídeňské úmluvě o diplomatických stycích, článek 34

²⁴ Vyhláška č. 32/1969 Sb., o Vídeňské úmluvě o konzulárních stycích, článek 49 a 66

2.1 Základní pojmy pro potřeby mezinárodního zdanění

Podle Sojky jsou nezbytnými pojmy pro aplikaci tuzemského i mezinárodního práva v oblasti daní z příjmů a majetku osoby, které daňovou povinnost ponesou – poplatníci daně a osoby, které ji budou pod vlastní majetkovou odpovědností plnit – plátcí daně. Souhrnně jsou tyto osoby označovány jako daňové subjekty. Jako předmět daně se identifikuje zdanitelný příjem nebo majetek. Ten je nutno upravit zákonem či mezinárodní smlouvou určitým postupem a stanovit tak základ daně. Poté zbývá určit způsob výpočtu daně. Kromě procentuelní sazby daně je možné použít minimální daň, sjednanou daň či paušální daň.

Základ daně a způsob výpočtu daně jsou hlavními důvody existence důležitých ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, které poté určují, jakou část předmětu daně lze do základu daně zahrnout v jednom či druhém státě a jakým způsobem a v jakém rozsahu si každý smluvní stát přisvojí daňový výnos.²⁵

2.1.1 Určení daňových rezidentů, daňového domicilu, omezená a neomezená daňová povinnost

Daňovému subjektu vzniká daňověprávní vztah ke státu tím, že se na území daného státu předem určenou dobu zdržuje, nebo že zde dosahuje příjmů, či zde má umístěn majetek. Jak bylo uvedeno v první kapitole, ZDP při uplatňování daně z příjmů v mezinárodním zdanění rozlišuje u fyzických i právnických osob daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Podle Sojky je zřejmé, že tyto pojmy jsou samostatně upraveny podle právních norem jednotlivých států a nelze toto vymezení ztotožňovat s tím, jak pojmy daňový rezident a daňový nerezident vymezují mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud jsou pojmy v mezinárodních smlouvách vymezeny odlišně a tyto smlouvy jsou mezi státy uzavřeny, je třeba odhlédnout od jejich vnitrostátní definice.

Daňový rezident

Podle Sojky obecně platí, že daňový rezident určitého státu je poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto státu. Odborná literatura a starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ) hovoří o daňovém rezidentovi

²⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 12-13

také jako o osobě s daňovým domicilem v určitém státě. Stát rezidenta je tedy stát, ve kterém má příslušný subjekt daňový domicil.

Daňový nerezident

Za daňového nerezidenta určitého státu se považuje poplatník s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu. To znamená, že jeho daňová povinnost je omezena výhradně na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu.²⁶

Těmito pojmy se určuje postavení, práva a povinnosti poplatníka při mezinárodním zdanění. Jak tento systém funguje, definují mezinárodní smlouvy. Aby daňový rezidenti i daňový nerezidenti mohli využívat těchto smluv, je nutné, aby mezi státy byly uzavřeny. V opačném případě by mohla nastat situace, kdy jeden poplatník bude daňovým rezidentem ve dvou státech a jeho příjmy nebo alespoň jejich část budou zdaněny dvakrát.

Jak uvádí Sojka, SZDZ by měly zajistit, aby poplatník byl daňovým rezidentem vždy jen jednoho státu a daňovým nerezidentem (osobou s omezenou daňovou povinností) v dalších státech.

Při mechanickém počítání časového testu může dojít ke dvěma obvyklým chybám, které Sojka uvádí tak, že pro poplatníky z bezesmluvních států postačí, aby si v ČR pronajali byt s úmyslem zdržovat se zde trvale a stávají se tak daňovými rezidenty ještě před uplynutím lhůty 183 dní. Tuto skutečnost si poplatníci často neuvědomují. Obvyklá chyba opačného druhu je posuzování daňového domicilu podle časového testu v případech, kdy jde o fyzickou osobu ze smluvního státu. V tomto případě mohou osoby teoreticky pobývat a pracovat na území ČR řadu let, aniž by se staly jejími daňovými rezidenty.²⁷

²⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 14

²⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 14-15

2.1.2 Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v případě určování daňového rezidenta postupují vesměs shodně. Tento postup má přednost před výkladem ZDP. Ačkoli některá kritéria mohou být podobná, jejich význam je odlišný. Pro pochopení významu pomůže Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (MS OECD). Tato smlouva se odkazuje na vymezení daňových rezidentů tak, jak je definují zákony smluvních států. Pokud z dané právní úpravy určitého smluvního státu daňová rezidence určitému poplatníkovi nevzniká, nemůže se stát daňovým rezidentem tohoto státu ani prostřednictvím SZDZ.²⁸

V MS OECD toto upravuje článek 4: „*Pro účely této smlouvy označuje výraz „rezident jednoho smluvního státu“ každou osobu, která je podle zákonů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a zahrnuje také tento stát, jeho nižší správní útvar nebo místní úřad. Tento výraz však nezahrnuje osobu, která je podrobena dani v tomto státě pouze z příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo z majetku v tomto státě umístěného.*“²⁹

Fyzické osoby

Podle Sojky ve skutečnosti ale nastává spíše opačný problém, a proto se SZDZ zabývají určením daňové rezidence v těch případech, kdyby se podle zákonů smluvních států stal poplatník daňovým rezidentem v obou z nich. V těchto situacích se pro fyzické osoby zpravidla určuje následující posloupnost hodnotících pravidel:

1. Poplatník je rezidentem toho státu, kde má k dispozici **stálý byt**. Tím se myslí např. pronajatý byt či místnost, vlastní dům. Stálým bytem se rozumí bydliště, která má poplatník pro dlouhodobé bydlení. MS OECD uvádí: „*Bude se předpokládat, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k své dispozici stálý byt.*“

2. Pokud má osoba stálý byt v obou smluvních státech, nastupuje kritérium **střediska životních zájmů**. Za to je považován ten stát, ke kterému má osoba bližší osobní a hospodářské vztahy. MS OECD uvádí: „*Jestliže má stálý byt k své dispozici v obou státech, bude se předpokládat, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší*

²⁸ SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 18

²⁹ MS OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 4

osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů).“ Tato koncepce je obvykle ve sporných případech pro určení daňového domicilu rozhodující. Pro její aplikaci je vhodná ochota k rozumné dohodě jak na straně poplatníka, tak na straně daňových správ, protože je nezbytné určit, se kterým z obou států jsou užší osobní a ekonomické vztahy. Pod tyto pojmy spadají rodinné a společenské vztahy, místo, kde má poplatník rodinu, kde je vykonáváno zaměstnání a někdy i charakter tohoto zaměstnání, místo podnikání, místo, ze které osoba spravuje majetek, kde má zřízeny své bankovní účty, politické, kulturní, sportovní a jiné aktivity atd. Uvádějí se také další pomocná kritéria, která jsou ve velmi širokém rozsahu od těch objektivních (např. podle státu, který vydal poplatníkovi řidičský průkaz či v němž se účastní voleb) až po diskutabilní, až kuriózní (např. kde chová domácí zvíře či, kde je členem golfového klubu). V neposlední řadě může mít význam subjektivní vyjádření poplatníka o jeho budoucích úmyslech ohledně dlouhodobého životního zakotvení. Toto tvrzení nelze brát podle zákona jako důkaz, ale bude nutné ho vzít v potaz, protože není jiného způsobu, jak zjistit subjektivní úmysly.

3. Pokud ani předchozí dvě kritéria neumožnila určit daňový domicil, může být rozhodující, kde se poplatník **obvykle zdržuje**. MS OECD uvádí: „*Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt k své dispozici v žádném z obou států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje.*“ Toto kritérium připadá v úvahu v situacích, kdy existuje dvojí bydliště a nelze ani spolehlivě určit středisko životních zájmů, jako např. případ, kdy penzista střídá svůj zimní byt v Krkonoších s letním bytem v Chorvatsku. Potom skutečně může být podstatná délka pobytu na daném území.

4. V tomto bodě teprve přichází na řadu význam **státního občanství**. MS OECD uvádí: „*Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním občanem.*“ Poněkud jiná koncepce je ve smlouvě s USA. Ta pouze umožňuje, aby Česká republika občana USA považovala za svého rezidenta, pokud má ve Spojených státech podstatnou přítomnost, stálý byt nebo trvalý pobyt. Z pohledu daňových orgánů USA je však jejich občan daňovým rezidentem Spojených států vždy.

5. Ve výjimečných případech nemusí postačovat ani uvedená kritéria, protože příslušný poplatník je občanem obou států, nebo naopak ani jednoho z nich. Potom musí dojít k **dohodě** na úrovni ministrů financí, resp. jejich zástupců. MS OECD uvádí:

„Jestliže tato osoba je státním občanem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“^{30,31}

2.1.2 Zdroj příjmů

Pro daňové rezidenty ČR nevystává problém, které příjmy do daňového přiznání patří a které ne, protože tam patří příjmy celosvětové. Jiná situace je u daňových nerezidentů, u těch musí být vymezen okruh příjmů, které v ČR musí zdanit. Pro tyto potřeby slouží § 22 ZDP.

Jak uvádí Sojka, SZDZ nemůže ukládat daňovým subjektům žádné další povinnosti nad rámec jejich vnitrostátní legislativy. V praxi to funguje tak, že ačkoli má Česká republika možnost určité příjmy podle SZDZ zdanit, nečiní tak, protože tyto příjmy taxativně nevymezila jako „zdroj příjmů“ v § 22 ZDP.

Sojka uvádí důležité skutečnosti pro určení zdroje příjmů takto:

- kde je vykonávána činnost, ze které subjekt pobírá dani podrobené příjmy,
- kde je umístěn majetek, ze kterého příjem pochází,
- kdo tento příjem vyplácí.³²

2.1.3 Příjmy aktivní a pasivní

Pro mezinárodní účely je vhodné rozdělit příjmy dosahované na území určitého státu na příjmy z aktivní činnosti poplatníka a na příjmy pasivní. Pasivní příjmy většinou souvisí se zhodnocováním majetku, kapitálu či duševního vlastnictví. Toto rozdělení slouží ke snazší orientaci a nemá nic společného s rozdělením příjmů v účetní rozvaze.

Aktivní příjmy

Podle Sojky je lze definovat jako příjmy z aktivní činnosti, kterých poplatník dosahuje při své osobní účasti výkonem vlastní práce, nebo kterých dosahuje z nakládání se svým majetkem. Do této kategorie mohou patřit i příjmy z činnosti, která již aktuálně není vykonávána (např. penze). Typickým znakem pro tyto příjmy

³⁰SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 18-20

³¹MS OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 4

³²SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 22-23

daňových nerezidentů je typické jejich zdanění prostřednictvím podání vlastního daňového přiznání ve státě zdroje, ovšem s celou řadou výjimek.

Pasivní příjmy

Tyto příjmy označují zejména příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí různých práv a dále kapitálové a úrokové výnosy. Tato skupina příjmů ale není předmětem mé práce, proto se jí dále nebudu věnovat.³³

³³ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 26-27

3. Mezinárodní dvojí zdanění a metody zdanění

3.1 Vznik dvojího zdanění

O dvojím zdanění se hovoří v případě, kdy je stejný předmět daně, tzn. příjem nebo majetek, podroben dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy.

Rylová uvádí příklad, kdy se o dvojí zdanění nejedná tak, že pokud z jedné transakce vzniknou dva základy daně u dvou různých daní, jak je možné vidět v ČR při např. úplatném převodu nemovitosti, která byla před prodejem používána k podnikatelské činnosti (transakce podléhá jak dani z převodu nemovitostí, tak dani z příjmů), o dvojí zdanění se nejedná.

Dvojí zdanění může být rozděleno na:

- a) vnitrostátní
- b) mezinárodní

Vnitrostátní dvojí zdanění se podle Rylové týká výhradně jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. V České republice může být takto zdaněn podíl na zisku.³⁴

Mezinárodní dvojí zdanění podle Sojky má odlišnou povahu převážně v tom, že jeho vznik není úmyslem zákonodárce a nemá přímé ekonomické ani fiskální důvody. Vychází z obsáhle pojaté konstrukce rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech i z vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Dochází zde ke kolizi daňově právních systémů dvou a více různých států. Pokud příslušný stát neučiní opatření sloužící k omezení nebo odstranění dvojího zdanění a není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, pak ke dvojímu zdanění vede prakticky jakákoli situace, kdy má určitý subjekt příjmy ze zdrojů na území dvou států nebo i příjem z jiného státu, než ve kterém je daňovým rezidentem.

Sojka uvádí dvě základní příčiny vzniku mezinárodního dvojího zdanění takto:

1. Vnitrostátními předpisy více státu je konstruována a neomezená daňová povinnost určitého poplatníka z jeho celosvětových příjmů, a pohlíží se tak na něj ve více státech jako na jejich daňového rezidenta.

³⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualiz. a rozš. vydání. ANAG, 2009, s. 11-12

2. Stát zdroje příjmů na poplatníka nadále pohlíží jako na daňového nerezidenta, podle vlastních zákonů zdaní příjem ze zdrojů na svém území, ale stát rezidenta k tomuto zdanění nepřihlédne buď vůbec, nebo jen v omezeném rozsahu.³⁵

Růst mezinárodního obchodu a postupná globalizace mimo jiné i trhu práce, přišla snaha o rychlejší a komplexnější řešení problematiky dvojího zdanění. Jak uvádí Rylová, vůdčími v tomto směru byly OECD a USA, k těm se připojilo OSN a nakonec se přidala i Evropská unie. Pro vyjednávání mezi zeměmi jak dvojímu zdanění zamezit jsou dnes dvě vzorové konvence, a sice Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (OECD Model Tax Convention on Income and Capital), která upravuje vztahy zejména mezi rozvinutými zeměmi OECD a druhou je Vzorová smlouva OSN (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries), která upravuje vztahy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.³⁶

3.2 Vyloučení dvojího zdanění

Při rozhodování daňových subjektů, kde budou ekonomicky aktivní, je existence dvojího zdanění výrazně omezujícím faktorem. Budoucí daňové zatížení patří k základním rozhodovacím kritériím nadnárodních investorů. Dvojí zdanění není ani v zájmu státu rezidenta, protože snižuje investice a jiné ekonomické aktivity na jeho území. Jak uvádí Sojka, k zamezení dvojího zdanění se proto přijímají jednostranná, dvoustranná nebo i vícestranná (na úrovni komunitárního práva) opatření.

Jednostranná opatření

Těmito opatřeními stát rezidenta omezuje dvojí zdanění ve svých vlastních daňových zákonech. Česká republika zajišťovala tato opatření ve velkém rozsahu až do roku 2000 v Zákoně o daních z příjmů. Poté je ale již koncepce dvojího zdanění směřována na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění. Změna nastala tím, že v 90. letech postupně vstoupily v platnost smlouvy o zamezení dvojího zdanění s většinou států světa, se kterými mají daňoví rezidenti ČR významnější ekonomické styky a

³⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 31

³⁶ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualiz. a rozš. vydání. ANAG, 2009, s. 12-13

obráceně. Před rokem 2001 byla jednostranná opatření nastavena jako prostý zápočet daně a v případě příjmů ze závislé činnosti dokonce vynětí s výhradou progresu. Tím stále ve větší míře zůstávala k dispozici již jen jako nástroj daňových úniků prostřednictvím jurisdikcí států se zvýhodněnými daňovými režimy (daňovými ráji).

Dvoustranná opatření

Dvoustranná opatření jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V minulosti mohlo jít i o vícestranná opatření, např. dnes již neúčinné smlouvy RVHP. Ve smlouvách se fakticky určují dvě kritéria, a sice jedno, kdy se právo zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přizná omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž vlastně dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy. Poplatníci si podle smluv nemohou vybrat, ve kterém státě ke zdanění daného příjmu dojde. Ve smlouvách se uvádí, že jeden nebo druhý stát může zdanit určitý příjem, to ale platí vůči smluvním státům, nikoli vůči poplatníkovi samotnému. Jak uvádí Sojka, z technického hlediska se v praxi využívají tři základní metody k zamezení dvojího zdanění: zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů.³⁷ Tyto metody se pak dále dělí, jak ukazuje Schéma 1.

3.2.1 Daňové úniky

Daňové úniky jsou spolu s vyhýbáním se plnění daňové povinnosti důsledky mezinárodního dvojího zdanění. Rylová uvádí, že daňový únik je snad nejčastěji zkoumanou kapitolou daňového práva. Je zvláštní, že i když je tato kapitola tak frekventovaná, je terminologie s ní související v mezinárodním měřítku nejistá a nepřesná. Na jedné straně je daňový únik (tax evasion) chápán jako porušení zákona, na straně druhé je vyhýbání se daňové povinnosti (tax avoidance) definováno jako šikovné využití možností, jež zákon nabízí. S tímto výkladem se také pojí termín „legální daňový únik“. To jsou ty postupy, které umožňují se vyhnout daňové povinnosti bez porušení zákona. Všechny tyto postupy jsou samozřejmě na hranici zákonnosti. K otevřenému porušení daňových zákonů se využívá pojmu „nezákonný daňový únik“.

³⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 32-33

Rylová ukazuje několik příkladů možností jak se, alespoň částečně, legálně placení daní vyhnout:

a) daňový poplatník se zdrží zdanitelné činnosti nebo úkonu. Je-li např. nad určitou hranicí příjmu sazba daně příliš vysoká, daňový poplatník raději další jednotku práce nevykoná. Daňové povinnosti se tedy vyhne tím, že zdanitelnou práci nahradí nezdanitelným volným časem,

b) využití mezer v daňovém systému. V tomto případě se jedná o tzv. daňovou obratnost neboli o volbu nejméně zdaněného způsobu provedení.³⁸

Je v zájmu každého daňového subjektu, aby platil pro něj co nejvýhodnější daň. Proto se mnoho z nich snaží najít v zákonech nějakou skulinku, kudy by se zákony daly alespoň částečně obejít. Takové konání se blíží vyhýbání se daňové povinnosti a je jen velmi tenká hranice, která rozděluje, co je ještě v mezích zákona a co již ne. V mnoha případech je takové posouzení relativní a záleží na vyjádření příslušného úřadu. Přesně nevymezenou hranicí proto může dojít k tomu, že daňový subjekt pohybující se na hraně zákona může časem skončit i za jeho pomyslnou hranicí a dopustit se tak daňového podvodu.

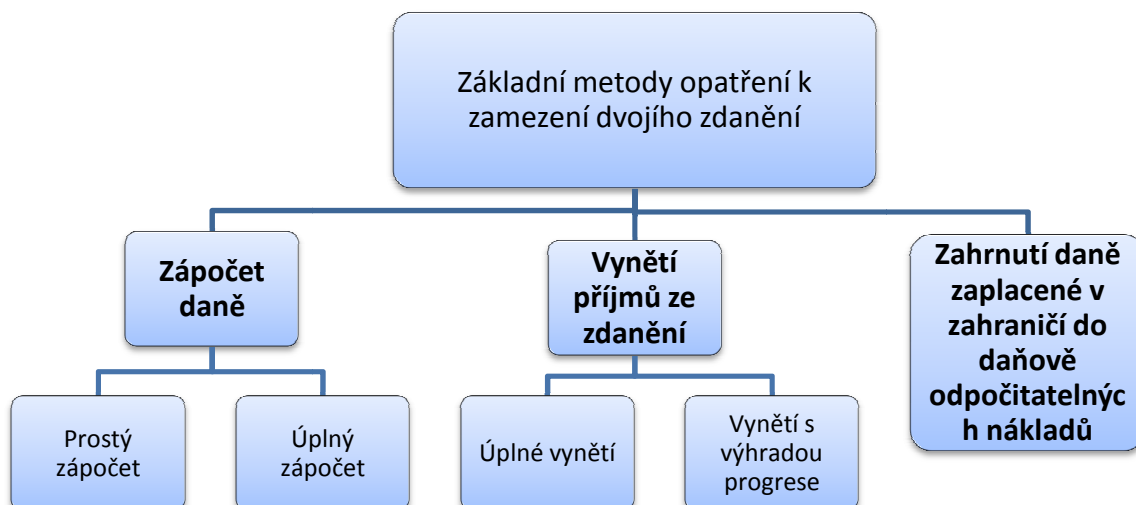
Uvedené případy byly jasně motivovány vůlí subjektu. Ale najdou se i případy, kdy k takovému jednání může dojít nevědomky. Samozřejmě platí, že neznalost zákonů neomlouvá, ale ve spleti všech předpisů, výjimek a pokynů se člověk často může ztratit.

3.3 Metody zamezení dvojího zdanění

Pro zamezení dvojího zdanění se uplatňuje několik metod, které ukazují v následujícím schématu. Některé uvedené metody se vyskytují spíše ve starších SZDZ a nebo díky současně platné jednotné daňové sazbě pozbývají smyslu. Ne všechny se také týkají zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ale pro přehlednost uvedu stručnou charakteristiku u každé z nich. Opět budu čerpat z publikace od Sojky, protože je zde ke každé metodě uveden stručný příklad, který použití dané metody ukazuje.

³⁸ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualiz. a rozš. vydání. ANAG, 2009, s. 14-15

Schéma 1 – Tři základní metody opatření k zamezení dvojího zdanění



3.3.1 Zápočet daně (Credit system)

Poplatník je při použití zápočtu daně povinen zahrnout do daňového přiznání veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, ve státě v němž má daňový domicil, a to ať již byly příjmy dosaženy kdekoli. Tento zápočet daně mu umožňuje, aby daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň, kterou v souladu s uzavřenou SZDZ zaplatil v zahraničí. V mezinárodním použití jsou dvě základní metody zápočtu.

Úplný zápočet (Full credit)

Metoda úplného zápočtu se v ČR aplikuje především v souvislosti s postupem zdanění úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Také ho můžeme najít např. ve SZDZ se Srí Lankou, kdy se využívá pro některé příjmy na straně druhého smluvního státu. Dohoda o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy navzájem akceptovat celou daň zaplacenou z určitého příjmu ve státě zdroje. Do důsledku to může vést i k tomu, že odečet daně zaplacené ve státě zdroje sníží ve státě rezidenta i daň, která se váže na zcela jiné příjmy. Sojka uvádí příklad výpočtu platný pro rok 2007 a pro zjednodušení abstrahuje od zaokrouhlování a slev na dani.

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>Daň vypočtená z těchto příjmů</i>	61 212
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)</i>	109 200
<i>Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25 %)</i>	27 300
<i>Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (61 212 – 27 300)</i>	33 912

Újma na daňovém výnosu České republiky by se v takovém případě dala vyčíslit jednoduše takto:

<i>Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy (109 200*61 212/331 200)</i>	20 182
<i>Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (27 300 – 20 182)</i>	7 118

Prostý zápočet (Ordinary credit)

Skutečnost, že započítaná daň podle úplného zápočtu sníží daňovou povinnost i z jiných příjmů, je vhodná pouze pro potřeby zmiňované evropské směrnice o zdanění příjmů úrokového charakteru. Ta totiž uvádí, že státy, které nemusejí plnit oznamovací povinnost platebního zprostředkovatele povinně srážejí daň, ze které převádějí 75 % jako daňový výnos státu rezidenta. Jinak je tento dopad fiskálně nelogický. To je důvodem, proč se ve smlouvách sjednává metoda prostého zápočtu. Ta vylučuje, aby daňový výnos státu rezidenta nebyl příliš snížen kvůli vysokému zdanění ve státě zdroje. Prostý zápočet také bere v úvahu zahrnutí zahraničního příjmu do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí, ale tento zápočet limituje poměrnou výši daně, která připadá na příslušný zahraniční příjem z celkové daňové povinnosti poplatníka. Z toho plyne, že pokud celková vypočtená daň představuje určité procento z celkových příjmů, není možné na zahraniční příjem započítat vyšší procento daně, i když v té výši byla daň skutečně zaplacená. Vyšší zahraniční daň uznané k zápočtu ovlivňuje to, v jakém daňovém pásmu se poplatník v ČR nachází v případě progresivního zdanění. I v případě v současnosti platné jednotné daňové sazby

ve výši 15 % ale může být zápočet zahraniční daně ovlivněn, pokud jde např. o vyšší příjmy dosažené v zemích, které je zatěžují podstatně vyšší sazbou daně. Omezené právo na zápočet daně již ale pro poplatníka v tomto případě neznamena další daňové zatížení. V případě některých rozdílů a možností započtení části daně se postupuje tak, že zahraniční daň je započtena a další daň se doplácí podle českých zákonů. Za předpokladu stejných podmínek jako v předešlém příkladě (zjednodušení) se situace mění takto:

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>Daň vypočtená z těchto příjmů</i>	61 112
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu daně (zisky před zdaněním)</i>	109 200
<i>Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí (25 %)</i>	27 300
<i>Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy ($109\,200 \cdot (61\,112 / 331\,200)$)</i>	20 182
<i>Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka ($27\,300 - 20\,182$)</i>	7 118
<i>Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně ($61\,112 - 20\,182$)</i>	41 030

Výpočet poměrné části daně připadající na zahraniční příjmy je nutný i při aplikaci jednotné rovné daně, neboť je nutno zohlednit vliv daňových slev.

Chyby

Mezi časté chyby při uplatnění metody zápočtu daně patří to, že čeští daňoví rezidenti inkasované příjmy ze zdrojů v zahraničí zaúčtují a uvádějí v nesprávné výši. Dosažený příjem ze zahraničí (po odečtu výdajů) musí být vykázán v daňovém přiznání brutto – v hrubé výši před zdaněním. Pokud je poté v účetnictví účtováno netto, je nezbytné provést mimoúčetní zvýšení základu daně na původní úroveň zahraničního hrubého výnosu.

Další chybou bývá zápočet daně zaplacené v zahraničí ve větší výši, než jakou povoluje uzavřená smlouva o zamezení dvojího zdanění. Tato situace může nastat jak pochybením zahraničního daňového orgánu, tak zahraničního plátce daně. I v případě, že tyto orgány postupovaly správně, může být započtena vyšší daň v případě, kdy si český příjemce nevyžádal vrácení daně v rámci uplatněného refundačního systému.

Pokud poplatník zaplatí v zahraničí daň nad rámec limitů sjednaných v SZDZ, nelze ji započítat a ani ji nelze uplatnit jako daňově odčitatelný náklad, protože se ve svém důsledku jedná o dobrovolné plnění.

Jako častá chyba při použití metody prostého zápočtu se také vyskytuje kumulativní započtení při započítávání příjmů z více států. Takto to provádět nelze, protože je třeba propočítat zápočet za příjem z každého státu jednotlivě.

3.3.2 Metoda vynětí příjmů (Exemption)

Metoda vynětí příjmů dosažených v zahraničí je příkladem metody vyskytující se právě v dříve uzavřených smlouvách (např. SRN – 1983 či Velká Británie – 1991). Přitom se nevztahuje na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. V novějších smlouvách se již také vůbec nevyskytuje. V těch se uplatňuje výhradně metoda prostého zápočtu. Základem metody vynětí příjmů je to, že stát rezidenta nepodrobí některé příjmy dosažené ve státě zdroje žádnému zdanění. V některých starších smlouvách se hovoří také o „osvobození“. Metoda vynětí příjmů má dvě podoby.

Vynětí úplné (Full exemption)

Úplné vynětí příjmů nastane tehdy, kdy se určitý příjem ze zahraničního zdroje, který je touto metodou upraven, vůbec nebere v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta. Tato metoda se objevuje např. u některých příjmů ve smlouvě s Brazílií. Sojka opět uvádí příklad pro podmínky v roce 2008.

<i>Celosvětově zdanitelné příjmy poplatníka</i>	1 140 000
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí (základ daně před zdaněním)</i>	400 000
<i>Základ daně z příjmů ve státě rezidenta (1 140 000 – 400 000)</i>	740 000
<i>Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15 %)</i>	111 000

Vynětí s výhradou progresu (Exemption with progression)

Tato metoda v podmínkách progresivního zdanění obsahuje navíc prvek solidarity, a sice že vyšší příjmy jsou zdaňovány podle majetkové situace konkrétního poplatníka. Kromě některých příjmů z Brazílie je tato metoda sjednána u všech států, kde se nevyužívá metody zápočtu. Se zavedením jednotné daňové sazby ale metoda

přestává plnit svůj význam, protože její použití v konečném důsledku vede k úplnému vynětí příjmů.

Vyjímaný příjem se do základu daně ve státě rezidenta nezahrne, ale při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se bude brát v úvahu. Zdaňují-li se tedy příjmy poplatníka – fyzické osoby, progresivní sazbou podle výše příjmu, zvýší se míra zdanění jeho tuzemských příjmů v závislosti na to, jak vysoký příjem ze zdrojů na území jiného státu podle této metody vykazuje.

Rozlišuje se tzv. metoda vrchního dílku (top slicing) a metoda zprůměrování (averaging). **Metoda vrchního dílku** není používána ani v legislativě ČR ani v uzavřených smlouvách. Při této metodě se u výpočtu daně z tuzemských příjmů ve státě rezidenta využívá předpokladu, že příjmy dosažené v tuzemsku jsou v posloupnosti výpočtu progresivní daně zařazeny nad příjmy dosažené v zahraničí. Sojka uvádí příklad platný pro rok 2007, při němž pro zjednodušení nejsou uvažovány žádné slevy na dani a pravidla zaokrouhlování.

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek) (hrubá výše)</i>	109 200
<i>Daň vypočtená podle progresivní sazby samostatně ze zahraničních příjmů</i>	13 104
<i>Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)</i>	61 212
<i>Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (61 212 – 13 104)</i>	48 108

Z příkladu vyplývá, že příjmy ze zdrojů na území ČR jsou v tomto příkladu zdaněny sazbou pro druhou skupinu daňové progresse – 20 %.

Při používané metodě vynětí s výhradou progresse cestou **zprůměrování** se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na celosvětově zdanitelné příjmy poplatníka. Tímto výpočtem zjištěné procento daně se použije pro výpočet daně z tuzemských příjmů. Tato metoda je pro daňové poplatníky výhodnější a i ekonomicky logičtější. Výhodou je i to, že daňové poplatníky jí provádějí krok za krokem formuláře přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Příklad se opět váže k roku 2007, protože od

roku 2008 již neplatí progresivní zdanění příjmů, ale jednotná daňová sazba. I po roce 2007 však efekt progresivního zdanění působí prostřednictvím slev na dani.

<i>Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka</i>	331 200
<i>V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (hrubá výše)</i>	109 200
<i>Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (§ 16 ZDP)</i>	61 212
<i>Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů (61 212 : 331 200 * 100)</i>	18,48 %
<i>Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (331 200 – 109 200) x 18,48 %</i>	41 026

Z příkladu je vidět, že daňová povinnost ze zdrojů na území ČR je o 7 082 Kč nižší v případě použití metody zprůměrování než metody vrchního dílku.³⁹

3.4 Administrativní náležitosti

Poplatník, který využívá jakoukoli metodu zamezení dvojího zdanění, musí být schopen prokázat určité skutečnosti a jsou mu uloženy povinnosti v souvislosti s celým procesem. Tento proces je také standardizován a platí pro něj konkrétní způsoby a termíny.

3.4.1 Formální podmínky

Co všechno musí být schopen poplatník prokázat:

- **zdroj příjmů** – prokázaným zdrojem příjmů poplatník dokáže právo k použití postupu umožněného příslušnou SZDZ. Tuto povinnost poplatník splní nejlépe potvrzením od příslušného zahraničního správce daně, nebo alespoň potvrzením zahraničního plátce příjmů, doplněné o jeho vlastním daňovém domicilu, vydaném zahraničním správcem daně. Jde-li o metodu vynětí, stačí prokázat, že příjem mohl být v zahraničí zdaněn podle příslušné SZDZ.
- **výše základu daně** – je nutné určit správnou výši základu daně, který bude podroben metodě vynětí, případně jaký základ daně vstoupí do zdanění metodou prostého

³⁹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 33-39

zápočtu. Jako u zdroje příjmů postačí potvrzení zahraničního správce daně, případně potvrzení plátce příjmu.

Další údaje prokazuje poplatník již pouze v případě, že aplikuje metodu zápočtu nebo zahrnutí daně do nákladu:

- **výši daně zaplacené v zahraničí** – rozhodující je, zda byla daň zaplacená nejpozději k datu pro podání daňového přiznání. Opět se výše prokazuje potvrzením zahraničního správce daně a v některých případech lze zahraniční daň prokázat i potvrzením od plátce příjmů nebo depozitáře o sražení daně.
- **správnost výpočtu daně v zahraničí, resp. správnost výše uplatňované daně** – v praxi se opět vychází z potvrzení zahraničního správce daně.⁴⁰

3.4.2 Kurzové přepočty

Podle § 38 ZDP platí, že pro daňové účely se používají kurzy devizového trhu vyhlášené Českou národní bankou. Až na uvedené výjimky se používají v účetnictví jednotné kurzy, které se stanoví jako průměr směnného kurzu stanoveného ČNB v poslední den každého měsíce zdaňovacího období. V případech, kdy se daňové přiznání podává až v průběhu zdaňovacího období, používá se směnný kurz k datu uskutečnění jednotlivých příjmů a výdajů nebo průměr směnného kurzu stanoveného ČNB poslední den každého měsíce té části zdaňovacího období, za kterou se přiznání podává.

Podle § 38 odst. 4 ZDP se v souvislosti s příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků pro účely ročního zúčtování a při přepočtu příjmu pro výpočet zálohy na daň z příjmů použije směnný kurz stanovený ČNB pro poslední den kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, v jehož průběhu se záloha sráží.⁴¹

3.4.3 Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob

Podle § 38g je daňové přiznání povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč. Poplatník nemusí podávat přiznání, pokud se jedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je

⁴⁰ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 45-46

⁴¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Poplatník, který vykazuje daňovou ztrátu, musí daňové přiznání podat vždy.

V případě mezinárodního zdanění není povinen podat daňové přiznání poplatník, jemuž plynou pouze příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky ze zahraničí, které jsou podle § 38f ZDP vyjmuty ze zdanění. Poplatníci zdržující se na území ČR za účelem studia nebo léčení a ostatní poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 ZDP na něž se vztahují mezinárodní smlouvy, jsou povinni podat přiznání k dani, pokud uplatňují slevu na dani, daňové zvýhodnění nebo nezdavitelnou část základu daně podle v zákoně uvedených podmínek.

Jsou-li součástí zdanitelných příjmů rovněž příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků, doloží je poplatník daně dokladem vystaveným od plátce daně podle § 38j ZDP.⁴²

3.4.4 Registrační povinnost daňových nerezidentů v ČR

Pro daňové nerezidenty v ČR vzniká tzv. registrační povinnost v souvislosti s příjmy zdaňovanými prostřednictvím daňového přiznání. Pro ty poplatníky, kteří získají oprávnění k podnikatelské činnosti apod., nastává povinnost do třiceti dnů podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně. Z tohoto nařízení Zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že se to netýká těch poplatníků, kteří mají příjem ze závislé činnosti a je to tak také dále upraveno.

Podle § 126 daňového řádu nevzniká registrační povinnost těmto subjektům:

- a) daňovému subjektu, u kterého vznikla nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost,
- b) daňovému subjektu, u něhož se jedná pouze o daň z nemovitosti,
- c) poplatníkovi, který má výhradně povinnost platit daň nepřímo prostřednictvím plátce daně.⁴³

Bod c) se vztahuje právě k osobám majícím příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků. Pokud tedy tyto osoby nemají žádné jiné dani podléhající příjmy, nejsou povinni se u příslušného správce daně registrovat, neboť daň odvádí prostřednictvím plátce daně.

⁴² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴³ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

3.4.5 Zajištění daně

Tento proces není metodou vyloučení nebo zmírnění dvojího zdanění, ale postupem, kterým se státy snaží zamezit fiskální nekázní daňových nerezidentů. Postup se nevyskytuje ani v mezinárodních smlouvách, protože se jedná o jednostranné opatření ze strany státu.⁴⁴

⁴⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. Vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, s. 50

4. Praktická část

Abych mohl aplikovat jednotlivé metody zamezení dvojího zdanění a zjistil tak, jak která metoda ovlivňuje výši daňové povinnosti, musím si nejdříve stanovit na jakého poplatníka a za jakých podmínek budu tuto analýzu provádět. Je třeba tedy vytvořit abstraktní model, který mi poskytne relevantní a vypovídající informace.

4.1 Stanovený model

Vzorovým poplatníkem bude občan České republiky, který bude pro potřeby výpočtů v jednom případě daňovým rezidentem a v druhém případě daňovým nerezidentem ČR. Bude zaměstnán a bude pobírat mzdu, na kterou dosáhne rozhodující většina zaměstnaných osob, tedy mzdu mírně pod úroveň průměrné mzdy. Jako přivýdělek bude část roku pracovat v zahraničí, z čehož mu budou plynout příjmy ze zdroje mimo území ČR. Za daňového rezidenta budu považovat toho poplatníka, který bude vykonávat práci v zahraničí po 3 měsíce, zatímco v případě daňového nerezidenta půjde o práci v zahraničí v délce 7 měsíců. Tímto rozlišením postihnu obě varianty časového testu pro určení daňové rezidence, kdy bývá rozhodující počet 183 dnů.

Abych mohl uplatnit konkrétní slevy na dani a daňová zvýhodnění a tím vystihl skutečný dopad zdanění, potřebuji stanovit sociální status poplatníka. V úvahu jsem vzal statistiky z roku 2001 a podle nich určil nejčastěji se vyskytující model poplatníka. Údaje vychází ze sčítání lidu, domů a bytů k 1. březnu 2001, které prováděl Český statistický úřad. Podle typu rodiny a domácnosti byl k roku 2001 nejčastější model úplné rodiny. Úplná rodina představovala 54,6 %. Další statistiky blíže charakterizovaly úplnou rodinu a vyšlo z nich, že nejčastěji se skládá ze dvou členů, tedy muže a ženy. Z toho ale ještě vycházela statistika, podle které se dá soudit, že tento model platí převážně pro osoby starší 60 let, tedy téměř v ekonomicky neproduktivním věku. Druhou v pořadí nejčastěji se vyskytující úplnou rodinou byl model muž, žena a dvě děti. Procentuálně 22,1 %. Proto budu tento model uplatňovat pro své výpočty.⁴⁵ Ve výpočtech budu zaokrouhlovat podle pravidel matematiky.

⁴⁵ANDRLE, A. *Změny ve složení rodin a domácností 1961 – 2001 a očekávané důsledky*. In Veřejná správa, č. 15, 06/2008. [online] cit. 2011-04-13, Tabulka 1, Tabulka 3

Aby byly relevantní údaje i o příjmech ze zahraničí, je nutné si zvolit konkrétní zemi, ze které budou příjmy pocházet. Tím stanovím, jakými pravidly a jakou konkrétní smlouvou o zamezení dvojího zdanění se budu muset řídit. Jako země, odkud příjmy plynou, budu uvažovat Německo jako vyspělou ekonomiku a našeho bezprostředního souseda a dále pak Švýcarsko, kvůli odlišnému daňovému systému a také kvůli mému osobnímu zájmu po ukončení studia ve Švýcarsku určitý čas pracovat.

Podle předběžných výsledků Českého statistického úřadu byla průměrná hrubá mzda v roce 2010 v České republice 23 951 Kč. Podle strukturálních statistik ČSÚ však na tuto mzdu nedosáhnou zhruba 2/3 zaměstnanců.⁴⁶ Skupina zaměstnanců, kteří nedosahují průměrné mzdy, ale blíží se jí, je tímto pro můj výzkum nejvhodnější, protože se týká největšího počtu zaměstnanců. Podle dalších údajů ČSÚ ze 2/3 zaměstnanců, kteří nedosáhnou na průměrnou mzdu, jich plných 50 % pobírá mzdu nižší než 20 900 Kč. Jako průměrnou měsíční hrubou mzdu pro svůj model jsem tedy zvolil částku 20 000 Kč ze závislé činnosti na území ČR, což představuje zaokrouhleně 84 % průměrné hrubé mzdy. Stejným způsobem určím i výši výdělku v zahraničí.

Podle Německého statistického úřadu byla v roce 2010 průměrná hrubá měsíční mzda 3 227 EUR.⁴⁷ Podle stejného poměru jako u české průměrné mzdy, 84 %, vychází tedy průměrná hrubá mzda za 3 měsíce 8 132 EUR a za 7 měsíců 18 975 EUR. Přepočteno na české koruny 205 496 Kč a 479 043 Kč. Pravidla pro přepočet příjmu pro výpočet zálohy na daň z příjmů upravuje § 38 ZDP.⁴⁸ Stanovené jednotné kurzy za zdaňovací období 2010 podle tohoto zákona jsou uvedeny ve Finančním zpravodaji č. 3/2011. Kurz 1 EUR = 25,27 CZK.⁴⁹

⁴⁶ Český statistický úřad. *Průměrná mzda reálně poklesla o 1,2 %. Průměrné mzdy – 1. čtvrtletí 2010* [online]. poslední revize 9. 3. 2011 [cit. 2011-03-26].

⁴⁷ Statistisches Bundesamt Deutschland. *Entwicklung der Bruttoverdienste – Durchschnittliche Bruttomonatverdienste Deutschland* [online]. [cit. 2011-03-26].

⁴⁸ Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴⁹ Finanční zpravodaj 3/2011. Pokyn GFŘ-D-1. 276/11-3120, 4. 1. 2011

Podle Švýcarského statistického úřadu byla v roce 2008 průměrná hrubá měsíční mzda 6 046 CHF.⁵⁰ Jednotný kurz stanovený pro zdaňovací období 2010 švýcarského franku je 1 CHF = 18,48 CZK.⁵¹ Poměrná část mzdy za 3 měsíce je 15 236 CHF, přepočteno 281 561 Kč, a poměrná část mzdy za 7 měsíců je 35 550 CHF, přepočteno 656 964 Kč.

4.1.1 Souhrnné vstupní informace pro aplikaci metod zamezení dvojího zdanění

Poplatník – daňový rezident ČR, roční příjmy

Příjmy ze zdrojů na území ČR (9*20 000)	180 000 Kč
Příjmy ze zdrojů mimo území ČR - varianta Německo	205 496 Kč
- varianta Švýcarsko	281 561 Kč

Poplatník – daňový nerezident ČR, roční příjmy

Příjmy ze zdrojů na území ČR (5*20 000)	100 000 Kč
Příjmy ze zdrojů mimo území ČR - varianta Německo	479 043 Kč
- varianta Švýcarsko	656 964 Kč

Tabulka 3 – Legenda k příkladům na aplikaci metod zamezení dvojího zdanění

Poplatník	Varianta		
Daňový rezident	A	Německo	A1
		Švýcarsko	A2
Daňový nerezident	B	Německo	B1
		Švýcarsko	B2

⁵⁰ Schweizerische Eidgenossenschaft. *Lohnniveau – Nationale Ebene. E – Wirtschaft insgesamt. Monatlicher Bruttolohn nach Wirtschaftszweigen – Privater und öffentlicher Sektor zusammen – Schweiz* [online]. cit. 2011-03-26.

⁵¹ Finanční zpravodaj 3/2011. Pokyn GFŘ-D-1. 276/11-3120, 4. 1. 2011

4.2 Daňový rezident ČR – Varianta Německo

4.2.1 A1 Metoda úplného zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	385 496
ZD z celosvětových příjmů	516 565
Daň (15 %)	77 485
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu	205 496
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu	457
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně	
(77 485-457)	77 028
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy	
(205 496*77 485/385 496)	41 305
Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní	
(457-41 305)	- 40 848

Daňová povinnost v ČR	77 028
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	28 980

Efektivní zdanění $\frac{77\,028}{385\,496} * 100 = \mathbf{20\, \%}$

Reálné efektivní zdanění $\frac{28\,980}{385\,496} * 100 = \mathbf{7,5\, \%}$

Vzorec pro výpočet daně z příjmu FO v Německu⁵²

$$(912,17 * y + 1400) * y; \quad y = (8132 - 8004) / 10\,000$$

⁵² GOLLA, P. Němci na daních odvedou méně [online]. 20. 5. 2010 [cit. 2011-04-19].

4.2.2 A1 Metoda prostého zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	385 496
ZD z celosvětových příjmů	516 565
Daň (15 %)	77 485
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu	205 496
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí	457
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy (205 496*77 485/385 496)	41 305
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka (457-41 305)	- 40 848
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (77 485-41 305)	36 108

Daňová povinnost v ČR	36 180
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	- 11 868

Efektivní zdanění $\frac{36\,180}{385\,496} * 100 = \mathbf{9,4\, \%}$

Reálné efektivní zdanění **nemá smysl**

Daňové zvýhodnění je vyšší než daňová povinnost →

→ daňový bonus

Vzorec pro výpočet daně z příjmu FO v Německu

$$(912,17 * y + 1400) * y; \quad y = (8132 - 8004) / 10\,000$$

4.2.3 A1 Metoda vynětí úplného

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	385 496
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí	205 496
Příjmy ve státě rezidenta	180 000
ZD ve státě rezidenta	241 200
Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15 %)	36 180

Daňová povinnost v ČR	36 180
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	- 11 868

Efektivní zdanění $\frac{36\,180}{385\,496} * 100 = \mathbf{9,4\, \%}$

Reálné efektivní zdanění **nemá smysl**

Daňové zvýhodnění je vyšší než daňová povinnost →

→ daňový bonus

4.2.4 A1 Metoda vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	385 496
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek)	205 496
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí	457
Daň zjištěná z celosvětových příjmů	77 485
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR	77 028

Daňová povinnost v ČR	77 028
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	28 980

Efektivní zdanění $\frac{77\,028}{385\,496} * 100 = \mathbf{20\%}$

Reálné efektivní zdanění $\frac{28\,980}{385\,496} * 100 = \mathbf{7,5\%}$

Vzorec pro výpočet daně z příjmu FO v Německu

$$(912,17 * y + 1400) * y; \quad y = (8132 - 8004) / 10\,000$$

4.2.5 A1 Metoda vynětí s výhradou progrese – zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	385 496
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí	205 496
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	77 485
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů	
(77 485/516 565*100)	15 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR	
((385 496-205 496)*1,34*0,15)	36 180

Daňová povinnost v ČR	36 180
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	- 11 868

Efektivní zdanění $\frac{36\,180}{385\,496} * 100 = \mathbf{9,4\, \%}$

Reálné efektivní zdanění **nemá smysl**

Daňové zvýhodnění je vyšší než daňová povinnost →

→ daňový bonus

4.3 Daňový nerezident ČR – Varianta Německo

4.3.1 B1 Metoda úplného zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	579 043
Daň vypočtená z těchto příjmů	88 597
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně	100 000
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a neuznaná k zápočtu	20 100
Daňová povinnost v Německu	
(88 597-20190)	68 497
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy	
(100 000*88 597/579 043)	15 301
Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (20 100-15 301)	4 799

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{68\,497}{579\,043} * 100 = \mathbf{11,8\%}$$

Vzorec pro výpočet daně z příjmu FO v Německu⁵³

$$(228,74 * z + 2\,397) * z + 1038; \quad z = (22\,914 - 13\,469)/10\,000$$

⁵³ GOLLA, P. *Výpočet daně třikrát jinak* [online]. 3. 5. 2010 [cit. 2011-04-19].

4.3.2 B1 Metoda prostého zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	579 043
Daň vypočtená z těchto příjmů	88 597
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu daně	100 000
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí	20 100
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy (100 000*88 597/579 043)	15 301
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu (20 100-15 301)	4 799
Celkem daňová povinnost v Německu	73 296

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{73\,296}{579\,043} * 100 = \mathbf{12,7\%}$$

4.3.3 B1 Metoda vynětí úplného

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	579 043
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí	100 000
Příjmy ve státě rezidenta (SRN)	479 043
Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy	61 204

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{61\,204}{579\,043} * 100 = \mathbf{10,6\%}$$

Vzorec pro výpočet daně z příjmu FO v Německu

$$(228,74 * z + 2\,397) * z + 1038; \quad z = (18\,957 - 13\,469)/10\,000$$

4.3.4 B1 Metoda vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	579 043
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek	100 000
ZD ze zahraničních příjmů	134 000
Daň ze zahraničních příjmů	20 100
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	88 597
Daňová povinnost v Německu	
(88 597-20 100)	68 497

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{68\,497}{579\,043} * 100 = \mathbf{11,9\%}$$

4.3.5 B1 Metoda vynětí s výhradou progrese - zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	579 043
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí	100 000
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	88 597
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů	
(88 597/579 043*100)	15,3 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území SRN	
((579 043-100 000)*0,153)	73 294

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{73\,294}{579\,043} * 100 = \mathbf{12,7\%}$$

4.4 Daňový rezident ČR – Varianta Švýcarsko

Ve variantách, kdy daňový rezident a nerezident pracují ve Švýcarsku, je daň z příjmu poplatníka vypočítávána podle daňové kalkulačky pro fyzické osoby Úřadu pro hospodářství a turistiku kantonu Graubünden. Jako obec (municipalita) je vybrána Celerina-Schlaringa, protože to je obec, která je předmětem mého zájmu.⁵⁴ Daňový systém Švýcarska je rozebrán v další kapitole. Údaje z daňové kalkulačky jsem ověřoval podle Tabulky pro výpočet přímých spolkových daní (Tabelle für die

⁵⁴ Amt für Wirtschaft und Tourismus Graubünden. Calculator natural persons, Steuerjahr 2010.

Berechnung der direkten Bundessteuer der natürlichen Persone) vydané Švýcarskou konfederací finančních úřadů.⁵⁵

4.4.1 A2 Metoda úplného zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	461 561
ZD z celosvětových příjmů	618 492
Daň (15 %)	92 774
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu	281 561
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu	0
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně	
(92 774-0)	92 774
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy	
(281 561*92 774/461 561)	56 594
Absolutní částka zápočtu daně, který fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní	
(0-56 594)	- 56 594

Daňová povinnost v ČR	92 774
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	44 726

$$\text{Efektivní zdanění} \quad \frac{92\,774}{461\,561} * 100 = \mathbf{20,1\%}$$

$$\text{Reálné efektivní zdanění} \quad \frac{44\,726}{461\,561} * 100 = \mathbf{9,7\%}$$

⁵⁵ Schweizerische Eidgenössisches Finanzdepartement EFD. Tarife – Form. 58c – 2011/Post.

4.4.2 A2 Metoda prostého zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	461 561
ZD z celosvětových příjmů	618 492
Daň (15 %)	92 774
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu	281 561
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí	0
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy (281 561*92 774/461 561)	56 594
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která proto bude zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů poplatníka (0-56 594)	- 56 594
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (92 774-0)	92 774

Daňová povinnost v ČR	92 774
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	44 726

Efektivní zdanění $\frac{92\,774}{461\,561} * 100 = \mathbf{20,1\%}$

Reálné efektivní zdanění $\frac{44\,726}{461\,561} * 100 = \mathbf{9,7\%}$

4.4.3 A2 Metoda vynětí úplného

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	461 561
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí	281 561
Příjmy ve státě rezidenta	180 000
ZD ve státě rezidenta	241 200
Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy	36 180

Daňová povinnost v ČR	36 180
- poplatník	- 24 480
- děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	- 11 868

Efektivní zdanění $\frac{36\,180}{461\,561} * 100 = 7,8 \%$

Reálné efektivní zdanění **nemá smysl**

Daňové zvýhodnění je vyšší než daňová povinnost →

→ daňový bonus

4.4.4 A2 Metoda vynětí s výhradou progresu – vrchní dílek

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	461 561
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek	281 561
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí	0
Daň zjištěná z celosvětových příjmů	92 774
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR	
(92 774-0)	92 774

Daňová povinnost v ČR	92 774
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	44 726

Efektivní zdanění $\frac{92\,774}{461\,561} * 100 = \mathbf{20,1\%}$

Reálné efektivní zdanění $\frac{44\,726}{461\,561} * 100 = \mathbf{9,7\%}$

4.4.5 A2 Metoda vynětí s výhradou progrese – zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	461 561
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí	281 561
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	77 485
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů	
(92 774/618 492*100)	15 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR	
((461 561-281 561)*1,34*0,15)	36 180

Daňová povinnost v ČR	36 180
- poplatník	- 24 840
- sleva na děti (2)	- 23 208
Zaplacená daň v ČR	- 11 868

Efektivní zdanění $\frac{36\,180}{461\,561} * 100 = 7,8 \%$

Reálné efektivní zdanění **nemá smysl**

Daňové zvýhodnění je vyšší než daňová povinnost →

→ daňový bonus

4.5 Daňový nerezident ČR – Varianta Švýcarsko

4.5.1 B2 Metoda úplného zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	756 964
Daň vypočtená z těchto příjmů (§ CH)	19 940
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně	100 000
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a neuznaná k zápočtu	20 100
Daňová povinnost ve Švýcarsku	
(19 940-20 100)	- 160

Efektivní zdanění celosvětových příjmů ve Švýcarsku $\frac{19\,940}{756\,964} * 100 = \mathbf{2,6\%}$

Efektivní zdanění ve Švýcarsku je v tomto případě velice nízké převážně z toho důvodu, že ve Švýcarsku se uplatňuje daňové zvýhodnění manželů a například spolková daň z příjmu se počítá až od částky 30 600 CHF ročně u jednoho z manželů. Přepočet této částky na české koruny je 565 488.

Při uplatnění metody úplného zápočtu daně v tomto případě se dokonce daňová povinnost ve Švýcarsku stane zápornou. Jak je ale tato situace řešena, je otázkou švýcarských daňových předpisů a s těmi takto dopodrobna seznámen nejsem.

4.5.2 B2 Metoda prostého zápočtu

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	756 964
Daň vypočtená z těchto příjmů (§ CH)	19 940
V tom případě příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě prostého zápočtu daně	100 000
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí	20 100
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy	
(100 000*19 940/756 964)	2 634
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu	
(20 100-2 634)	17 466
Celkem daňová povinnost ve Švýcarsku	
(19 940-2 634)	17 306

Efektivní zdanění $\frac{17\,306}{756\,964} * 100 = \mathbf{2,3\%}$

4.5.3 B2 Metoda vynětí úplného

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	756 964
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného vynětí	100 000
Příjmy ve státě rezidenta (CH)	656 964
Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy	8 704

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{8\,704}{656\,964} * 100 = 1,3 \%$$

4.5.4 B2 Metoda vynětí s výhradou progresu – vrchní dílek

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	756 964
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí (vrchní dílek)	100 000
ZD ze zahraničních příjmů	134 000
Daň ze zahraničních příjmů	20 100
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka	19 940
Daňová povinnost ve Švýcarsku	
(19 940 – 20 100)	- 160

Při uplatnění metody vynětí s výhradou progresu – vrchního dílku dostáváme opět zápornou daňovou povinnost ve Švýcarsku.

4.5.5 B2 Metoda vynětí s výhradou progresu - zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	756 964
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě vynětí	100 000
Daň zjištěná z celosvětových příjmů	19 940
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů	
(19 940/756 964*100)	2,6 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území Švýcarska	
((756 964-100 000)*0,026	17 081

$$\text{Efektivní zdanění} = \frac{17\,081}{756\,964} * 100 = 2,3 \%$$

4.6 Vyhodnocení varianty A1

Aplikací jednotlivých metod zamezení dvojího zdanění na variantu, kdy daňový rezident ČR má příjmy ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí, v tomto případě z Německé spolkové republiky, jsem došel ke dvěma variantám daňových dopadů. Za použití metody úplného zápočtu a metody vynětí s výhradou progresu – vrchní dílek, byla efektivní míra zdanění, tedy procentuální sazba daně z celkových příjmů poplatníka abstrahovaná bez slev na dani a daňových zvýhodnění, 20 % a reálné efektivní zdanění, tedy po odečtu slev na dani a daňových zvýhodnění, 7,5 %. U metody prostého zápočtu, vynětí úplného a vynětí s výhradou progresu – zprůměrování byla sazba efektivního zdanění 9,4 % a reálné efektivní zdanění bylo nulové, respektive výpočet by neměl smysl, protože po odečtení slev na dani a daňových zvýhodnění byla daňová povinnost záporná. Tzn., že daňové zvýhodnění bylo vyšší než daňová povinnost a poplatníkovi vznikl nárok na daňový bonus podle § 35c odst. 3 ZDP.

Důvodem rozdílu mezi metodami byl způsob, jakým jednotlivé metody zamezují dvojímu zdanění. U metody úplného zápočtu a vynětí s výhradou progresu – vrchní dílek se brala v úvahu skutečná zaplacená daň v zahraničí, která v tomto případě byla pouze 457 Kč. Takto nízká daňová povinnost je výsledkem toho, že v SRN se u ročního příjmu ve výši do 8004 EUR neplatí žádná daň a roční příjem v příkladu byl 8 132 EUR. Proto vznikla takto nízká daňová povinnost, která v důsledku prakticky nesnížila daňovou povinnost v ČR. Také proto i po odečtení slev na dani zůstala kladná daňová povinnost a bylo možné vyjádřit reálné efektivní zdanění.

U zbývajících metod se brala v úvahu vyšší daň a daňová povinnost připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR byla ve všech třech případech 36 180 Kč. Po odečtení slev na dani vznikla záporná daňová povinnost ve výši – 11 868 Kč, která tedy představovala pro poplatníka daňový bonus.

Podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, článku 23, se v případě těchto příjmů používá metoda úplného vynětí.⁵⁶ V tom případě je efektivní zdanění příjmů poplatníka 9,4 % a po započtení slev na dani a daňových zvýhodnění má poplatník nárok na daňový bonus ve výši 11 868 Kč.

⁵⁶ Vyhláška 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, čl. 23

4.7 Vyhodnocení varianty B1

Aplikace jednotlivých metod zamezení dvojího zdanění z pohledu nerezidenta ČR, v tomto případě rezidenta SRN bylo obtížné, protože jsem musel využívat německých předpisů a způsobu zdanění. Z tohoto důvodu není spočítáno ani reálné efektivní zdanění, protože by bylo nutné se dopodrobna seznámit s německými daňovými předpisy, různými slevami a zvýhodněními a vlastně s celým daňovým systémem Německa. Jednotlivé metody jsem tedy aplikoval pouze v takovém rozsahu, v jakém mi to bylo umožněno dostupností zdrojů, a to z pohledu nerezidenta ČR.

Pro výpočet daně z příjmu poplatníka a rezidenta v SRN jsem používal vzorce, které jsou uvedeny pro jednotlivá daňová pásma. Efektivní míra zdanění se pohybovala od 10,6 % do 12,7 %.

Jak již bylo uvedeno, smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČSSR a SRN, je pro zamezení dvojího zdanění určena metoda úplného vynětí. Podle této metody byly vyňaty zahraniční příjmy – příjmy ze zdrojů na území ČR – ve výši 100 000 Kč a daň se počítala pouze z příjmů na území SRN ve výši 479 034 Kč. Daňová povinnost z těchto příjmů je 61 204 Kč a efektivní zdanění 10,6 %.

4.8 Vyhodnocení varianty A2

U této varianty, kdy český daňový rezident má příjmy jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zdrojů ze Švýcarska, se do výsledků promítlo jednak to, že příjmy ze zahraničí byly nízké a také to, že se ve Švýcarsku uplatňuje daňové zvýhodnění pro manžele. Kombinací těchto dvou skutečností poplatník neplatil z příjmu ze zdrojů v zahraničí žádnou daň, měl nulovou daňovou povinnost vůči zahraničním příjmům. Důsledkem toho bylo, že výše daňové povinnosti v ČR nebyla ovlivněna zahraničními příjmy, ale konkrétní metodou.

Míra efektivního zdanění se pohybovala v celku širokém rozmezí od 7,8 % do 20,1 %. Spodní hranice byla u metody úplného vynětí a vynětí s výhradou progresu – zprůměrování, horní hranice vyšla u zbývajících metod. Dá se říci, že horní hranice, 20,1 %, odpovídá zdanění v ČR. Sice je v ČR jednotná daňová sazba 15 %, ale ta se váže na základ daně a ne na příjem, jak bylo vysvětleno v předešlých kapitolách. Tedy 15 % ze základu daně v tomto případě představuje 20,1 % z hrubého příjmu. Výsledek byl ovlivněn, jak bylo řečeno, nulovou daňovou povinností v zahraničí.

Míra reálného efektivního zdanění byla 9,7 % nebo výpočet neměl smysl, protože daňová povinnost po započtení slev na dani a daňových zvýhodnění byla záporná a poplatníkovi vznikl nárok na daňový bonus. Stalo se tak v případě použití metody úplného vynětí a vynětí s výhradou progrese – zprůměrování.

Podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Švýcarskou spolkovou radou, článku 23, se používá metoda prostého zápočtu.⁵⁷ V tomto příkladě vychází daňová povinnost v ČR po zápočtu daně 92 774 Kč, z toho efektivní zdanění 20,1 % a po započtení slev na dani a daňových zvýhodnění konečná daňová povinnost v ČR 44 726 Kč, z toho reálné efektivní zdanění 9,7 %.

4.9 Vyhodnocení varianty B2

Při aplikaci metod zamezení dvojího zdanění v u této varianty, daňový nerezident ČR s příjmy ze Švýcarska a s České republiky, bylo opět nutné řídit se a využívat zákonů platných ve Švýcarsku

Efektivní zdanění ve Švýcarsku vycházelo velice nízké u všech metod převážně z důvodu, že se zde uplatňuje daňové zvýhodnění manželů a například spolková daň z příjmu se počítá až od částky 30 600 CHF ročně u jednoho z manželů. Přepočet této částky na české koruny je 565 488. Míra efektivního zdanění se v tomto případě pohybovala od 1,3 % do 2,6 %. Toto nízké daňové zatížení vycházelo z nízké daňové povinnosti a k ní se vztahujících, pro nás relativně vyšších, příjmů. Takto nízké efektivní zdanění se týkalo metody prostého zápočtu, úplného vynětí a vynětí s výhradou progrese – zprůměrování. U metody úplného zápočtu a vynětí s výhradou progrese – vrchní dílek vyšla daňová povinnost ve Švýcarsku záporná. Tato situace bude dále upravena konkrétními švýcarskými předpisy, ale to není předmětem mé práce.

Míru reálného efektivního zdanění u této varianty neuvádím, protože nejsem plně seznámen se systémem slev na dani ve švýcarském daňovém systému.

Podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Švýcarskem se používá metoda prostého zápočtu. V tomto případě tedy vyšla daňová povinnost ve Švýcarsku 17 306 Kč, z toho efektivní zdanění ve výši 2,3 %.

⁵⁷ Sdělení č. 281/1996 Sb., Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, čl. 23.

4.10 Porovnání variant A1 : A2

Porovnáním procentní sazby zdanění získám relevantní údaje o míře zdanění u jednotlivých příkladů a metod. Bylo by téměř zbytečné porovnávat absolutní částky, protože ty nemají vypovídací schopnost toho, jak velkou část z příjmu musí poplatník na daních odvést.

Výsledky z porovnání variant A1 a A2 jsou až na metodu prostého zápočtu podobné. Míra efektivního zdanění pro zdanění českého daňového rezidenta v Německu dosahovala hodnot 20 % a 9,4 % a míra efektivního zdanění českého daňového rezidenta ve Švýcarsku dosahovala při použití stejných metod hodnot 20,1 % a 7,8 %. Podoba vypočítaných hodnot je výsledkem skutečnosti, že daňové zatížení v zahraničí dosahovaných příjmů bylo u obou variant velmi nízké. V Německu byla daň 457 Kč z příjmů ze zdrojů v SRN a ve Švýcarsku byla daň dokonce nulová ze zdrojů z tohoto území.

Míra reálného efektivního zdanění dosahovala u stejných metod 7,5 % v Německu a 9,7 % ve Švýcarsku nebo byla daňová povinnost záporná a vznikl tím poplatníkovi nárok na daňový bonus.

Jistě stojí za povšimnutí výsledný rozdíl mezi jednotlivými metodami zamezení dvojího zdanění, tedy rozdíl v reálné daňové povinnosti. U některých metod byla výsledná daňová povinnost v rozmezí od 7,5 % do 9,7 % z hrubých příjmů, zatímco ve zbývajících případech měl poplatník dokonce nárok na daňový bonus ve výši 3 % z hrubých příjmů.

Srovnání metod uplatňovaných v Německu (vynětí úplné) a ve Švýcarsku (prostý zápočet) vychází jednoznačně pro metodu úplného vynětí. Aplikací metody úplného vynětí v Německu vznikne českému daňovému rezidentovi v mém příkladě míra efektivního zdanění 9,4 % a reálné efektivní zdanění představuje daňový bonus, který představuje 3 % hrubých příjmů. Zatímco u metody prostého zápočtu ve Švýcarsku je efektivní míra zdanění pro českého rezidenta 20,1 % a reálné efektivní zdanění 9,7 %. Rozdíl ve skutečně zaplacené dani tedy činí téměř 7 % hrubých příjmů.

Čistě hypoteticky, kdyby byla ve Švýcarsku také uplatňována metoda úplného vynětí, tak by se stávající rozdíl téměř srovnal a efektivní zdanění ve Švýcarsku by bylo 7,8 % a reálné efektivní zdanění by také představovalo daňový bonus ve výši zhruba 3 % hrubých příjmů.

4.11 Porovnání variant B1 : B2

Porovnání variant B1 a B2 není už pro české potřeby tak významné, protože se v nich porovnávají daňoví nerezidenti ČR, a sice daňový rezident Německa a daňový rezident Švýcarska. Míra efektivního zdanění německého daňového rezidenta se pohybovala v rozmezí od 10,6 % do 12,7 % a daňového rezidenta Švýcarska v rozmezí od 1,3 % do 2,6 %. Tak nízké efektivní zdanění ve Švýcarsku je výsledkem skutečnosti, že se uplatňuje daňového zvýhodnění pro manžele. Jaké by bylo reálné zdanění, to by bylo otázkou daňových slev a zvýhodnění v konkrétní zemi a v konkrétním případě. Obě země uplatňují velice rozmanité daňové odpočty, ale to již není předmětem mé práce.

5. Daňový systém Švýcarska

Daňový systém Švýcarska kopíruje politické rozložení státu, daně se tedy vybírají na třech úrovních – federální, kantonální a obecní. Tento systém je velice komplikovaný, protože jednotlivé kantony mají velkou daňovou autonomii a celková legislativa je tedy velmi obsáhlá. Jak uvádí Láchová, legislativa se týká všech 26 kantonů a do určité míry 2740 obcí (pro rok).

Dříve byly hlavním zdrojem příjmů daně majetkové a zdanění důchodů představovalo pouze doplněk. Důležitým bodem pro změnu byl přechod na systém založený na všeobecné důchodové dani s doplňující daní z majetku, který byl dokonán v roce 1970.

Vzhledem k tomu, že kantony mají velkou daňovou suverenitu, zajišťuje harmonizaci kantonálního a municipálního (municipalita – městská samospráva – pozn. autora) zdanění příjmů nařízení Federálního parlamentu ze 14. 12. 1990 (Tax Harmonization Law). Důsledkem bylo, že jednotlivé kantony a municipality sladí své právo s federálním harmonizačním daňovým právem do 1. 1. 2001. Zmíněné právo stanovuje pravidla pro určení základu daně, standardizuje odpočty a slevy, ale nezasahuje do suverenity kantonů při stanovení kantonálních sazeb daní.

Proto u daní z příjmů najdeme na kantonální úrovni odlišnosti, kdy je rozdílná výše uplatňovaných sazeb, je rozdílný počet daňových pásem i velikost odpočtů. Tyto rozdíly mají vliv na různé daňové zatížení v jednotlivých kantonech.

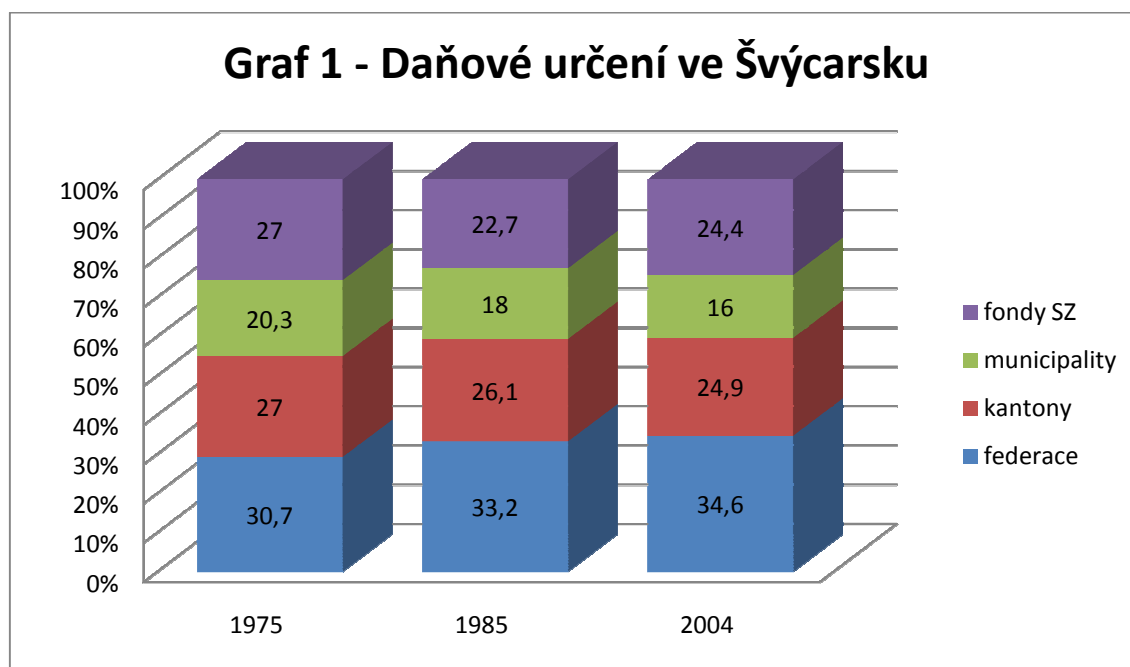
Celkovou komplikovanost švýcarského daňového systému vyvažuje celkově nízká úroveň daňového zatížení, které je hluboko pod průměrem OECD i EU.

Suverenita obcí v daňové legislativě se liší podle jednotlivých kantonů. V některých je suverenita vysoká, v jiných obcích se ukládání daní řídí kantonálními zákony.⁵⁸

Hlavní podíl na daňovém výnosu představují federální daně. Podíly jednotlivých daní jejich a vývoj v období 1975 – 2004 podle Láchové ukazuje Graf 1.

⁵⁸ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 161-162

Graf 1 – Daňové určení ve Švýcarsku 1975 – 2004



Zdroj: LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 2007, s. 163

Z grafu je vidět, že ve sledovaném období municipální i kantonální daně klesaly, v prvním případě z 20,3 % na 16 % a ve druhém případě z 27 % na 24,9 %. Zatímco tyto daně klesaly, tak federální daně vzrostly o téměř 4 body z 30,7 % na 34,6 %.

5.1 Správa daní

Jak uvádí Láchová, tak i přes výraznou daňovou autonomii není daňová správa oddělena pro každou úroveň, ale výběr federálních, kantonálních i municipálních daní je svěřen kantonům. 30 % z federálních daní zůstává kantonu a municipální daně jsou vybírány formou přirážky kantonální daně.

Výrazná decentralizace švýcarské daňového systému je hlavním brzdícím prvkem daňové reformy, ale v současné době sílí daňová konkurence mezi kantony a s ní požadavky na změny.

Zjednodušený přehled jednotlivých daní přináší Tabulka 4.

Tabulka 4 – Přehled daňového určení ve Švýcarsku – zdanění jednotlivců

Druh daně	Daňové určení		
	Federální	Kantonální	Municipální
Příjem ze zaměstnání – mzdy	X	X	X
Příjem ze zaměstnání – platy	X	X	X
Investiční příjmy:			
- z nemovitostí	X		
- dividendy	X		
- úroky	X		
- honoráře	X		
Příjmy z podnikání	X	X	X
Profesní příjmy (architekti, advokáti, ...)	X	X	X
Kapitálové zisky (v souvislosti s podnikáním)	X	X	X
Příspěvky na sociální zabezpečení	X		
Daň z čistého bohatství		X	X
Daň z nemovitostí		X	X
Daň dědická		X	X
Daň darovací		X	X
Srážková daň pro nerezidenty:			
- mzdy a platy	X	X	
- dividendy, úroky a jiné	X		

Zdroj: LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 164

5.2 Daň z příjmu fyzických osob ve Švýcarsku

Jak uvádí Láchalová, na federální úrovni jsou fyzické osoby – rezidenti poplatníky daně ze svých celosvětových příjmů. Za rezidenta je ve Švýcarsku považována ta osoba, která má na jeho území trvalý nebo dočasný pobyt. Dočasný pobyt je charakterizován jako situace, kdy poplatník zůstane ve Švýcarsku alespoň 30 dní za účelem ekonomické činnosti, nebo ve Švýcarsku pobývá alespoň 90 dní. Ostatní poplatníci mají daňovou povinnost pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území Švýcarska. Společné zdanění manželů je povinné a příjmy manžela i manželky se pro daňové účely sčítají.

Předmětem daně jsou 4 kategorie příjmů, z nichž jedna je „pracovní příjem“ (včetně příjmů ze zaměstnání a podnikání, včetně příjmu ze svobodného povolání).

Osobám, které mají příjmy ze závislé činnosti, umožňuje zákon odečítat od hrubých mezd nutné související výdaje ve vztahu k zaměstnání. Uznávané příjmy uvádí Láchalová k roku 2007 tyto:

- výdaje na dopravu: na veřejnou dopravu, v případě nutnosti použití automobilu 0,65 CHF/km,
- výdaje na stravu až do výše 2 300 CHF za rok, pokud se poplatník nemůže stravovat doma,
- týdenní výdaje dojíždějících pracovníků: ubytování: nájemné za jednolůžkový pokoj, jídlo do 6 400 CHF na rok, cestovní náklady mezi domovem a místem ubytování a mezi místem ubytování a místem pracoviště,
- výdaje na další vzdělání: skutečné náklady do limitu,
- ostatní výdaje: nářadí, knihy, pracovní oděvy – 3 % z čistého platu (minimálně 1 900 CHF, maximálně 3 800 CHF).

5.2.1 Sazby federální daně z příjmu fyzických osob

Na federální úrovni je uplatňována progresivní daňová sazba. Naproti tomu se kantonální a obecní sazby daně liší podle místa rezidence, příjmu a velikosti majetku. Švýcarská ústava zaručuje celkové daňové zatížení na federální úrovni 11,5 % ze základu daně. Z tabulek uvedených níže plyne, že pokud příjem poplatníka přesáhne částku 843 600 CHF, je celý tento příjem zdaněn uvedenou sazbou. Celková výše federální a kantonální daně obvykle nepřesáhne 30 %. Láchalová pro představu uvádí následující přehled o struktuře celkového zdanění příjmů:

<i>Federální daň z příjmu (maximální sazba)</i>	11,5 %
<i>Kantonální a obecní sazba daně z příjmů (např.):</i>	
- zdanitelný příjem 50 000 CHF	5 – 10 %
- zdanitelný příjem 500 000 CHF	10 – 25 % ⁵⁹

Sazby pro stanovení federální daně z příjmů a z kapitálových zisků mají progresivní charakter a jsou rozděleny do dvou skupin. První skupinou jsou manželské

⁵⁹ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 166

páry, vdovy a vdovci, rozvedení rodiče či rodiče samoživitelé, kteří žijí s nezletilými dětmi nebo dětmi, které studují – Tabulka 5. Druhá skupina je prostá, jsou to ostatní poplatníci – Tabulka 6.

Tabulka 5 – Sazby daně pro manželské páry, vdovy a vdovce, rozvedené rodiče či rodiče samoživitele s dětmi pro rok 2007

Zdanitelný příjem (CHF)	Daň ze spodní částky (CHF)	Sazba ze základu přesahujícího spodní hranici v %
Prvních 26 700	-	-
26 700 – 47 900	-	1
47 900 – 54 900	212	2
54 900 – 70 900	352	3
70 900 – 85 100	832	4
85 100 – 97 400	1 400	5
97 400 – 108 100	2 015	6
108 100 – 117 000	2 657	7
117 000 – 124 000	3 280	8
124 000 – 129 300	3 840	9
129 300 – 132 900	4 317	10
132 900 – 134 700	4 677	11
134 700 – 136 500	4 875	12
136 600 – 843 600	5 091	13
843 600* a více	97 014	11,5

* Přesáhne-li příjem tuto hranici, podléhá v celé výši lineární sazbě 11,5 %

Zdroj: LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 166-167

Jak je z tabulky vidět, nezdanitelná část pro rok 2007 činila 26 700 CHF pro tuto skupinu poplatníků. Láchalová uvádí, že tato částka je o 2 500 CHF nižší než v roce 2006. Pro ostatní poplatníky, Tabulka 6, je nezdanitelných prvních 13 600 CHF naproti částce 16 800 CHF v roce 2006.

Tabulka 6 – Sazby daně pro ostatní poplatníky pro rok 2007

Zdanitelný příjem (CHF)	Daň ze spodní částky (CHF)	Sazba z rozdílu v %
Prvních 13 600	-	-
13 600 – 29 800	-	0,77
29 800 – 39 000	124,7	0,88
39 000 – 52 000	205,65	2,64
52 000 – 68 300	548,85	2,97
68 300 – 73 600	1 032,95	5,94
73 600 – 97 700	1 347,75	6,60
97 700 – 127 100	2 938,35	8,80
127 100 – 166 200	5 525,55	11,00
166 200 – 712 400	9 826,55	13,2
712 400* a více	81 924,95	11,5

*Přesáhne-li příjem tuto hranici, podléhá v celé výši lineární sazbě 11,5 %

Zdroj: LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 167

Marginální sazby kantonálních daní se pohybují v rozmezí od 5 (v degresivních systémech) do 35 %. Potom průměrná celková mezní sazba, která čítá kantonální i federální mezní sazby, je 37,5 %.

Láchalová uvádí tyto položky, které lze odečíst od základu daně:

- úroky z půjček (pro soukromé účely je výše úroků limitována),
- alimenty a výživné placené pravidelně; výdaje související s poplatníkovou nemocí, úrazem či invaliditou nebo tyto výdaje placeny osobě, kterou vyživuje, pokud přesáhnou 20 % poplatníkovu zdanitelného příjmu,
- dary charitativním organizacím do výše 10 % zdanitelného příjmu,
- 6 100 CHF za každé dítě do 18 let, o které poplatník pečuje, pokud dítě studuje a je poplatníkem podporováno; a za každou další osobu neschopnou výdělečné činnosti, která je poplatníkem podporována. Odpočet platí pouze v případě, kdy poskytnutá částka poplatníkem osobě je nejméně 6 100 CHF ročně,
- 7 600 CHF si může odečíst manželský pár z příjmu toho manžela, který má nižší příjem,
- ztráty z podnikání v 7 následujících obdobích.

Federální srážková daň z mezd a platů

Této dani podléhají příjmy, které plynou zahraničním zaměstnancům ve Švýcarsku. Daň se skládá ze sazby, která se používá pro zdanění jednotlivců a k té se připočte konkrétní kantonální srážková daň. Pravidla, která určují rezidenturu, jsou na kantonální úrovni shodná s těmi federálními.

Daň z příjmů jednotlivců vybírá příslušný kantonální finanční úřad. Termín pro zaplacení daně stanovuje Federální ministerstvo pouze jako obecný, konečné termíny jsou stanoveny kantonálním právem. Většina procesních předpisů týkajících se konečného termínu pro podání žádosti o vrácení daně je také v pravomoci každého kantonu. Zdaňovacím obdobím je jeden rok a daň se vypočte z příjmů za běžný rok.⁶⁰

⁶⁰ LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007, s. 167-168

Závěr

Mezinárodní zdanění příjmů je velice rozsáhlá a komplikovaná oblast, ve které se musí respektovat vnitrostátní zákony, bilaterální dohody a smlouvy a také multilaterální dohody mezi několika státy nebo jejich uskupeními. Pro pochopení celého systému jsem musel postupovat právě v tomto pořadí a seznámit se nejdříve s vnitrostátními předpisy a teprve poté se věnovat mezinárodním vztahům a pravidlům. V práci jsem se zaměřil na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, protože ta je zdrojem příjmů největší části obyvatel jak v České republice, tak i v ostatních zemích. Po analýze zdanění fyzických osob podle českých zákonů jsem se zaměřil na stejné podmínky v mezinárodním měřítku, kde jsem využil dříve získaných poznatků pro porozumění používaných termínů a náležitostí zdanění. Seznámil jsem se s konkrétními metodami sloužícími k zamezení dvojího zdanění, které jsem aplikoval na vzorový model poplatníka a výsledky následně analyzoval a porovnával mezi sebou, k čemuž jsem využil i smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené u jedné varianty mezi Českou republikou a Německem, u druhé varianty mezi Českou republikou a Švýcarskem. Švýcarský daňový systém jsem poté přiblížil i v samostatné kapitole, abych ukázal způsob jeho fungování a některé odlišnosti.

Typickým příjmem ze závislé činnosti je mzda. Ta se poté různými způsoby upravuje, aby vznikl tzv. základ daně, případně dílčí základ daně. Podle současné právní úpravy se příjmy poplatníka zvýší o povinné pojistné placené zaměstnavatelem a výsledná částka představuje základ daně, ze kterého se poté podle daňové sazby daň počítá.

V případě mezinárodního zdanění vstupují do systému prvky, které určují, kde se příjem zdaní, jak se příjem zdaní a také komu se příjem zdaní. O dvojím zdanění se hovoří v případě, kdy je stejný předmět daně, tzn. příjem nebo majetek, podroben dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Jedním ze základních prvků mezinárodního zdanění je určení daňového rezidentství poplatníka. Poplatník může být buď daňovým rezidentem, nebo daňovým nerezidentem a tím se určuje jeho postavení, práva a povinnosti v mezinárodním zdanění. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění by měly zajistit, aby poplatník byl daňovým rezidentem vždy jen jednoho státu a daňovým nerezidentem států ostatních. Hlavními důvody existence smluv o zamezení dvojího zdanění jsou ustanovení týkající se základu daně a způsobu výpočtu daně, které určují, jakou část předmětu daně lze do základu daně zahrnout

v jednom či druhém státě a jakým způsobem a v jakém rozsahu si každý smluvní stát přisvojí daňový výnos. To, jakým způsobem se bude daň počítat a rozdělovat, závisí na zvolené metodě k zamezení dvojího zdanění. Základními metodami jsou metoda zápočtu daně, metoda vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odpočitatelných nákladů.

Tyto metody jsem aplikoval na stanovený model poplatníka. Model byl konstruován tak, aby poplatník patřil do nejčastěji se vyskytující skupiny poplatníků. Údaje vycházely ze statistik Českého statistického úřadu a ze sčítání lidu, domů a bytů v roce 2001. Propočítání jednotlivých variant bylo zdlouhavé, protože ve výsledku bylo spočítáno na 20 příkladů a při některých výpočtech jsem se musel řídit i zahraničními daňovými předpisy. Použití metod k zamezení dvojího zdanění v kombinaci se zahraničními zdroji bylo někdy komplikované jak v pochopení celého postupu, tak co se týče překladu cizích textů.

Hlavními výsledky bylo vypočtení zdanění příjmů českého daňového rezidenta, který měl kromě příjmů ze zdrojů na území ČR také příjmy ze zahraničí. V jedné variantě příjmy z Německa, ve druhé variantě příjmy ze Švýcarska. V první variantě, tedy s příjmy z Německa, byla podle smlouvy uzavřené mezi ČR a Německem, směrodatná metoda úplného vynětí. Za použití této metody dosáhlo efektivní zdanění příjmů poplatníka 9,4 % a po započtení slev na dani a daňového zvýhodnění vznikl poplatníkovi nárok na daňový bonus ve výši 11 868 Kč. Ve druhé variantě, tedy s příjmy ze Švýcarska, se podle smlouvy mezi ČR a Švýcarskem používá metoda prostého zápočtu a po aplikování této metody dosáhlo efektivní zdanění příjmů poplatníka 20,1 % a reálné efektivní zdanění, tedy to, co poplatník opravdu zaplatí, 9,7 %.

Abych mezi sebou mohl jednotlivé metody porovnávat, tak jsem stanovený model poplatníka propočítal podle každé z nich, ale zde již uvádím pouze ty výsledky, které jsou platné podle uzavřených mezinárodních smluv.

Domnívám se, že stanovené cíle práce jsem splnil. Nashromáždil jsem poměrně velké množství informací, které jsem zpracoval a udělal z nich přehled nejdůležitějších bodů mezinárodního zdanění. Za využití mezinárodních smluv, českých i zahraničních právních předpisů, jsem aplikoval konkrétní metody zamezení dvojího zdanění na přesně definovaný model daňového poplatníka a získané výsledky následně vyhodnotil a porovnal mezi sebou. Práci jsem také obohatil o zdaňování příjmů fyzických osob ve Švýcarsku, kde se používá systém částečně odlišný od ostatních a kde se sazba daně

z příjmů fyzických osob skládá z části federální, kantonální a municipální. A právě to přináší složitost systému, protože jednotlivé kantony mají velkou daňovou autonomii a tím je i legislativa velice obsáhlá.

Po zpracování celé práce se mohu vrátit k v úvodu uvedeným slovům Alberta Einsteina o těžkosti pochopení daně z příjmů. Zcela jistě jsou na světě k pochopení i složitější věci než je daň z příjmů, ale daň z příjmů je jejich důstojným konkurentem.

Summary

Taxes are integral part of everyone's life. Persons working abroad with residence in Czech Republic are obliged to pay income taxes both from Czech and foreign revenues. To prevent double taxation once abroad and once in their home country, Czech Republic has signed with many countries bilateral double taxation agreements that solve these problems and situations.

In my work I was trying to create summary of international double taxation of natural persons. The observation was based on international double taxation agreements and single methods used for prevention of double taxation. The part of the work was also differences between some tax systems. Wage-earning revenues are the main incomes for the most numerous part of Czech Republic and that is why I chose them. To compare, from 5 million workers in Czech Republic there are 4 million employees.

International income taxation is wide-ranging and complicated area in which has to be respected domestic laws, bilateral and multilateral agreements. To understand the whole system I had to proceed in that order. After analyzing Czech natural person taxation I did the same in the international scale. To do that I availed the knowledge acquired before. I acquainted with specific methods for prevention of double taxation which I applied on the taxpayer exemplary model. I have analyzed the results and compared it among each other on the international taxation agreements base. First version was related to agreement between Czech Republic and Germany and the second one to agreement between Czech Republic and Switzerland. Swiss tax system, I have adumbrated in separated chapter to show the way it works and some differences.

Double taxation is the imposition of two or more taxes with the same or similar meaning on the same income. To set the tax residence is one of the basic task. The taxpayer can be either tax resident or tax non-resident and that status defines his situation, discretions and duties for international taxation. The international double taxation agreements should guarantee being tax resident only in one country and tax non-resident in the others. The main reasons of existing international double taxation agreements are the conclusions about tax base and the way of tax calculation which set what part of the object of the tax can taxpayer cover into the tax base in the first and in the second country, and in which way and range will each country appropriate the tax yield. The way of tax calculation and fractionate depends on chosen method to prevent

double taxation. Basic methods are credit system (full credit, ordinary credit) and exemption (full exemption, exemption with progression – top slicing/averaging).

I have applied these methods on taxpayer exemplary model. The model was created according to Czech Statistical Office stats and the taxpayer represented the most numerous part of employees in Czech Republic. I used foreign tax laws during the calculation as well.

Taxation of Czech tax resident incomes, who worked both in Czech Republic and Germany, was one of the main calculation results. In the second version Czech tax resident worked in Switzerland instead of in Germany. According to double taxation agreement between Czech Republic and Germany was used the full exemption method in the German version. Effective income taxation achieved 9,4 % by using this method and real effective income taxation after considering bonification, posed tax bonus demand of 11 868 Czech Crowns. The ordinary credit method is used according to double taxation agreement between Czech Republic and Switzerland. In this case was effective income taxation 20,1 % and real effective income taxation 9,7 %.

To could compare single methods between each other I had to calculate exemplary model by each of them but in summary I mentioned only the ones valid by international agreements.

I suppose that I filled the targets. I have accumulated quite a big amount of information which I compiled and made a summary of the most important points of international taxation. By using international agreements, Czech and foreign countries laws, I applied specific methods to prevent double taxation on taxpayer exemplary model. The results acquired I analyzed and compared with each other. I variegated the work of natural person taxation in Switzerland where is the tax system a bit different. The tax composition consists of federal, cantonal and municipal tax and each canton and municipality has quite a big autonomy to set their own tax-rate. That makes the system and legislation complicated and comprehensive.

Seznam pramenů a literatury

ANDRLE, A. Změny ve složení rodin a domácností 1961 – 2001 a očekávané důsledky. *Veřejná správa* [online]. č. 15, 06/2008. [cit. 2011-04-13]. Dostupné z: http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/casopisy/s/2003/0015/tema_2.html.

ANONYMOUS. *Mzda a plat*. [online]. [cit. 2011-03-01]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/mzdy-a-ducnod/mzda-a-plat/pruvodce/>.

ANONYMOUS. *Sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců*. [online]. [cit. 2011-02-27]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/odvody-ze-mzdy/>.

ANONYMOUS. *Svět ekonomie, obchodu a politiky v citátech* [online]. [cit. 2011-02-20]. Dostupné z: <http://www.euroekonom.cz/citaty.php>.

BĚHOUNEK, P. *Příjmy osvobozené od daně z příjmů FO* [online]. 10. 11. 2002 [cit. 2011-02-25]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/prijmy-osvobozene-od-dane-z-prijmu-fo-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgMznSegMl5e55alh1F7sC0/?query=da%F2+z+p%F8%EDjm%F9+FO&serp=1>.

GOLA, P. *Němci na daních odvedou méně* [online]. 20. 5. 2010 [cit. 2011-04-19]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/nemci-na-danich-odvedou-mene>.

GOLA, P. *Výpočet daně třikrát jinak* [online]. 3. 5. 2010 [cit. 2011-04-19]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/blog/detail-prispevku/articleid-401-vypocet-dane-trikrat-jinak/>.

LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. ANAG, 2009, ISBN 978-80-7263-511-5.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2008, ISBN 978-80-7357-354-6.

WEBER, Š. *Počet podnikatelů v Česku se zvýšil* [online]. [cit. 2011-02-20]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/zpravodajstvi-a-media/aktuality-4/firmy-a-podnikatele/pocet-podnikatelu-v-cesku-se-zvysil.aspx>.

Institute:

Amt für Wirtschaft und Tourismus Graubünden. Calculator natural persons, Steuerjahr 2010 [online]. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z: http://www.gr.ch/EN/INSTITUTIONS/ADMINISTRATION/DVS/AWT/SERVICES/ECONOMIC_DEVELOPMENT/TAXCALCULATOR/Seiten/RechnernaturerlichePersonen.aspx.

Česká správa sociálního zabezpečení. *Změny pro zaměstnavatele v pojistném na sociální zabezpečení od 1. 1. 2011* [online]. [cit. 2011-02-27]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/legislativa/zmeny-zamestnavatele-pojistnem-socialni-zabezpeceni-1-1-2011.htm>.

Český statistický úřad. *Česká republika v číslech 2010 – Zaměstnanost a mzdy* [online]. [cit. 2011-02-20]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/p/1409-10>.

Český statistický úřad. *Průměrná mzda reálně poklesla o 1,2 %. Průměrné mzdy – 1. čtvrtletí 2010* [online]. poslední revize 9. 3. 2011 [cit. 2011-03-26]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/csu.nsf/informace/cpmz030911.doc>.

Schweizerische Eidgenössisches Finanzdepartement EFD. Tarife – Form. 58c - 2011/Post [online]. [cit. 2011-04-20]. Dostupné z: <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00384/index.html?lang=de>.

Schweizerische Eidgenossenschaft. *Lohnniveau – Nationale Ebene. E – Wirtschaft insgesamt. Monatlicher Bruttolohn nach Wirtschaftszweigen – Privater und öffentlicher Sektor zusammen – Schweiz* [online]. [cit. 2011-03-26]. Dostupné z: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/03/04/blank/data/01/06_01.html.

Statistisches Bundesamt Deutschland. *Entwicklung der Bruttoverdienste – Durchschnittliche Bruttomonatverdienste Deutschland* [online]. [cit. 2011-03-26]. Dostupné z: <http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/Statistiken/VerdiensteArbeitskosten/VerdiensteBranchen/Tabellen/Content50/LangeReiheD,templateId=renderPrint.psml>.

Finanční zpravodaj 3/2011. Pokyn GŘ-D-1. 276/11-3120, 4. 1. 2011

OECD Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Překlad: Nerudová D., Šimáčková k., Wolters Kluwer, 2009, ISBN 978-80-7357-480-2

Sdělení č. 281/1996 Sb., Smlouva mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku

Vyhláška č. 157/1964 Sb., o Vídeňské úmluvě o diplomatických stycích

Vyhláška č. 32/1969 Sb., o Vídeňské úmluvě o konzulárních stycích

Vyhláška 18/1984 Sb., o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, stav ke dni 30. 12. 2007

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Seznam zkratek

ZDP – Zákon o daních z příjmů

FKSP – Fond kulturních a sociálních potřeb

HM – Hrubá mzda

EU – Evropská unie

ČR – Česká republika

SZDZ – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

MS OECD – Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

USA – Spojené státy americké

OSN – Organizace spojených národů

RVHP – Rada vzájemné hospodářské pomoci

ČNB – Česká národní banka

ČSÚ – Český statistický úřad

ZD – Základ daně

SRN – Spolková republika Německo

Seznam obrázků, grafů a schémat

Schéma 1 – Tři základní metody opatření k zamezení dvojího zdanění

Graf 1 – Daňové určení ve Švýcarsku 1975 – 2004

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Slevy na dani pro rok 2011

Tabulka 2 – Sazba záloh daně z příjmů od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2007

Tabulka 3 – Legenda k příkladům na aplikaci metod zamezení dvojího zdanění

Tabulka 4 – Přehled daňového určení ve Švýcarsku – zdanění jednotlivců

Tabulka 5 – Sazby daně pro manželské páry, vdovy a vdovce, rozvedené rodiče či rodiče samoživitele s dětmi pro rok 2007

Tabulka 6 – Sazby daně pro ostatní poplatníky pro rok 2007

Seznam příloh

Příloha 1 – Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku čj. 15/7 263/2010-153 aktualizovaný k 1. 1. 2011

Přílohy

Příloha 1

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů, resp. z majetku čj. 15/7 263/2010-153 aktualizovaný k 1. 1. 2011

Smluvní stát	Podle stavu k 1. 1. 2011			
	Platnost od	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10. 9. 1996	270/1996 Sb.	Č. 12/96	
Arménie	15. 7. 2009	86/2009 Sb. m. s.		
Austrálie	27. 11. 1995	5/1996 Sb.	Č. 2/96	
Ázerbájdžán	16. 6. 2006	74/2006 Sb. m. s.	Č. 1/2/2007	
Belgie	24. 7. 2000	95/2000 Sb. m. s.	Č. 4/2001, č. 9- 10/2003, č. 6- 7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb. m. s.
Bělorusko	15. 1. 1998	31/1998 Sb.	Č. 5/98, č. 11/98	Redakční oprava část 74/1998 Sb.
Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2. 7. 1999	203/1999 Sb.		
Čína	23. 12. 1987	41/1998 Sb.	Č. 6/88, 11/97,3/2000	
Dánsko	27. 12. 1982	53/1983 Sb.	Č. 4/83	Protokol č. 249/1993 Sb.
Egypt	4. 10. 1995	283/1995 Sb.	Č. 1/96	
Estonsko	26. 6. 1995	184/1995 Sb.	Č. 12/2/95	Redakční oprava č. 17/2004 Sb. m. s.
Etiopie	30. 5. 2008	54/2008 Sb. m. s.		
Filipíny	23. 9. 2003	132/2003 Sb. m. s.	Č. 11/2004	
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	Č. 2/98, 1/2005	
Francie	1. 7. 2005	79/2005 Sb. m. s.	Č. 12/1/05, č. 11/12/06	

Gruzie	4. 5. 2007	40/2007 Sb. m. s.	Č. 8-9/2007	
Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb. m. s.	Č. 6/2000, č. 3/2001	
Indie	27. 9. 1999	301/1999 Sb.	Č. 7/8/2000	
Indonésie	26. 1. 1996	67/1996 Sb.	Č. 4-5/99	
Irsko	21. 4. 1996	163/1996 Sb.	Č. 5/98, č. 4/2009	
Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb. m. s.		
Itálie	26. 6. 1984	17/1985 Sb.	Č. 4-5/87, 12/97, 4-5/99, č. 1/1/2003	
Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.	Č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.	Č. 5/80	
JAR	3. 12. 1997	7/1998 Sb.	Č. 3/99	
Jordánsko	7. 11. 2007	88/2007 Sb. m. s.		
SFRJ (bývalá Jugoslávie)*	17. 4. 1983	99/1983 Sb.	Č. 3-4/84, 5/94	* smlouva se vztahuje na území Bosny a Hercegoviny
Kanada	28. 5. 2002	83/2002 Sb. m. s.	Č. 11-12/2002	
Kazachstán	29. 10. 1999	3/2000 Sb. m. s.	Č. 4-5/2000, č. 4/2009	
Korejská republika	3. 3. 1995	124/1995 Sb.	Č. 10/95	
KLDR	7. 12. 2005	3/2006 Sb. m. s.		
Kuvajt	3. 3. 2004	48/2004 Sb. m. s.		
Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb. m. s.		
Libanon	24. 1. 2000	30/2000 Sb. m. s.		
Litva	8. 8. 1995	230/1995 Sb.	Č. 12/2/1995, č. 12/97	
Lotyšsko	22. 5. 1995	170/1995 Sb.	Č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30. 12. 1992	79/1993	Č. 10-11/93	
Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.	Č. 1/95	
Makedonie	17. 6. 2002	88/2002 Sb. m. s.	Č. 9-10/2002	
Malajsie	9. 3. 1998	71/1998 Sb.	Č. 4-5/99	

Malta	6. 6. 1997	164/1997	Č. 11/97	
Maroko	18. 7. 2006	83/2006 Sb. m. s.	Č. 1/2/2007	
Mexiko	27. 12. 2002	7/2003 Sb. m. s.	Č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26. 4. 2000	88/2000 Sb. m. s.		Protokol č. 97/2005 Sb. m. s.
Mongolsko	22. 6. 1998	18/1999 Sb.	Č. 2/99	
Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.	Č. 3-4/84	
Nigérie	2. 12. 1990	339/1991 Sb.		Redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5. 11. 1974	138/1974 Sb.	Č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb.
Norsko	9. 9. 2005	121/2005 Sb. m. s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29. 8. 2008	75/2008 Sb. m. s.	č. 4/2009	
Polsko	20. 12. 1993	31/1994 Sb.	č. 2/96	Protokol č. 64/1994 Sb.
Portugalsko	1. 10. 1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22. 3. 2007	31/2007 Sb. m. s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č. 39/2007 Sb. m. s.
Rumunsko	11. 8. 1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18. 7. 1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb. m. s.
Řecko	23. 5. 1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	9. 8. 1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb. m. s.
Singapur	21. 8. 1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14. 7. 2003	100/2003 Sb. m. s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28. 4. 1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27. 6. 2005	88/2005 Sb. m. s.	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007,	

			č. 1-2/2009	
Srí Lanka	19. 6. 1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12. 11. 2009	115/2009 Sb. m. s.		
Španělsko	5. 6. 1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8. 10. 1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19. 10. 2007	89/2007 Sb. m. s.		
Thajsko	14. 8. 1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25. 10. 1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16. 12. 2003	19/2004 Sb. m. s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20. 4. 1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	23. 12. 1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15. 1. 2001	28/2001 Sb. m. s.	č. 6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20. 12. 1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12. 11. 1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	3. 2. 1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: Ministerstvo financí, Finanční zpravodaj 15. 1. 2010