

Zdanění příjmů ze zahraničí

prof. Ing. Alena Vančurová



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Mezinárodní pravidla pro zdanění příjmů

- problém: na zdanění některých příjmů si činí nárok více států
 - stát, kde je osoba usídlena
 - stát zdroje příjmů
- je nutná koordinace
- cíl:
 - příjem nemá být diskriminován, pokud je dosahován v jiném státě, ale ani nemá uniknout zdanění
 - ideálně má být příjem za zahraničí zdaněn ve stejné míře jako z tuzemska
- prostředek: mezistátní smlouvy v oblasti veřejného práva

Zásady mezinárodního zdanění

- každý příjem má být zdaněn právě jednou
 - stát zdroje příjmů – formálně právo na zdanění jen příjmů ze zdroje na území tohoto státu
 - stát residence – formálně právo na zdanění všech příjmů
 - dělené zdanění
- smlouvy se tvoří podle modelů (vzorů)
 - OECD
 - pro smlouvy mezi vyspělými státy
 - preferuje stát residence
 - OSN
 - pro smlouvy s rozvojovými státy
 - preferovalo se zdanění ve státě zdroje
 - EU

Právní základ

- OECD: Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
 - cíl: odstranit dvojí zdanění jako překážku volného hospodářského pohybu a znesnadnit daňové úniky
 - nejde o mezinárodní smlouvu ale jen vzor pro uzavírání bilaterálních smluv
 - respektování skýtá podmínky pro usnadnění výkladu bilaterálních smluv a urovnání sporů
 - respektování je závazné pro členské státy
 - respektování není možno právně vymáhat jedincem, hrozí jen sankce státu k pozice OECD
 - může být ale nepřímým argumentem při soudním jednání

Postavení mezinárodních smluv

- smlouva musí být ratifikována všemi smluvními státy
- je-li účinná, má její uplatnění přednost před národní úpravou
 - antidiskriminační doložka
 - je-li národní zdanění pro poplatníka příznivější, použije se, i když mezinárodní smlouva stanoví zdanění vyšší

Podmínky použití smlouvy

právní účinnost smlouvy

- dokončení ratifikace + běží účinnost dle smlouvy samotné

vymezení státu a jeho území

vymezení daní, na které lze smlouvu použít

- může být stanoveno, že se vztahuje i na nástupkyně stávajících daní

vymezení osob, na které se smlouva vztahuje

- FO i PO + jiná sdružení osob
 - složitější řešení – transparentní entity

Osoby, na které se smlouva o zamezení dvojího zdanění vztahuje

- smlouva se vztahuje jen na rezidenty jednoho nebo druhého smluvního státu
- ostatní osoby nemohou být zdaňovány podle smlouvy
- rezident může být zdaněn v celém rozsahu svých příjmů
 - SZDZ musí řešit problém dvojího rezidentství \Rightarrow stanoví domicil

Všeobecné definice - osoby

osoba

- (FO i PO + jiná seskuúení osob)
- problém: transparentní entity
- **musí být rezidentem alespoň jednoho smluvního státu**

společnost

- jen PO (obchodní korporace)

podnik

- **vykonávání činnosti a statky k tomu určené**
- může příslušet FO i PO

státní příslušník

- **občanství nebo sídlo**

příslušný úřad

- řeší výklad v případě problémů či některých sporů
- u nás ministr financí

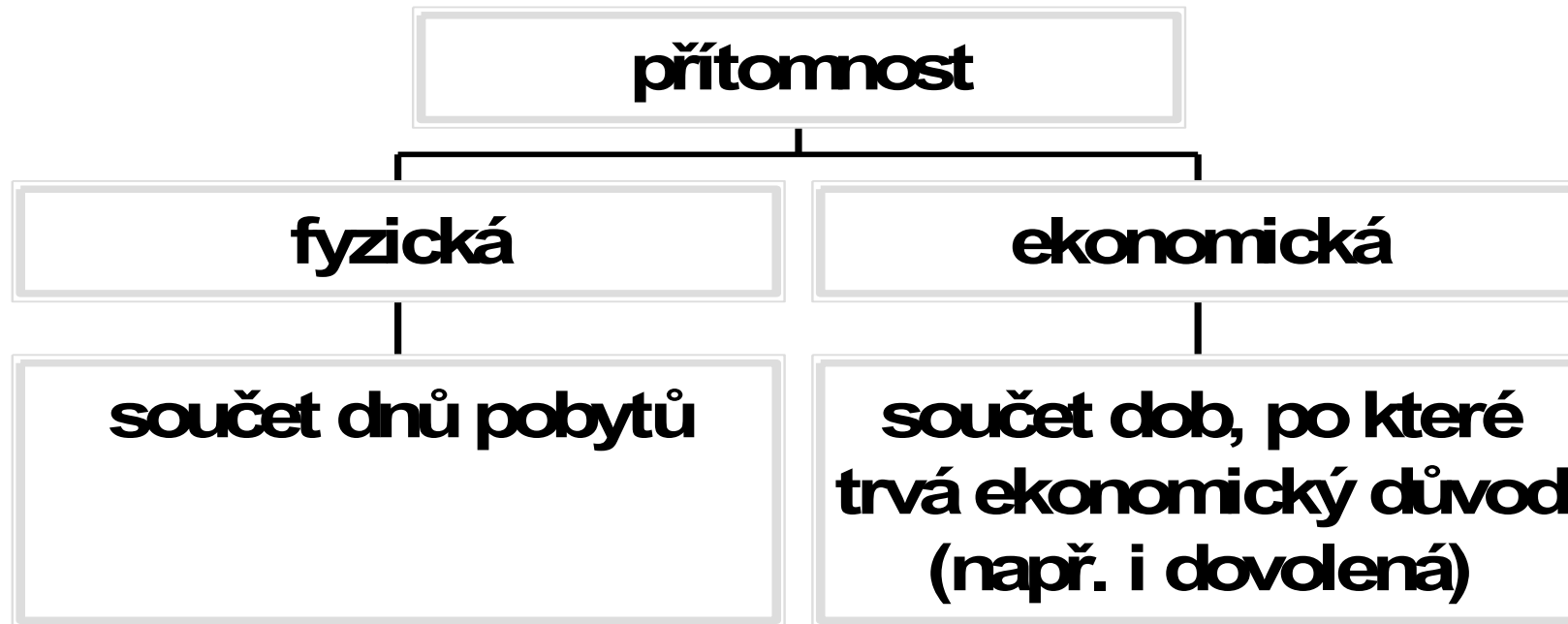
Domicil (rezident) článek 4

- fyzická osoba
 1. stálý byt
 2. středisko osobních zájmů
 3. obvykle se zdržuje
 4. státní příslušnost (občanství)
- **právnícká osoba**
 - 1. skutečné vedení**
 - 2. státní příslušnost (sídlo)**

Byt = stálý byt

- Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Musí být patrný úmysl se zdržovat, může jen kdykoli užívat.

Počítání času



Alternativy zdanění

1. jen ve státě rezidence

2. jen ve státě zdroje

3. v obou státech

- nejdříve ve státě zdroje
- následně ve státě příjemce

- v posledním případě musí být zdanění korigováno prostřednictvím metody zamezení dvojího zdanění
- metoda zamezení dvojího zdanění může být nutná i ve druhém případě
- metoda zamezení dvojího zdanění se používá jen ve státě rezidence

Metody zamezení dvojího zdanění

- daň zaplacená v zahraničí jako náklad
- zápočet daně zaplacené v zahraničí
 - úplný
 - prostý
- vynětí
 - prosté
 - s výhradou progrese
 - poslední vrstva

Zadání

- základ daně z tuzemska 300 000
- základ daně ze zahraničí 100 000
- 1. daň zaplacená v zahraničí 25 000
- 2. daň zaplacená v zahraničí 15 000
- daň v tuzemsku 80 000

Tabulka progresse

- do 100 000 10 %
- nad 100 000 do 300 000 20 %
- nad 300 000 30 %

Daň zaplacená v zahraničí jako náklad

- příjmy ze závislé činnosti
 - podmínka: příjem ze státu, se kterým nemáme uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění
 - výdaje v běžném zdaňovacím období
- jiné druhy příjmů
 - následující období, za něž je podáváno daňové přiznání
 - podmínky:
 - příjmy zahrnované do základu daně
 - jen v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost

Zápočet daně zaplacené v zahraničí

- není-li výslovně stanoveno jinak, pak zápočet prostý
- potvrzení o dani zaplacené v zahraničí
 - lze vyžadovat nejdříve 30 dnů od doručení potvrzení od zahraničního správce daně
- podíl příjmů k zápočtu se stanoví k základu daně před snížením
- započíst lze daň maximálně do nuly

Zápočet daně zaplacené v zahraničí II

- za každý stát se prostý zápočet stanoví samostatně
- daň, kterou nebylo možno započíst, lze v následujícím zdaňovacím období uplatnit jako výdaj

Vynětí (s výhradou progrese)

- preferováno je vynětí s výhradou progrese
- průměrná sazba se stanoví ze základu daně po snížení
 - dílčí základ daně příjmů ze závislé činnosti nesmí klesnout pod 0

Uplatňované směnné kurzy v ČR (§ 38)

- účetní položka
 - kurz v účetnictví
 - kurz devizového trhu vyhlášený ČNB
- ostatní
 - jednotný nebo účetní kurz
- úroky pro srážkovou daň
 - směnný kurz ke dni připsání
- zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti nebo jejich vyrovnání
 - směnný kurz ČNB pro poslední den předešlého měsíce přes srážkou zálohy

Postup zdanění příjmů ze zahraničí

1. vyrovnání daně ve státě zdroje příjmů

1. výlučné zdanění
2. dělené zdanění
3. nelze zdaňovat

2. stanovení daně ve státě rezidence

1. možná i metoda zamezení dvojího zdanění
2. vždy metoda zamezení dvojího zdanění
3. není co řešit

Použití metod zamezení dvojího zdanění



Uplatňované směnné kurzy v ČR (§ 38)

- účetní položka
 - kurz v účetnictví (i samostatný základ daně nerezidentům)
 - kurz devizového trhu vyhlášený ČNB
- ostatní
 - jednotný nebo účetní kurz
- úroky z vkladu nebo vkladního listu pro srážkovou daň
 - směnný kurz ke dni připsání
- zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti nebo jejich vyrovnání
 - směnný kurz ČNB pro poslední den předešlého měsíce před srážkou zálohy

Pořadí metod zamezení dvojího zdanění

- běžné zdaňovací období
 - daň z příjmů ze závislé činnosti ze státu, se kterým nemáme smlouvu o zamezení dvojího zdanění, jako výdaj v základu daně
 - vynětí
 - vynětí s výhradou progrese
 - zápočet (za každý stát samostatně)
- následující zdaňovací období:
 - daň, která nemohla být započtena jako výdaj

Příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí - rezidenti

z bezsmluvního státu:

- příjem se zvyšuje o fiktivní pojistné
- daň zaplacená v zahraničí je výdajem v běžném zdaňovacím období

ze smluvního státu:

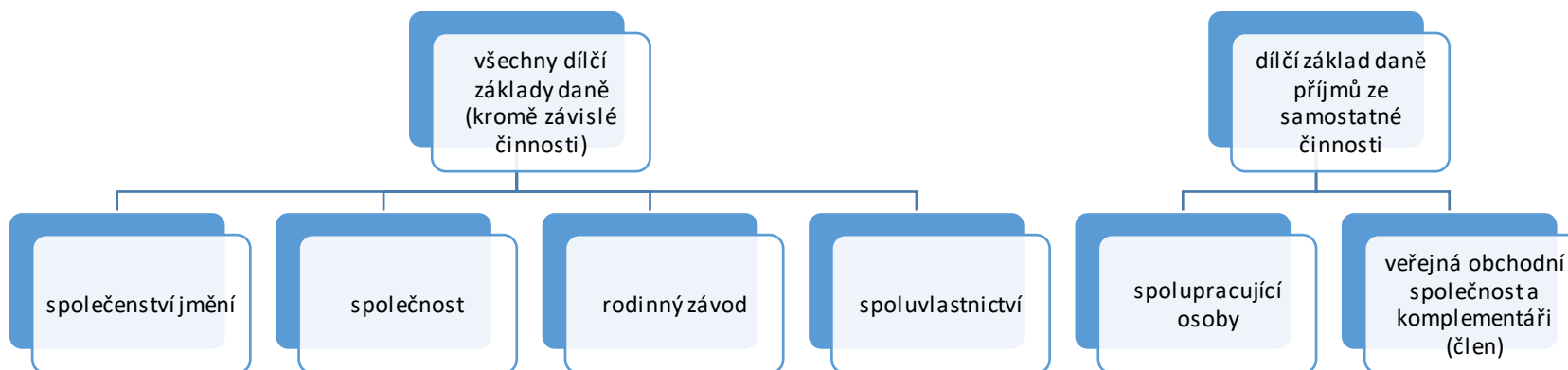
- příjem se zvyšuje o fiktivní pojistné
- metoda zamezení dvojího zdanění vynětí s výhradou progrese anebo podle smlouvy, je-li to pro poplatníka výhodnější
 - při aplikaci zápočtu je případná nezapočitatelná daň výdajem v následujícím zdaňovacím období

Souhrnný samostatný základ daně

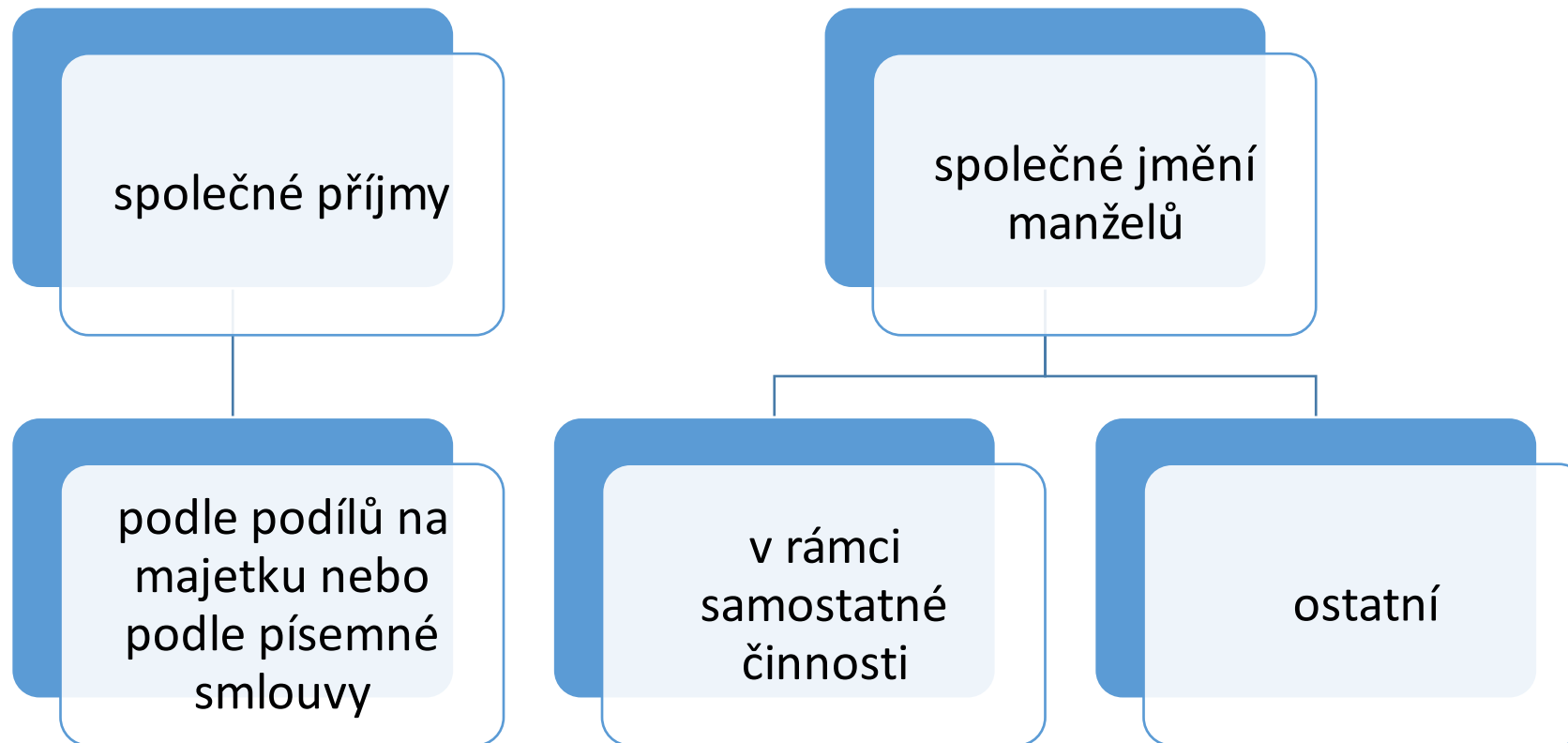
- jen PO
- vytvoří poplatník v daňovém přiznání
- je jen jeden za zdaňovací období
- nesnižuje se o výdaje (až na řídké výjimky) ani o odpočty
- daň se nesnižuje o slevy na dani
- daň ze samostatného základu daně se připočítá k běžnému základu daně

Rozdělování příjmů a výdajů u daně z příjmů fyzických osob

Rozdělování příjmů (a výdajů)



Rozdělení příjmů ze spoluvlastnictví



Příjmy ze spoluvlastnictví

rozdělují se na jednotlivé spoluvlastníky podle výše jejich majetkových podílů

- bez ohledu na to, kdo příjem přijímal nebo výdaj hradil.
- "Vstupní cena" se rozdělí na jednotlivé spoluvlastníky podle majetkových podílů, každý spoluvlastník odpisuje sám

Alternativně na základě písemné smlouvy všech spoluvlastníků lze jinak.

- jen některým spoluvlastníkům
- smlouva musí být podepsána všemi spoluvlastníky
- výdaje musí být rozdělovány stejně jako příjmy
- nelze uplatnit paušální výdaje

Společné jmění manželů

V rámci samostatné činnosti

- Jeden vloží majetek do OM
- Oba poměrně uplatňují výdaje
- Pravidla pro zdanění příjmů z prodeje tohoto majetku

Mimo samostatnou činnost

- Vždy zdaňuje jen jeden z nich
- mohou si určit kdo
- Vliv na uplatnění slevy na manžela

Společnost, rodinný závod

- rozdělovat je povinnost
- rozdělení podle poměrů daných smlouvou, jinak rovným dílem
- zákaz uplatnění paušálních výdajů, nejsou-li příjmy rozdělovány stejně jako výdaje nebo podle vlastnických podílů
- nerozdělují se odpočty x daňová ztráta
- je OSVČ jen pokud má příjmy ze samostatné činnosti

Společenství jmění

- příjmy a výdaje se zahrnují do zdaňovacího období za celou dobu jeho trvání, ve kterém společenství jmění zaniklo
- příjmy a výdaje společenství jmění dědiců – podle dědického řízení (osvobozený příjem)

Podíl na zisku v.o.s. a komplementáře

- osobní společník je automaticky OSVČ
 - hlavní činnost – vždy
 - vedlejší po překročení limitu
- rozděluje se:
 - základ daně
 - bezúplatná plnění na veřejně prospěšné účely
 - odpočet na projekty výzkumu a vývoje
 - odpočet na podporu odborného vzdělávání
 - slevy na zaměstnance se zdravotním postižením

Podíl na zisku v.o.s. a komplementáře - výdaje

- lze v rámci dílčího základu daně využít výdaje paušální u všech dalších druhů příjmů
- náhrady cestovních výdajů jsou nákladem společnosti a vyňatým příjmem u společníka
- do nákladů lze zahrnout rovněž silniční daň zaplacenou za osobního společníka

Podíl na zisku v.o.s. a komplementáře - výdaje

- X lze v rámci dílčího základu daně využít výdaje paušální u všech dalších druhů příjmů
- náhrady cestovních výdajů jsou nákladem společnosti a vyňatým příjmem u společníka
- do nákladů lze zahrnout rovněž silniční daň zaplacenou za společníka

Nelze rozdělovat příjmy a výdaje na:

- na dítě
 - které nemá ukončenou povinnou školní docházku,
 - v kalendářních měsících, ve kterých je na něj uplatňováno daňové zvýhodnění na vyživované dítě,
- na manžela, je-li na něj uplatněna sleva na manžela, a
- na a od poplatníka, který zemřel

Spolupracující osoby – pravidla rozdělení

- stejný poměr rozdělení příjmů a výdajů
- rozdělit lze jen příjmy ze samostatné činnosti
 - ne podíl na základu daně v.o.s. a komplementáře
- odpočty se nerozdělují
- absolutní a relativní maxima rozdělení
 - v tomto rámci je optimalizační prostor

Limity rozdělení příjmů a výdajů na spolupracující osoby



Aspekty optimalizace u spolupracujících osob

- optimalizace využití slev na dani
- vyměřovací základy pojistného sociálního pojištění
 - minimální a maximální vyměřovací základy
 - státní pojištěnci u VZP
 - hlavní a vedlejší činnost u DP
- ztráta nároku na odpočty na vyživované osoby
- výše záloh na další zálohové období