

# Daňová rezidence

# Určení rezidence

- Mezinárodní smlouva
- ZDP (§ 2, § 17)
  - 1) **poplatník s neomezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (daňový tuzemec, poplatník s daňovým domicilem, **rezident**);
  - 2) **poplatník s omezenou daňovou povinností**, tj. poplatník, jehož daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR (daňový cizozemec, zahraniční osoba, **nerезident**). Příjmy dle § 22.

# Poplatník s neomezenou daňovou povinností (§2/2, §17/3 ZDP)

- fyzická osoba, která na území ČR:
  - má bydliště (pokyn D 300), nebo
  - se zde obvykle zdržuje (§2/4 ZDP);
- právnická osoba, která má na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen (dále jen „sídlo“).

# Poplatník s omezenou daňovou povinností (§2/3, §17/4)

- Fyzické osoby, které na území ČR:
  - nemají bydliště;
  - obvykle se nezdržují;
  - zdržují se méně než 183 dní v roce;
  - zdržují se pouze z důvodu studia či léčení (i když se na území ČR obvykle zdržují);
- fyzické osoby, které jsou podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění považovány za daňové cizozemce (i když splňují jedno z kritérií pro daňového tuzemce);
- Právnícké osoby, které na území ČR nemají sídlo (nebo místo svého vedení).

# Rezidence dle mezinárodních smluv

- Ve smlouvách o zamezení mezinárodního dvojího zdanění je uplatněn pojem „**rezident smluvního státu**“. Zpravidla jde o osobu, která podle předpisů tohoto státu je podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli podobného kritéria. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodů příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.
- §37 ZDP

!!!

- Mezinárodní smlouva nemůže uložit daňovou povinnost nad rámec vnitrostátního zákona, tzn. nemůže považovat za rezidenta osobu, kterou vnitrostátní právní předpis za rezidentní nepovažuje.

# Důvod existence mezinárodních smluv

- Vnitrostátní zákony v zásadě ukládají neomezenou daňovou povinnost.
- Konflikt v případě, že si oba státy činí nárok na zdanění.
- Základní předpoklad pro určení rezidence dle smluv je stálý byt (bydliště).

# „Luftáci“

- Byt v obou zemích anebo nikde (hotely,...)
- Středisko životních zájmů, užší osobní a ekonomické vztahy (rodina, zájmy, zaměstnání, podnikání, politická, kulturní a jiná činnost, správa vlastního majetku nebo majetku své rodiny, apod.)
- Místo, kde se obvykle zdržuje (ne 183 dní)
- Státní občanství
- Dohoda států (ministr financí v ČR nebo jeho zmocněný zástupce)
- Právnícké osoby – místo skutečného vedení (jako v ZDP)



# Příklady

# Smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění

## Podstatou smluv je :

- a) vyloučit mezinárodní dvojí zdanění,
- b) zamezit daňovým únikům.

## Smluvní státy se zpravidla zavazují, že :

- 1) osvobodí určité objekty zdanění od daně (např. důchod, úrok, dividendu, zisk, majetek);
- 2) sníží daňové zatížení;
- 3) rozdělí si právo vybírat daň podle zdroje, sídla, bydliště;
- 4) dohodnou se na vymezení určitých pojmů (např. dividendy, úroky, stálá provozovna, licenční poplatky, nezávislá povolání, příjmy z veřejných funkcí, daňový domicil).

Smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění jsou kodifikovány **ve Sbírce zákonů ČR (Sb.) nebo ve Sbírce mezinárodních smluv ČR (Sb.m.s.) od roku 2000.**

**Z hlediska rozsahu existují 2 typy smluv:**

- 1) omezené** – je v nich řešena problematika úzkého okruhu specifických příjmů či majetku,
- 2) komplexní** – zahrnují veškeré druhy příjmů či majetku.

**Pro komplexní smlouvy existují dva modely smluv, podle nichž státy připravují daňové dohody. Jsou to tzv. vzorové smlouvy :**

- a) podle vzoru **OECD**
- b) podle vzoru **OSN**

# Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění

- **Metody zápočtu (Credit system)**
  - metoda plného zápočtu (Full Credit)
  - metoda prostého zápočtu (Ordinary credit)
- **Metody vynětí (Exemption)**
  - metodu úplného vynětí (Full Exemption)
  - metodu vynětí s výhradou progrese (Exemption for Progression)
    - metoda zprůměrování (Averaging)
    - metoda vrchního dílku (Top Slicing)

- Metodu určují smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- Popis metody a postup je v § 38f ZDP.

# Metoda vynětí

- Podstatou je nezdanění příjmů ve státě, kde je jejich příjemce rezidentem.
- Předpoklad zdanění ve státě, kde je zdroj.
- Není podmíněno skutečným zdaněním!
- Vyskytuje se především u starších smluv (závislá činnost v SRN)
- Úplné vynětí pouze s Brazílií
- Ostatní s výhradou progrese ( v současnosti díky rovné sazbě jde také o úplné vynětí)

# Vynětí s výhradou progrese

- Příjem ze zahraničí se sice do ZD nezahrne, ale při stanovení míry zdanění se k němu přihlédne.
- V ZDP je popsána pouze metoda „zprůměrování“.

# Metoda Vrchního dílku

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



# Metoda zprůměrování

- Příjmy ze zahraničí se nejprve zahrnou do ZD a vypočte se daň včetně těchto příjmů, následně se však příjmy ze zahraničí se základu daně vyloučí a ze zbylého ZD se daň vypočte zjištěnou průměrnou sazbou (daň/ZD). Při progresivní sazbě daně tak výsledná daň bude o něco vyšší, než by byla při zachování sazeb pro jednotlivá daňová pásma.
- Př. 78

# Metoda úplného vynětí

- Nastane v případě, kdy se příjem ze zahraničí vůbec nebere v úvahu při zdanění ostatních příjmů.
- Př. 77
- Neuznatelná ztráta FO (§25/1/i)
- Př. 79

# Metoda plného zápočtu

- **Při aplikaci metody plného zápočtu** se daň zaplacená v zahraničí plně (v celé výši) započte na daňovou povinnost v tuzemsku a o výši daně zaplacené v zahraničí se sníží daňová povinnost poplatníka vypočítaná z dílčího základu daně z příjmů dosažených v tuzemsku (DZDT) a z dílčího základu daně z příjmů ze zdrojem v zahraničí (DZDZ).
- Pouze příjmy úrokového charakteru (§38f/12 ZDP)

# Metoda prostého zápočtu

- **Metoda prostého zápočtu** předpokládá, že daň zaplacená v zahraničí se započte na daňovou povinnost v tuzemsku, avšak maximálně do výše tzv. ukazatele maxima (Max) a do výše daně zaplacené v zahraničí. Tento ukazatel se určí jako  $[(DZDZ) : (DZDT+Z) \times DT+Z]$ .
- Př. 82, 83

- Fiktivní daň (např. Polsko), př. 84
- Srážková daň (hrubý příjem), př. 85
- Zápočet lze uplatnit max. do výše, kterou uvádí příslušná smlouva (viz §38f/3), pozor u států, kde je aplikován tzv. refundační systém, př. 86
- Při nevyužití refundačního systému (nízké částky) není možné využít §24/2/ch)
- Příjmy plynoucí z více států, př. 87
- Ztráta dle zahraničních předpisů vs. zisk dle tuzemských předpisů, př. 88
- Nevýhoda celkové ztráty, př. 89

# Příklad 2007

- Poplatník, který je rezidentem ČR, má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, dále příjmy z kapitálového majetku a z pronájmu se zdrojem příjmů v ČR. DZDT = 648 000 Kč. V zahraničí poplatník vykonával zaměstnání a jeho příjem ze závislé činnosti snížený o v zahraničí sražené zdravotní a sociální pojištění činil v přepočtu 160 000 Kč (DZDZ). Z tohoto příjmu zaplatil v zahraničí daň (DZ) ve výši 48 000 Kč. Předpokládejme, že poplatník neuplatňuje žádné nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky ani slevy na dani.

**Řešení příkladu.**

***(A) Při klouzavě progresivní stupnici (z roku 2007)***

**1. Metoda úplného vynětí**

$$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\ 000 + 160\ 000 = 808\ 000 \text{ Kč}$$

$$DZD \text{ po vynětí} = DZD - DZD_Z = DZD_T = 648\ 000 \text{ Kč}$$

Daň podle § 16 = DT =

$$= [61\ 212 + (0,32 \times 316\ 800)] = 162\ 588 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 48\ 000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 210\ 588 \text{ Kč}$$

## 2. Metoda zprůměrování

$$\Sigma \text{DZD} = \text{DZD}_T + \text{DZD}_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň podle § 16} = D_{T+Z} =$$

$$= [61\,212 + (0,32 \times 476\,800)] = 213\,788 \text{ Kč}$$

$$\text{Průměrné daňové zatížení} =$$

$$= ZD = (213\,788 : 808\,000) \times 100 = 26,46 \%$$

$$\text{Daňová povinnost v ČR} = D_T = \text{DZD}_T \times Z_D = 171\,461 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 219\,461 \text{ Kč}$$



### ***3. Metoda vrchního dílku***

$$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Sazba daně v pásmu } 331\,200 \text{ Kč a více} = 32\%$$

$$\begin{aligned} \text{Daňová povinnost v ČR} &= D_T = DZD_T \times S_D \\ &= 648\,000 \times 0,32 = 207\,360 \text{ Kč} \end{aligned}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 255\,360 \text{ Kč}$$

#### 4. Metoda plného zápočtu

$$\Sigma \text{DZD} = \text{DZD}_T + \text{DZD}_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\begin{aligned} \text{Daň podle § 16} &= \text{D}_{T+Z} = \\ &= [61\,212 + (0,32 \times 476\,800)] = 213\,788 \text{ Kč} \end{aligned}$$

$$\text{Zápočet daně zaplacené v zahraničí} = \text{D}_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\begin{aligned} \text{Daňová povinnost v ČR} &= \text{D}_T = \\ &= 213\,788 - 48\,000 = 165\,788 \text{ Kč} \end{aligned}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma \text{D} = \mathbf{213\,788 \text{ Kč}}$$

## 5. Metoda prostého zápočtu

$$\Sigma \text{DZD} = \text{DZD}_T + \text{DZD}_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\begin{aligned} \text{Podíl } (\text{DZD}_Z : \Sigma \text{DZD}) \times 100 &= \\ &= (160\,000 : 808\,000) \times 100 = 19,80 \% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Daň podle § 16} &= D_{T+Z} = \\ &= [61\,212 + (0,32 \times 476\,800)] = 213\,788 \text{ Kč} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Maximálně možná výše zápočtu daně} &= \\ &= \text{Max} = 213\,788 \times 0,1980 = 42\,331 \text{ Kč} \end{aligned}$$

$$\text{Daň zaplacená} = D_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň k zápočtu} = 42\,331 \text{ Kč}$$

$$\text{Daňová povinnost v ČR} = D_T = 213\,788 - 42\,331 = 171\,457 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 219\,457 \text{ Kč}$$

$$\text{Neuplatněná částka k zápočtu } (48\,000 - 42\,331) = 5\,669 \text{ Kč}$$

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

**Řešení příkladu.**

***(B) Uplatnění jednotné sazby daně (15%)***

**1. Metoda úplného vynětí**

$$\Sigma \text{DZD} = \text{DZDT} + \text{DZDZ} = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{DZD po vynětí} = \text{DZD} - \text{DZD}_Z = \text{DZD}_T = 648\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň podle § 16} = \text{DT} = 648\,000 \times 0,15 = 97\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = \text{D}_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma \text{D} = 145\,200 \text{ Kč}$$

## 2. Metoda zprůměrování

$$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň podle § 16} = D_{T+Z} = [808\,000 \times 0,15] = 121\,200 \text{ Kč}$$

Průměrné daňové zatížení =

$$= ZD = (121\,200 : 808\,000) \times 100 = 15,00 \%$$

$$\text{Daňová povinnost v ČR} = D_T = DZD_T \times Z_D = 97\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 145\,200 \text{ Kč}$$

### 3. Metoda vrchního dílku

$$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Marginální sazba daně} = 15\%$$

$$\text{Daňová povinnost v ČR} = D_T = DZD_T \times M S_D$$

$$= 648\,000 \times 0,15 = 97\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň zaplacená v zahraničí} = D_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 145\,200 \text{ Kč}$$

#### 4. Metoda plného zápočtu

$$\Sigma \text{DZD} = \text{DZD}_T + \text{DZD}_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň podle § 16} = \text{D}_{T+Z} = 808\,000 \times 0,15 = 121\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Zápočet daně zaplacené v zahraničí} = \text{D}_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daňová povinnost v ČR} = \text{D}_T =$$

$$= 121\,200 - 48\,000 = 73\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma \text{D} = \mathbf{121\,200 \text{ Kč}}$$

## 5. Metoda prostého zápočtu

$$\Sigma DZD = DZD_T + DZD_Z = 648\,000 + 160\,000 = 808\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Podíl } (DZD_Z : \Sigma DZD) \times 100 =$$

$$= (160\,000 : 808\,000) \times 100 = 19,80 \%$$

$$\text{Daň podle § 16} = D_{T+Z} = 808\,000 \times 0,15 = 121\,200 \text{ Kč}$$

Maximálně možná výše zápočtu daně =

$$= \text{Max} = 121\,200 \times 0,1980 = 23\,997 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň zaplacená} = D_Z = 48\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daňová povinnost v ČR} = D_T = 121\,200 - 23\,997 = 97\,203 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň celkem} = \Sigma D = 145\,203 \text{ Kč}$$

## Neuplatněná částka k zápočtu

$$(48\,000 - 23\,997) = 24\,003 \text{ Kč}$$

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



**Celkovou výši daňové povinnosti poplatníka s příjmy se zdrojem v ČR i se zdrojem v zahraničí ovlivňují především tyto faktory:**

- výše (velikost) příjmů, výdajů a dílčího základu daně poplatníka;
- poměr DZDT a DZDZ;
- uplatněná metoda zamezení mezinárodního dvojího zdanění;
- stupeň progrese daňových sazeb u daně z příjmů fyzických osob (pokud existuje) a jeho rozdíl mezi Českou republikou a zahraničním státem;
- diferenciací v daňovém zatížení příjmů mezi ČR a zahraničním státem.

# Vyloučení dvojího zdanění u nesmluvních států

- Opatření proti dvojímu zdanění pouze v ZDP
- §24/2/ch (roční posun)
- §6/14
- Př. 74, 75