

Daň z příjmů fyzické osoby se zahraničními příjmy

Filip Szabó

Bakalářská práce
2018

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Filip Szabó**
Osobní číslo: **M15057**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Daň z příjmů fyzické osoby se zahraničními příjmy**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Vykonejte rešerši literárních zdrojů a zpracujte teoretické poznatky týkající se problematiky daně z příjmu ve vybraných státech a dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů.

II. Praktická část

- Analyzujte daňovou povinnost vybrané fyzické osoby v ČR a zahraničí.
- V souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění aplikujte vhodné metody pro zamezení dvojího zdanění a porovnejte výsledky.
- Vypracujte daňové přiznání vybrané fyzické osoby.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

OECD. Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014). Full version (as it read on 15 July 2014), Ninth edition. Paris: OECD, 2015, 2288 s. ISBN 9789264239029.

NERUDOVI, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

SKALICKÁ, Hana. Mezinárodní daňové vztahy. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 298 s. ISBN 978-80-7552-400-3.

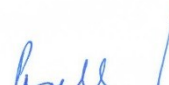
SOJKA, Vlastimil et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Adela Poliaková, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **15. prosince 2017**
Termín odevzdání bakalářské práce: **14. května 2018**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

**PROHLÁŠENÍ AUTORA
BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Prohlašuji, že


- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s tím, že vyrovnaní případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 4.5.2018

Jméno a příjmení: Filip Štebá


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalárska práca sa venuje téme dani z príjmov vybranej fyzickej osoby s príjmami z Českej republiky a USA s hlavným cieľom minimalizovať možný negatívny dopad dvojitého zdanenia. Teoretická časť popisuje daňové systémy oboch štátov s bližším zameraním na daň z príjmov fyzických osôb a vysvetľuje vznik dvojitého zdanenia a riešenia na jeho zamedzenie. Praktická časť sa zameriava na aplikáciu metód na zamedzenie dvojitého zdanenia v praxi a vybranému subjektu navrhuje postup, ako reportovať daň v USA a ČR pri minimálnom daňovom zaťažení.

Klíčová slova:

daň z príjmov fyzických osôb, daňový rezident, daňový nerezident, zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, dvojité zdanenie, Modelová zmluva OECD, Modelová zmluva OSN

ABSTRACT

The bachelor thesis deals with the income tax of the selected natural person with income from the Czech Republic and the USA with the main objective of minimising the possible negative impact of double taxation. The theoretical part describes tax systems of both states with a focus on income tax of natural persons and explains the emergence of double taxation and the solution to this problem. The practical part focuses on the application of methods to prevent double taxation in practice, and proposes the selected entity a suitable procedure for reporting tax in the US and the Czech Republic with a minimum tax burden.

Keywords:

personal income tax, tax resident, tax non-resident, agreement for avoidance of double taxation, double taxation, OECD Model Double Taxation Agreement, UN Model Double Taxation Convention

Pod'akovanie

Touto cestou by som chcel pod'akovat' vedúcej mojej bakalárskej práce Ing. Adele Poliakovej, PhD. za cenné rady, pripomienky a odbornú pomoc.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČESKEJ REPUBLIKE	12
2 DAŇ Z PRÍJMOV FYZICKÝCH OSÔB V ČR	14
2.1 PREDMET DANE	14
2.1.1 Príjmy zo závislej činnosti	14
2.1.2 Príjmy zo samostatnej činnosti.....	15
2.1.3 Príjmy z kapitálového majetku.....	15
2.1.4 Príjmy z nájmu	16
2.1.5 Ostatné príjmy	17
2.2 NEZDANITEENÁ ČASŤ ZÁKLADU DANE	17
2.3 ZEAVY.....	18
2.4 OSLOBODENIE OD DANE Z PRÍJMU	18
2.5 SADZBA DANE A SOLIDÁRNE ZVÝŠENIE	19
2.6 VÝPOČET DANE Z PRÍJMOV FYZICKÝCH OSÔB	20
3 DAŇOVÝ SYSTÉM V USA	23
4 DAŇ Z PRÍJMOV FYZICKÝCH OSÔB V USA NA FEDERÁLNEJ ÚROVNI	24
4.1.1 Čo je a čo nie je predmetom dane	24
4.1.2 Subjekt dane a skupiny daňových poplatníkov	24
4.1.3 Výpočet upraveného hrubého príjmu.....	25
4.1.4 Rozpísané alebo štandardné odpočty	26
4.1.5 Osobný odpočet.....	26
4.1.6 Sadzba dane.....	27
4.1.7 Zľavy.....	27
4.1.8 Schéma výpočtu federálnej dane z príjmov fyzických osôb v USA.....	28
4.1.9 Podanie daňového priznania v USA	28
5 VZNIK A RIEŠENIE MEDZINÁRODNÉHO DVOJITÉHO ZDANENIA	30
5.1 REZIDENT A NEREZIDENT PODĽA ZDZP.....	30
5.2 REZIDENT PODĽA MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV	31
5.3 MEDZINÁRODNÉ ZMLUVY O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA	32
5.3.1 Modelová zmluva podľa OECD.....	33
5.3.2 Modelová zmluva podľa OSN	35
5.4 METÓDY ZAMEDZENIA DVOJITÉHO ZDANENIA.....	36
5.4.1 Metóda vyňatia príjmu (Exemption).....	37
5.4.2 Zápočet dane (Credit system).....	38
5.4.3 Zahnutie dane zaplatenej v zahraničí do daňovo odpočítateľných nákladov	38
II PRAKTICKÁ ČÁST	40
6 APLIKÁCIA METÓD NA ZAMEDZENIE DVOJITÉHO ZDANENIA V PRAXI	41

6.1	DEFINOVANIE SUBJEKTU	41
6.2	PRAKTICKÉ VÝPOČTY	41
6.2.1	Porovnanie metód na zamedzenie dvojitého zdanenia.....	44
7	PRÍPADOVÁ ŠTÚDIA	45
7.1	PREDSTAVENIE SUBJEKTU (FYZICKEJ OSOBY).....	45
7.2	VÝPOČET DAŇOVEJ POVINNOSTI V USA	46
7.3	VÝPOČET DAŇOVEJ POVINNOSTI V ČESKEJ REPUBLIKE.....	47
7.3.1	Výpočet metódou úplného vyňatia podľa §38f odst. 4 ZDzP.....	48
7.3.2	Výpočet metódou prostého zápočtu za predpokladu nepodaného daňového priznania v USA	51
7.3.3	Výpočet metódou prostého zápočtu za predpokladu podaného daňového priznania v USA	53
7.4	POROVNANIE APLIKOVANÝCH METÓD NA ZAMEDZENIE DVOJITÉHO ZDANENIA A VÝBER NAJVHODNEJŠEJ VARIANTY	54
7.5	VYPRACOVANIE DAŇOVÝCH PRIZNANÍ.....	56
7.5.1	Daňové priznanie podávané v USA	56
7.5.2	Daňové priznanie podávané v Českej republike	57
	ZÁVĚR	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	60
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	63
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM SCHÉM.....	65
	SEZNAM TABULEK.....	66
	SEZNAM PŘÍLOH.....	67

ÚVOD

Dane sa platili vždy - či už v peňažnej alebo nepeňažnej forme. Najstaršie písomné záznamy ukazujú, že Čína začala s ich výberom pred približne 3000 rokmi, keď bola založená ríša. Mocnosti, ktoré boli schopné uvaliť dane v akejkol'vek podobe, vytvorili prvé byrokracie, ktoré ich zbierali a spravovali. S postupom času, ako klesla moc monarchií a priemyselný kapitalizmus sa zvýšil, boli potrebné nové opatrenia. Tie boli predstavené v Británii. Daň z príjmov bola prvýkrát uvalená na osobné bohatstvo v Británii v roku 1789, aby zaplatila za vojny s Napoleonom. Samozrejme, tento krok bol označený ako dočasné riešenie, ktoré parlament každoročne obnovoval a do dnešného dňa, pravidelne piateho apríla obnovuje. Myšlienka dane z príjmov sa postupne rozšírila aj do iných miest a krajín, stala sa neodmysliteľnou súčasťou ich právnej sústavy a hlavným zdrojom príjmov mnohých štátnych pokladníc.

Problém však nastáva, keď sa viacero štátov súčasne dožaduje svojho podielu na jednom príjme. V súčasnosti naši zákonodarcovia uzatvárajú dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s inými krajinami so zámerom regulovať daňové záležitosti s týmito krajinami. Ešte väčší problém vidí autor v samotnej koncepcii daňovej legislatívy. Pre bežného občana je príliš zložito nadefinovaná a jej neustále zmeny prinášajú chaos v informáciách. Fyzické osoby nie sú schopné v dostatočnej miere zaznamenať všetky úpravy. Autor sa prostredníctvom literárnej rešerše pokúša priblížiť aktuálne daňové opatrenia v Českej republike a USA s dôrazom na daň z príjmov fyzických osôb. Vysvetlené sú problematické termíny, vtupy, ktoré následne podliehajú zdaneniu, rovnako ako postup výpočtu daňovej povinnosti. Teoretická časť práce ďalej čitateľovi prináša súhrnný pohľad na vznik medzinárodného dvojitého zdanenia a metódou kompáracie vyhodnocuje postupy na jeho zamedzenie. Do praktickej časti, ktorá tvorí druhú polovicu práce, autor zaradil dve súhrnné prípadové štúdie, cez ktoré vysvetľuje všeobecnú podstatu, výhodnosť, resp. nevýhodnosť metód na zamedzenie dvojitého zdanenia. Druhá prípadová štúdia vychádza z prvej uvedenej a pracuje s dátami od vybranej fyzickej osoby, ktorej vzniká daňová povinnosť v Českej republike a USA. Aby sa zabránilo zdaneniu jedného príjmu dvakrát a docielila sa snaha zminimalizovať daňové zaťaženie, bude nutné aplikovať metódy popísané v teoretickej časti a vybrať najvhodnejšiu z nich. Do praxe prenesie prepočty praktickej časti autor prostredníctvom vyhotovenia reálnych daňových priznaní, ktoré budú splňovať požiadavky správcov dane v oboch krajinách príjmu.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavným cílem této práce je aplikovat na vybrané fyzické osobě, které plynou příjmy z České republiky a USA, čo najvýhodnější metódu na zamedzenie dvojitého zdanenia v súlade s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretú medzi uvedenými štátmi a následne vypracovať daňové priznania v štáte rezidencie a nerezidencie, ktoré budú platné a plne akceptovateľné správcom dane v oboch krajinách zdroja príjmu. Práca je koncipovaná ako pomôcka pre narastajúci počet daňových rezidentov Českej republiky odchádzajúcich za pracovnými príležitostami, vzdelaním alebo praxou do USA, ktorí sú zároveň v zahraničí pracovne činní, čím sa dostávajú do situácie, kedy sú nútení si naplniť svoju daňovú povinnosť inde ako v domácom prostredí, prípadne môže slúžiť na lepšie zorientovanie sa v problematike.

Dilčím cieľom bakalárskej práce je za pomoci literárnej rešerše a analýzy v teoretickej časti priblížiť daňové systémy Českej republiky a USA so zameraním na daň z príjmov fyzických osôb a s využitím metódy komparácie predstaviť vznik medzinárodného dvojitého zdanenia spoločne so zmluvami a lokálnymi opatreniami, ktoré riešia ich negatívny dopad. Metóda komparácie využitá v praktickej časti následne zaisťuje vyhodnotenie výhodnosti aplikovaných metód na modelových príkladoch. Syntézou teoretických znalostí a praktických skúseností je možné vyvodit' jasný záver, ktorý bude pre poplatníka smerodajným v snahe dosiahnuť minimálne daňové zaťaženie.

Bakalárska práca operuje so zákonmi a údajmi platnými pre rok 2017.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČESKEJ REPUBLIKE

„Daňový systém je súhrn všetkých daní, ktoré sa na danom území, spravidla štátnom, vyberajú. Daňový systém zahŕňa rovnako vzťahy medzi jednotlivými daňami a pravidlá, podľa ktorých sa dane vyberajú.“ (Vančurová a Láchová, 2014, s. 49).

Dane sú definované ako neúčelové, jednostranné, neekvivalentné, zákonom stanovené platby bez nároku platcu na plnenie zo strany štátu. Nutnosť platiť dane pravidelne vychádza zo stanovených intervalov alebo z predom daných daňových skutočností. (Jurčík, 2015, s. 9)

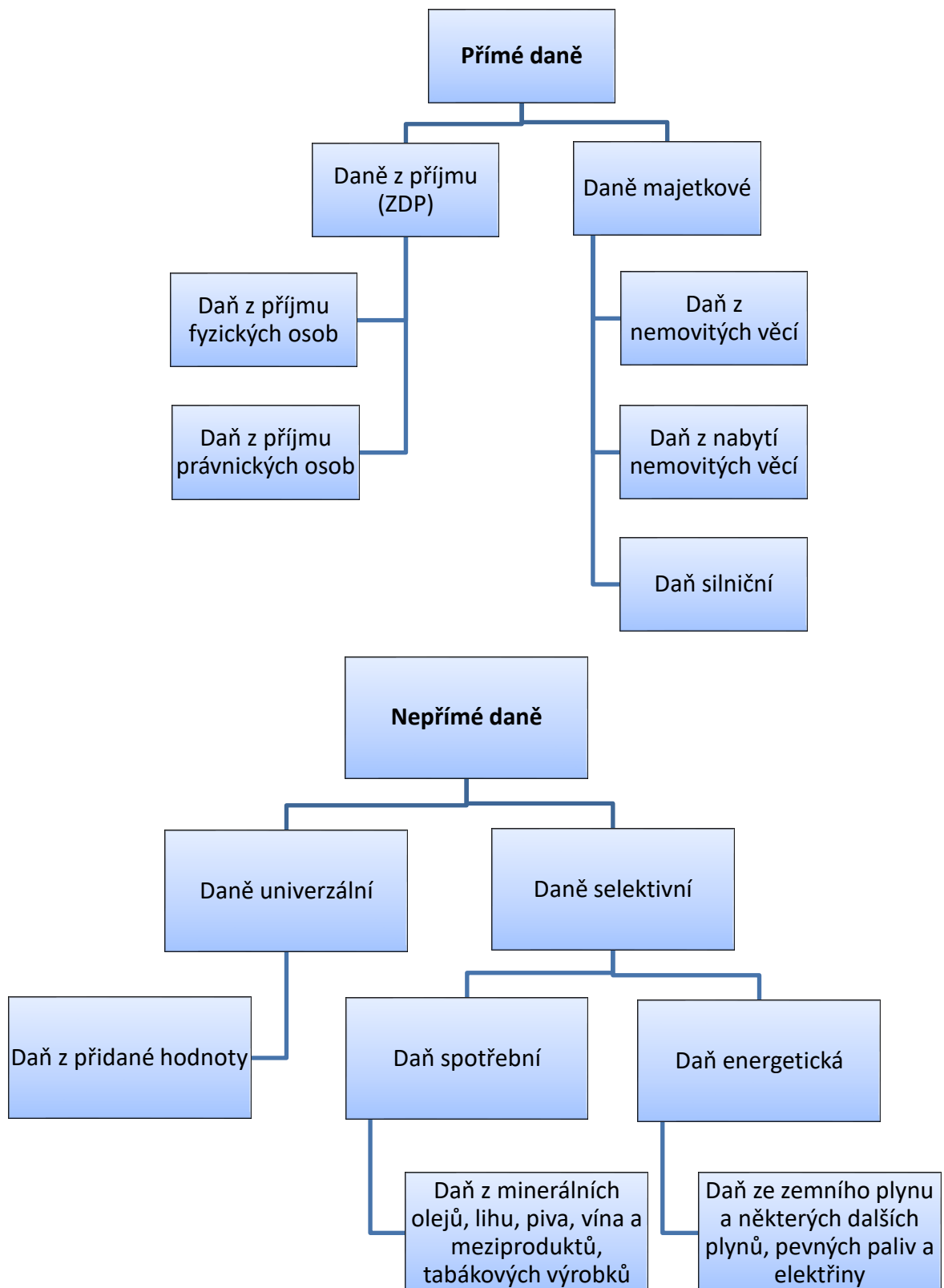
Neekvivalentnosť dane značí, že poplatník nemá nárok na adekvátnu protihodnotu za už zaplatenú daň. Charakteristiku neúčelovosti predstavuje to, že daň sa stáva súčasťou príjmu verejného rozpočtu a platca daní nemôže zasahovať do ich prerozdelenia a rozpočtového určenia. (Kubátová, 2015, s. 16)

Daňový systém Českej republiky zahŕňa priame aj nepriame dane. Priame dane sú charakterizované ako daň, pri ktorej nie je možné preniesť daňové bremeno na tretiu osobu a hradí ju konkrétna fyzická alebo právnická osoba, pričom poplatník je zároveň platcom a sám si stanovuje daňovú povinnosť. Do tejto kategórie zaraďujeme dane dôchodkové a dane majetkové. Naopak, pri nepriamych daniach (delia sa na dane selektívne a dane univerzálne) vystupujú dva rozličné subjekty - poplatník, ktorý cez navýšenie ceny služby alebo statku, ako koncový spotrebiteľ hradí daň a platca, ktorý takto prijatú úplatu očistí o svoje náklady a maržu a daň v zákonom stanovenej výške odvedie príslušnému finančnému úradu bez toho, aby ponížil svoj dôchodok. Dochádza k preneseniu daňovej povinnosti z poplatníka na platcu.

Dane z príjmu, ako sa inak nazývajú dôchodkové dane, sa delia na daň z príjmu fyzických osôb a daň z príjmu právnických osôb. Dane majetkové sa rozčleňujú na daň z nemovitých vecí, daň z nabytí nemovitých vecí a daň silniční. Do skupiny nepriamych selektívnych daní patria spotrebné dane, energetická daň a ako univerzálna daň DPH.

Napriek tomu, že v samotnom názve slovíčko „daň“ nenájdeme, do daňového systému Českej republiky, je nevyhnuté tiež zahrnúť odvody, ktoré majú zo svojej podstaty daňový charakter, a to sú poisťné na sociálnom zabezpečení a verejné zdravotné poistenie. (Jurčík, 2015, s. 11 - 16)

Schéma 1 Znárodnenie sústavy daní v Českej republike tvorené priamymi a nepriamymi daňami. (Strouhal et al., 2017, s. 241)



2 DAŇ Z PRÍJMOV FYZICKÝCH OSÔB V ČR

2.1 Predmet dane

Hneď na začiatok je potrebné určiť, čo je predmetom dane z príjmov fyzických osôb. Podľa zákona č. 586/1992 Sb., o daních z príjmov sú to nasledujúce príjmy:

- príjmy zo závislej činnosti (§6),
- príjmy zo samostatnej činnosti (§7),
- príjmy z kapitálového majetku (§8),
- príjmy z nájmu (§9),
- ostatné príjmy (§10),

a to ako v peňažnej, tak nepeňažnej (v naturálnej alebo inej podobe, napr. dosiahnuté smlou). Každý z týchto piatich druhov príjmu tiež označujeme ako dílčí základ dane. Zatiaľ čo určenie finančného príjmu je dané získanými finančnými prostriedkami, nepeňažný príjem je treba určiť ocenením. Na tento účel slúži zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku. (Brychta *et al.*, 2017, s. 2 - 3)

2.1.1 Príjmy zo závislej činnosti

Pod označením príjem zo závislej činnosti rozumieme nie len plnenie v podobe príjmov plynúcich zo súčasného alebo predošlého zamestnania na základe pracovného pomeru podľa českého zákonníka práce (pracovný pomer, ale aj činnosti vykonávané na dohodu o vykonaní práce alebo dohodu o pracovnej činnosti), ale aj ďalšie príjmy a odmeny a plnenia vo forme funkčných pôžitkov. Zamestnanec je fyzickou osobou, ktorá dostáva príjmy zo závislej činnosti a zastáva funkciu poplatníka, zatiaľ čo platcu dane, ktorý za ňu vykonáva voči správcovi dane povinnosti, označujeme zamestnávateľ. (Dvořáková, 2016, s. 69-70)

Pri výpočte dílčího základu dane z príjmu fyzických osôb zo závislej činnosti je nutné k zdaniteľným príjmom od zamestnávateľa pripočítať čiastku povinného poistného, ktoré je z týchto príjmov povinný platiť zamestnávateľ. Vzniká tak tzv. superhrubá mzda.

$$DZD\text{\textcircled{6}} = \text{Celkový príjem} * 1,34$$

Koeficient 1,34 sa skladá zo zdravotného poistenia (9%) a sociálneho poistenia (25%), ktoré odvádza zamestnávateľ. (Vančurová a Láchová, 2016, s. 183)

2.1.2 Príjmy zo samostatnej činnosti

Ako uvádzajú Vančurová a Láchová (2016, s. 183 - 190), príjmy zo samostatnej činnosti sú také príjmy, ktoré plynú z činností, ktoré podnikateľ vykonáva sám vlastným menom a na vlastný účet (s výnimkou spoločníkov verejných obchodných spoločností, komplementárov komanditných spoločností alebo spolupracujúcich osôb), pričom sú vylúčené príjmy podľa paragrafu 6 ZDzP. Rozdelenie činností, ktoré spadajú pod tento paragraf je veľmi dôležité, pretože sa ich môžu týkať určité špecifiká určenia výdajov. Za príjmy zo samostatnej činnosti sa považujú:

- príjem z poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva (nie je živnosťou),
- príjem zo živnostenského podnikania (jedná sa o činnosť registrovanú podľa živnostenského zákona),
- príjem z iného podnikania (na vykonávanie tejto činnosti nie je potrebné mať živnostenské oprávnenie, ale sú vykonávané podľa zvláštnych právnych predpisov, napr. advokáti, daňoví poradcovia, tlmočníci alebo lekári),
- podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a komplementára komanditnej spoločnosti na zisku,
- príjem z použitia alebo poskytnutia autorských práv (príjmy hercov, spevákov, spisovateľov),
- príjem z nájmu majetku zaradeného v obchodnom majetku,
- príjem z výkonu nezávislého povolania.

Dílčí základ podľa paragrafu 7 ZDzP sa počíta ako príjmy mínus výdaje vynaložené na ich dosiahnutie, zaistenie a udržanie. Pri výbere spôsobu, ako uplatniť tieto výdaje, ponúka aktuálne znenie zákona tri možnosti: a) skutočné výdaje podložené účtovníctvom b) skutočné výdaje podložené daňovou evidenciou v zmysle paragrafu 7b ZDzP c) paušálne výdaje vypočítané percentom z príjmu

DZD§7 = Celkové príjmy - výdaje na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmov

2.1.3 Príjmy z kapitálového majetku

Napriek tomu, že sa jedná o príjmy v praxi pomerne časté, samotní daňoví poplatníci sú len vo vybraných prípadoch povinní zahrňovať ich do svojich daňových priznaní, a to z dôvodu ich predošlého zdanenia u samotného platcu príjmu. Ďalšou častou chybou je sa-

motné vymedzenie. Jedná sa o príjmy, ktoré plynú z držby finančného majetku, pričom sú do tohto základu častokrát nesprávne zaradené prostriedky nadobudnuté predajom kapitálového majetku. (Děrgel, 2014, s. 135)

Ako konštatuje Dvořáková (2016, s. 96), pre §8 ZDzP platia dva režimy zdanenia:

- a) Prevažná časť príjmov podlieha zdaneniu zvláštnou sadzbou dane podľa §36 ZDzP a v priznaní sa už nevyskytujú. Zahrňujú sa sem najmä:
 - podiel na zisku obchodnej korporácie,
 - podiel na zisku z členstva v družstve,
 - úroky z peňažných prostriedkov uložených na nepodnikateľskom účte,
 - úroky z držby cenných papierov.
- b) Do základu dane vstupujú a vo svojich priznaní poplatníci vykazujú nasledujúce príjmy:
 - úroky a poplatky z omeškania,
 - úroky z vkladov na podnikateľských účtoch,
 - prijaté úroky a iné výnosy z poskytnutých úverov a pôžičiek,
 - úrokové a iné výnosy z držby smeniak.

Vykázané príjmy nie je možné v tomto dílčím základe ponížiť o akékoľvek výdaje.

DZD§8 = Celkové príjmy z kapitálového majetku

2.1.4 Príjmy z nájmu

Príjem z prenájmu nehnuteľností (ich častí) alebo bytov (a ich častí) a príjem z prenájmu hnutel'nych vecí, okrem príležitostného prenájmu, ktorý spadá pod §10 ZDzP, upravuje §9 ZDzP, v rámci ktorého sú zdanené vyššie uvedené príjmy s výnimkou tých, ktoré sú zdanené podľa §6 až 8 ZDzP.

Dílč'í základ dane je stanovený ako rozdiel medzi príjmami a výdajmi na dosiahnutie, udr'žanie a zaistenie príjmu. Poplatník má možnosť uplatniť výdaje v prekázetel'nej výške a zároveň má povinnosť viesť záznamy o príjmoch a výdajoch, evidenciu hmotného majetku, ktorý je možné odpisovať, prípadne evidenciu majetku, ktorý nie je možné odpisovať alebo si volí určenie percentom z príjmu (aktuálne znenie zákona dovoľuje uplatniť 30%), maximálne však do výšky 600 000 Kč s povinnosťou viesť prehľad o príjmoch a pohľadávkach. Pre fyzickú osobu, ktorá prenajíma majetok podľa §9 nikdy nie je prenajímaná

vec obchodným majetkom, keďže sa nejedná o podnikanie ale len o narábanie s majetkom (Vybíhal, 2010, s. 138).

DZD§9 = Celkové príjmy - výdaje a dosiahnutie, udržanie a zaistenie príjmu

2.1.5 Ostatné príjmy

Príjmy ktoré sú predmetom dane z príjmu, ale nie je možné ich zaradiť do §6 - §9 podľa ZDzP, označujeme ako ostatné príjmy.

Platí, že vo všeobecnosti má poplatník možnosť uplatniť výdaje prekazateľne vynaložené na dosiahnutie, udržanie a zaistenie príjmov podľa §10, no je veľmi dôležité brať ohľad na prílišnú odlišnosť a obsiahlosť uplatňovania výdajov a odporúča sa každý prípad posudzovať individuálne. (Hnátek, 2016, s. 97)

Vzhľadom na špecifickosť daného dílčieho základu dane, uvádza autor len tie najčastejšie vyskytujúce sa príjmy, ktorých sa tento paragraf týka:

- príležitostný príjem z nájmu hmotných hnutel'nych vecí,
- príležitostné činnosti,
- príjem z prevodu alebo predaja hmotných vecí za predpokladu nesplnenia zákonom stanovených podmienok,
- neoslobodené bezúplatné príjmy.

Z dôvodu zjednodušenia výberu dane bolo zavedené oslobodenie vybraných príjmov spadajúcich do §10, za predpokladu nepresiahnutia hranice 30 000 Kč (súhrn všetkých príjmov podľa §10) za sledované obdobie. (Vančurová a Láchová, 2016, s. 203 - 206)

DZD§10 (≥0) = Celkové príjmy - výdaje na dosiahnutie, udržanie a zaistenie príjmu

2.2 Nezdaniťelná časť základu dane

„Nezdaniťelné časti základu dane sú legálnym nástrojom daňovej optimalizácie, ktorý je určený výhradne FO. Nezdaniťelné časti ZD poskytujú daňovú podporu vybraných investícií FO.“ (Dvořáková, 2016, s. 109)

Vančurová a Láchová (2016, s. 208 - 2015) ďalej upozorňujú, že fyzická osoba si v konkrétnom zdaňovacom období znižuje základ dane o nezdaniteľné časti základu dane, ktorými sú napríklad:

- odpočet hodnoty darov, pokiaľ úhrnná hodnota darov vymedzených v §15 predstavuje aspoň 1000 Kč alebo presahuje 2% zo základu dane, maximálne do výšky 15% základu dane,
- odpočet čiastky úrokov zaplatených z úveru zo stavebného sporenia a z hypotečného úveru (max. 300 000 Kč, respektive 1/12 za každý mesiac platenia úrokov),
- odpočet platby príspevkov na penzijné pripoistenie so štátnym príspevkom, penzijné poistenie alebo doplnkové penzijné sporenie (max. 24 000 Kč),
- prípadne čiastka zaplatená za členstvo v odborovej organizácii (max. 3000 Kč).

2.3 Zľavy

Ako podotýka Vybíhal (2010, s. 44), daňový systém Českej republiky umožňuje po splnení zákonom stanovených podmienok ponížiť vypočítanú daň o zľavy, ktoré sú kategorizované nasledovným spôsobom:

- a) klasické zľavy vymedzené v §35 ZDzP,
- b) zľavy pre príjemcov investičných stimulov podľa §35a a §35b ZDzP,
- c) zľavy nahradzujúce nezdaniteľnú časť dane v §35ba ZDzP,
- d) daňové zvýhodnenia podľa §35c a §35d ZDzP, ktoré je možné uplatniť buď ako zľavu na dani, daňový bonus alebo kombináciu zľavy a daňového bonusu.

„Uplatnené zľavy na dani významne znižujú daňovú povinnosť poplatníka a patria medzi zásadné solidaristické prvky daňovej sústavy.“ (Vybíhal, 2010, s. 44)

2.4 Oslobodenie od dane z príjmu

ZDzP vymedzuje obecné tituly, ktoré spadajú pod oslobodenie príjmu od dane z príjmov fyzických osôb, a to ako v prípade príjmov, z ktorých plynie úplata (paragraf 4 ZDzP), tak aj z bezúplatných príjmov. V niektorých prípadoch je možné nájsť oslobodenia aj u jednotlivých dílčích základov dane (pre závislú činnosť v paragrafe 6 odst. 9 ZDzP a pre ostatné príjmy v paragrafe 10 ods. 3 ZDzP). Oslobodenie sa tiež môže viazať na určitú časovú lehotu, po ktorej uplynutí je príjem od dane z príjmov oslobodený. (Brychta *et al.*, 2017, s. 7 - 16)

2.5 Sadzba dane a solidárne zvýšenie

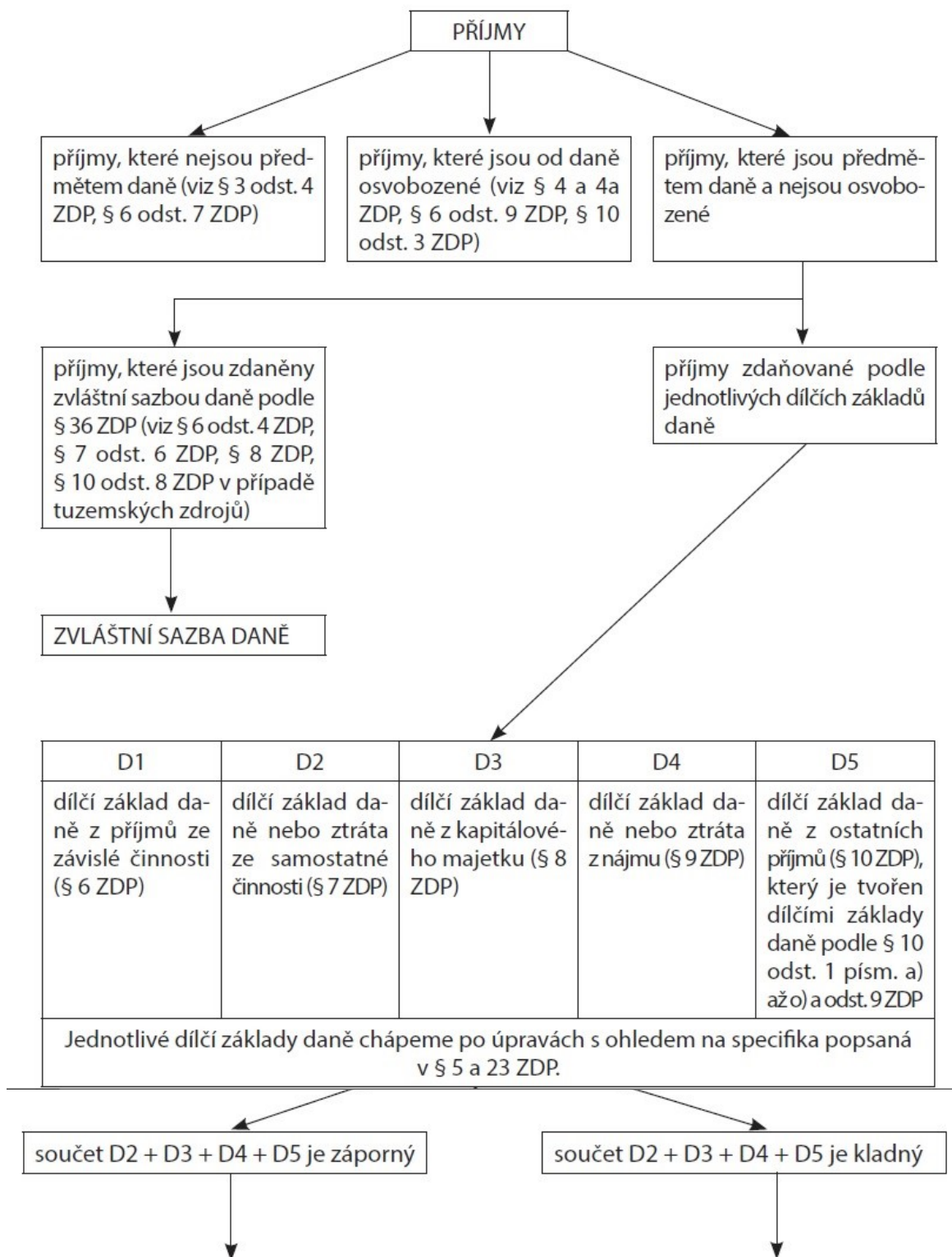
Základná sadzba dane predstavuje 15% zo základu dane, ktorý je ponížený o nezdaniteľnú časť podľa §15 ZDzP a o odpočítateľné položky vymedzené v §34 ZDzP zaokrúhleného na celé stokoruny smerom dole.

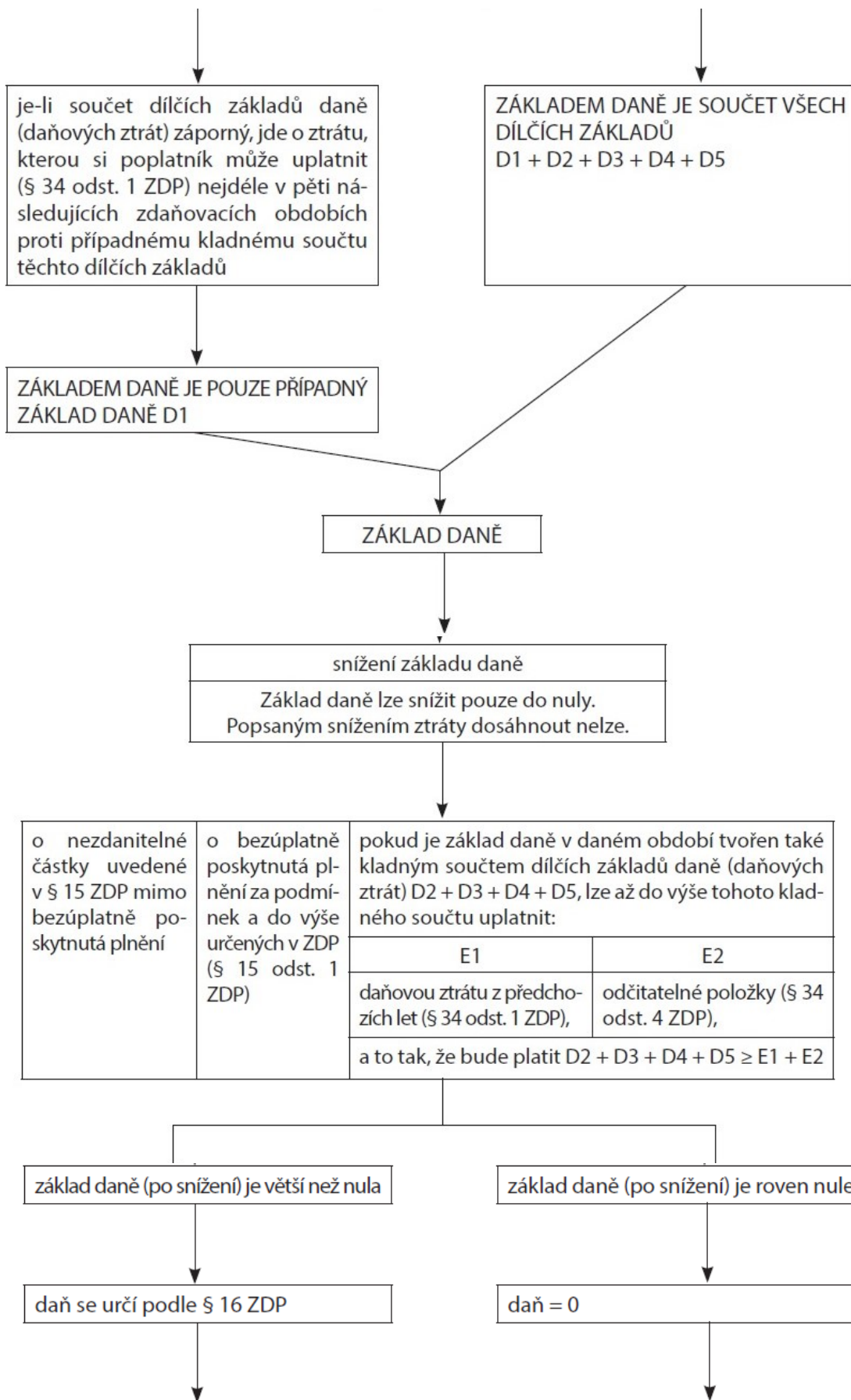
V niektorých prípadoch je potrebné testovať príjmy dosiahnuté zo závislej činnosti a samostatnej činnosti. Testovanie je dôležité hlavne z dôvodu možného následného navýšenia o silidárnu daň. Solidárna daň sa určuje z kladného rozdielu medzi príjmami podľa §6 ZDzP nenavýšených o povinné poistenie plus dílčího základu §7 ZDzP (o prípadnú stratu z tohto základu je možné znížiť dílčí základ §6 ZDzP) a 48 násobkom priemernej mzdy stanovenej podľa zákona upravujúceho poistné a sociálne zabezpečenie. Dosiahnutý kladný rozdiel tvorí základ, ktorý sa vynásobí 7%-nou sadzbou.

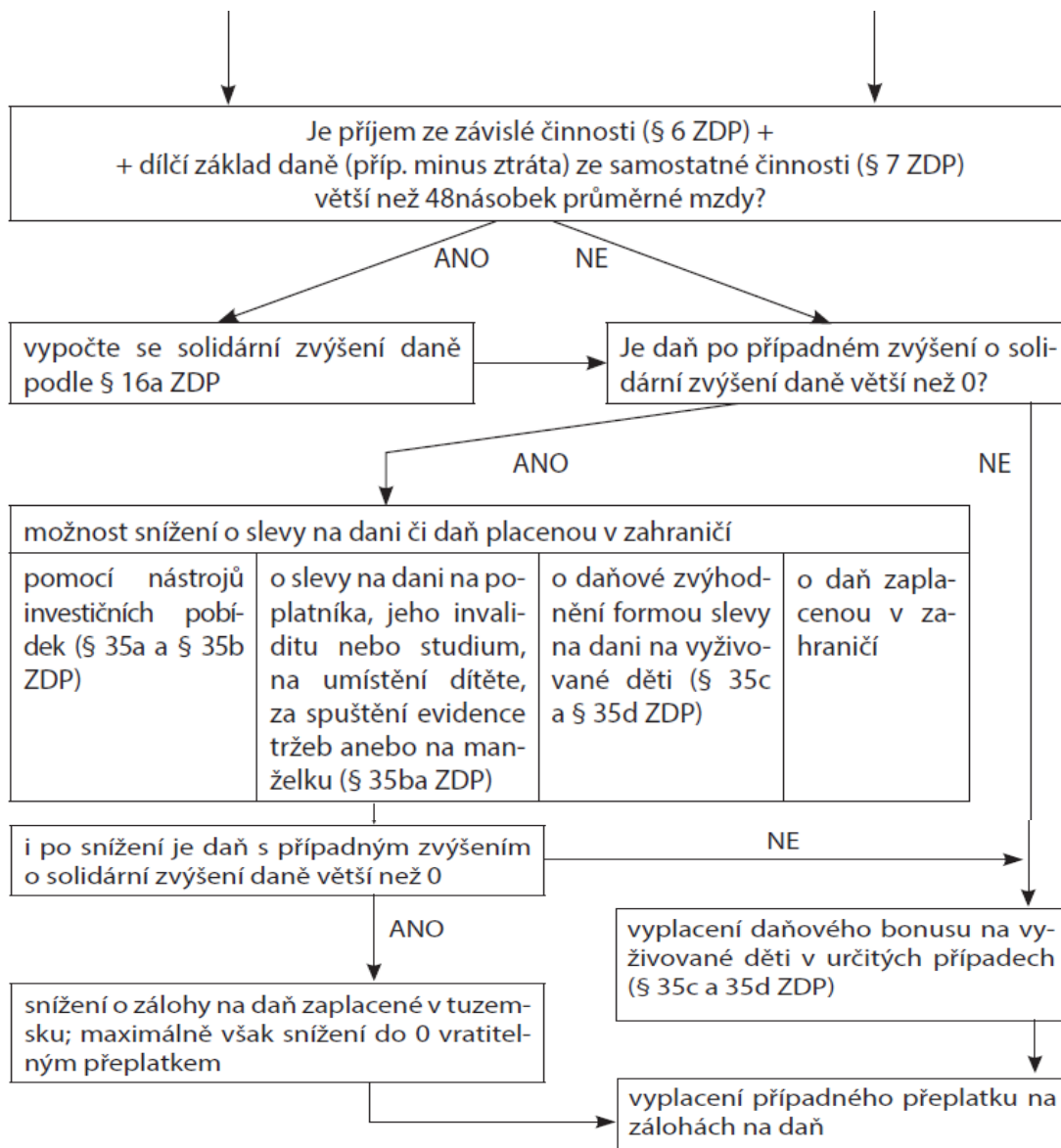
Solidárna daň = (príjem z §6 ZDzP (očistený o povinné poistné) + dílčí základ podľa §7 ZDzP – 48-násobok priemernej mzdy stanovenej podľa zákona upravujúceho poistné a sociálne zabezpečenie) * 7% (Marková, 2017, s. 21)

2.6 Výpočet dane z příjmů fyzických osob

Na obrázku nižšie je znázornená kompletná schéma postupu výpočtu dane z příjmů fyzických osob v České republice.







Obr. 1. Schéma výpočtu dane z příjmu fyzických osob (Brychta et al., 2017, s. 26 - 28)

3 DAŇOVÝ SYSTÉM V USA

System daní v Spojených štátech amerických je diametrálne odlišný od českej daňovej legislatívy. Najdôležitešie faktory zohráva najmä rozľahlosť a kultúrna a sociálna rozmanitosť v jednotlivých štátoch. USA ako federatívna zem skladajúca sa z 50 štátov, kolumbijského dištriktu a amerických teritórií, ukladá dane na troch úrovniach: a) federálnej, b) štátnej a za c) miestnej. Vzhľadom k tomu, že medzinárodé zmluvy riešia problematiku federálnej dane, autor sa rozhodol podrobnejšie venovať práve tejto oblasti.

Federálna daňová úprava je platná pre všetky štáty federácie. Za výber daní zodpovedá The Internal Revenue Service (IRS), ktorá plní funkciu podobnú českému finančnému úradu na základe federálneho zákona zvaného The Internal Revenue Code (IRC).

Obdobne ako v Českej republike, aj tu sa nachádza rozdelenie na dane priame a nepriame.

Do skupiny priamych daní spadajú:

a) dane z príjmu

- daň z príjmu fyzických osôb (Individual Income Tax),
- daň z príjmu právnických osôb (Corporate Income Tax),
- daň z príjmu kapitálových ziskov (Capital Gains Tax),
- daň na sociálne zabezpečenie (Social Security Tax).

b) Dane majetkové

- daň z pozostalosti (Estate Tax),
- daň darovania (Gift Tax),
- daň z majetku (Property Tax).

A nepriame dane tvoria:

- daň z predaja (Sales Tax),
- daň z využitia (Use Tax),
- spotrebná daň (Excise Tax).

(Gruber, 2013, s. 525)

4 DAŇ Z PRÍJMOV FYZICKÝCH OSÔB V USA NA FEDERÁLNEJ ÚROVNI

Výpočet daňovej povinnosti fyzických osôb v USA, je omnoho zložitejší ako v ČR, o čom svedčia obsiahle návody k vyplneniu jednotlivých daňových priznaní, ktoré majú častokrát viac ako sto strán. Mnoho rozdielov vzniká v závislosti na sociálnom postavení (slobodná/ý, vydatá/ženatý), celkových príjmoch, celkových výdajoch, veku poplatníka. Naopak, prvky známe z domáceho prostredia sú odpočítateľné položky alebo zľavy. Federálna daň z príjmov je progresívneho charakteru, čo znamená, že čím viac zdaniteľných príjmov poplatník nadobudne, tým bude spadať do vyššej daňovej sadzby. (Měšec.cz, ©2004)

4.1.1 Čo je a čo nie je predmetom dane

Americká obdoba zákona o dani z príjmov presne vymenúva, čo je a čo nie je považované za zdaniteľný príjem v časti 61 IRC. Za zdaniteľné príjmy sú okrem iného považované mzdy a platy, sprepitné, prijaté úroky, dividendy, príjmy z podnikania, predčasné výbery z dôchodkového sporenia, odmeny, bonusy, príjem z kapitálového majetku a iné. Súčet týchto príjmov je označovaný ako hrubý príjem (gross income). Do základu dane sa nezahrňujú prídavky na deti, daňová vratka, dary, dedičstvo, sociálne dávky, odstupné a podobne. (Irs.gov, ©2018)

4.1.2 Subjekt dane a skupiny daňových poplatníkov

Jedným z dôležitých krokov pri zisťovaní daňovej povinnosti, je vymedzenie daňovej rezidencie, prípadne nerezidencie a správne zaradenie do príslušnej skupiny poplatníkov. Na správnom zaradení závisí daňová sadzba, štandardné odpočty a vo vymedzených prípadoch samotná povinnosť podávať daňové priznanie.

Za rezidenta Spojených štátov amerických je považovaná každá osoba, ktorá má americké občianstvo, prípadne rezidentom pre daňové účely sa stáva osoba, ktorej je pridelená zelená karta, alebo ten, kto pobudol na území USA 31 dní v roku, za ktorý sa podáva daňové priznanie a 183 dní za posledné tri roky (prítomnosť za posledné tri roky sa počíta ako súčet počtu dní sledovaného roka x , $\frac{1}{3}$ prítomnosti v roku $x-1$ a $\frac{1}{6}$ prítomnosti v roku $x-2$). Výnimku z rezidenstva tvoria držiteľia špeciálnych víz označených písmenami F, M, J, Q. Osoby, ktorým bolo udelené jedno z vyššie uvedených víz sú z pohľadu zákona považované za daňových nerezidentov, z dôvodu pobytu za účelom štúdia, výskumu, liečenia alebo športu. (Irs.gov, ©2018)

Ďanovými nerezidentmi sú všetci ostatní.

Poplatníci sa pre účely výpočtu dane delia nasledovne:

- a) Manželia podávajúci spoločné priznanie (married filing jointly) - je možné zaradiť sa do tejto skupiny, ak sa poplatník oženil najneskôr posledný deň zdaňovacieho obdobia. Obaja manželia musia písomne potvrdiť svoj súhlas s takýmto daňovým podaním. Taktiež je možné vybrať si túto skupiny, ak jeden z manželov umrel počas posledného roka.
- b) Manželia podávajúci priznanie samostatne (married filing separately) - táto voľba je výhodná, ak poplatníci vedia, že výsledná daňová povinnosť bude nižšia, prípadne daňová vratka bude vyššia, ako v prípade spoločného priznania. Taktiež je povinné zvoliť túto možnosť, ak nie je doložený písomný súhlas so spoločným podaním.
- c) Slobodní (single) - zaraďujú sa sem slobodní poplatníci. Táto kategória má najmenej daňových výhod.
- d) Hlava domácnosti (head of household) - poplatník je zodpovedný za viac ako polovicu nákladov na domácnosť a zároveň sa stará o osobu, ktorá je na ňom závislá.
- e) Vdova/vdovec (qualifying widow/er) - za vdovu alebo vdovca sa môže označiť poplatník v dvoch nasledujúcich rokoch od úmrtia manžela/manželky a zároveň sa stará o osobu, ktorá je na poplatníkovi závislá (dieťa, rodičia, starí rodičia). (efile.com, ©2018)

Na dôležitosť správneho zaradenia poplatníka upozorňuje aj Tara Siegel Bernard v článku pre časopis New York Times. Poznať svoje zaradenie je pre poplatníka nevyhnuté nielen pre účely daňového priznania ale už pri vyplňaní formulára W-4, pri nástupe do novej práce. Poplatník je dotazovaný na svoj sociálny status, na základe ktorého sú mu následne zrážané zo mzdy zálohy na daň. Čitateľa je potrebné upozorniť na to, že nerezident má možnosť si vybrať len variantu slobodný alebo ženatý. (Bernard, 2009)

4.1.3 Výpočet upraveného hrubého príjmu

AGI (adjusted gross income) je druhým krokom pri výpočte daňovej povinnosti. Pre mnohé dane na štátnej úrovni predstavuje AGI prvotný základ, od ktorého sa vyvíjajú následné výpočty. Upravený hrubý príjem sa vypočíta ako rozdiel medzi hrubým príjmom a úpravami, ktoré je možné si uplatniť v prípade splnenia určitých podmienok. Medzi možné úpravy (odpočty) patria napríklad: úroky zo študentských pôžičiek, príspevky na dôchod-

kové sporenie, zaplatené alimenty, polovica zaplatených daní za samostatne zárobkovú činnosť, náklady na sťahovanie. (Turbotax.intuit.com, ©2017)

4.1.4 Rozpísané alebo štandardné odpočty

V ďalšom kroku si poplatník uplatňuje buď štandardné (aktuálne určené pre daný rok) alebo rozpísané odpočty (skutočné náklady), vyberá tú variantu, ktorá je pre neho výhodnejšia. Pre lepšie pochopenie je možné prirovnať tento krok k výberu uplatňovania skutočných, prípadne paušálnych nákladov, ktoré sú používané v českom prostredí, s tým rozdielom, že štandardné (rádoby paušálne náklady) môžu uplatňovať všetci poplatníci (rezidenti). Rozpísané odpočty sa odporúčajú v prípade, ak mal poplatník počas sledovaného obdobia vysoké náklady týkajúce sa zdravotných vyšetrení, zasiahli ho prírodné katastrofy, poplatník splácal hypotéku alebo prispieval na charitu. Štatistiky vykonané za rok 2017 ukazujú, že až $\frac{2}{3}$ poplatníkov preferujú štandardné odpočty. Ich výhodou je nízka administratívna záťaž (nie je potrebné si uskladňovať účtenky, faktúry potvrdzujúce vynaloženie nákladov) a taktiež u poplatníkov s nízkymi príjmami sú náklady takmer nulové. Pozor, nerezident nemôže uplatniť štandardné odpočty. (Hrblock.com, ©2017)

Tab. 1. Výška štandardných odpočtov pre rok 2017 (Hrblock.com, ©2017)

Skupina poplatníka	Výška štandardného odpočtu
Slobodný/á alebo alebo vydatá/ženatý podávajúca/i priznanie samostatne	\$6,350
Manželia podávajúci spoločné priznanie alebo vdova/vdovec	\$12,700
Hlava domácnosti	\$9,350
V prípade slepoty alebo veku nad 65 rokov sa pre hlavu domácnosti a slobodného/slobodnú zvyšuje odpočet o \$1,550 a pre ostatné skupiny o \$1,250.	

4.1.5 Osobný odpočet

Výška osobného odpočtu je fixovaná na infláciu, čo znamená, že k jej zmene dochádza každoročne. Za rok 2017 si poplatník môže odrátať až \$4,050 za seba, plus za každú ďalšiu osobu, ktorá je označovaná ako „vyživovaná“. Vyživovanou osobou môže byť dieťa do 19 rokov (študujúce do 24 rokov), pod podmienkou, že ho neuplatňuje druhý z rodičov. Môže to byť taktiež manželka s nulovými príjmami. Pokiaľ poplatníci podávajú priznanie spoločne ako manžel a manželka, uplatní sa suma \$8,100 plus prípadné vyživované deti. Opatrní musia byť nerezidenti, tí si môžu uplatniť osobný odpočet len za seba. (Perez, 2017)

4.1.6 Sadzba dane

Po tom, čo sa poplatník dopracuje k svojmu zdaniteľnému príjmu, je naň následne uvalená príslušná daňová sadzba. USA uplatňuje progresívny daňový systém, čo znamená, že ľudia, ktorí zarábajú viac, odvádzajú vyššie dane ako tí, ktorých príjem je nižší. Teoreticky, tento systém prenáša daňovú záťaž na bohatšiu časť populácie. Príjem však nemusí byť zdanený len jednou sadzbou, to znamená, že sa začína od najnižšieho daňového pásma, ktoré sa zdaní uvedenou sadzbou a suma, ktorá prekročí hranicu jedného pásma, je zdanená sadzbou vyššou. Jednotlivé pásma, ktoré sú každoročne upravované IRS, nájde poplatník v inštrukciách pre vyplnenie daňového priznania.

Tab. 2. Sadzby federálnej dane z príjmov jednotlivých skupín pre rok 2017 pri uvedených príjmoch v dolároch. (Efile.com, ©2017)

Ďanová sadzba	Slobodný/á	Manželia podávajúci spoločné priznanie alebo vdova/vdovec	Vydatá/ženatý podávajúc priznanie samostatne	Hlava domácnosti
10%	1 - 9,325	1 - 18,650	1 - 9,3252	1 - 13,350
15%	9,326 - 37,950	18,651 - 75,900	9,326 - 37,950	13,351 - 50,800
25%	37,951 - 91,900	75,901 - 153,100	37,951 - 76,550	50,801 - 131,200
28%	91,901 - 191,650	153,101 - 233,350	76,551 - 116,675	131,201 - 212,500
33%	191,651 - 416,700	233,351 - 416,700	116,676 - 208,350	212,501 - 416,700
35%	416,701 - 418,400	416,701 - 470,700	208,351 - 235,350	416,701 - 444,550
39,6%	cez 418,400	cez 470,700	cez 235,350	cez 444,550

4.1.7 Zľavy

Zľavy znižujú vypočítanú daň. Ich aplikovanie je však v porovnaní s Českou republikou omnoho obtiažnejšie, a to z dôvodu presného určenia dôvodu nároku. Žiadeľ (poplatník) musí prílohami doložiť nárok na zľavu a na základe jeho situácie je mu uznaná zľava vo vypočítanej výške. Väčšina uplatniteľných zliav znižuje daňovú povinnosť na nulu, len v málo prípadoch je možné si ich vyplatiť vo forme daňovej vratky. Medzi najčastejšie využívané patrí zľava na dieťa (pre pracujúcich rodičov, ktorí musia platiť za starostlivosť o ich dieťa viac ako 3000 dolárov), na vzdelanie (ak sa príjem študenta pohybuje v zákonom stanovenej hranici), kúpu domu alebo adopciu. (Gruber, 2013, s. 530)

4.1.8 Schéma výpočtu federálnej dane z príjmov fyzických osob v USA

Tab. 3. Schéma výpočtu federálnej dane z príjmov fyzických osob v USA (vlastné spracovanie)

Hrubý príjem (gross income)	
- odpočty (adjustments from gross income)	
= Upravený hrubý príjem (adjusted gross income)	
- výhodnejšie z: štandardné odpočty alebo položkové odpočty (itemized or standard deductions)	
- osobný odpočet (personal exemptions)	
= Základ dane (taxable income)	
x sadzba (tax rate)	
= Daň pred zľavami	
- zľavy (federal tax credit)	
= Daň po zľavách (tax liability)	
- zaplatené zálohy (paycheck withholding)	
= Výsledná daňová povinnosť/daňová vratka (tax liability or tax refund)	

4.1.9 Podanie daňového priznania v USA

The Internal Revenue Service (IRS) začal prijímať a spracúvať federálnu daň z príjmov za rok 2017 od 29. 1. 2018. Čas na podanie je do pätnásteho dňa štvrtého mesiaca po skončení sledovaného obdobia, avšak kvôli sviatkom tento posledný deň padol na sedemnásty apríl. Poplatníci môžu vždy požiadať o predĺženie, pričom je im automaticky pridelená doba odkladu 6 mesiacov, no nevzťahuje sa to na povinnosť zaplatiť daň. Vo všeobecnosti platí, že poplatník musí podať daňové priznanie, pokiaľ jeho príjem dosiahol určitú úroveň, ktorá sa líši podľa zaradenia do skupiny poplatníkov, podľa veku a typu príjmu. Napriek tomu, že poplatníkovi nevzniká povinnosť, je viac než odporúčané prepočítať si svoje príjmy a zálohy na daň strhnuté z príjmu, pretože len v daňovom priznaní je možné uplatniť odpočty a zľavy, pričom častokrát dochádza k nárokom na daňovú vratku.

Nerezidenti musia brať do úvahy ďalšie nariadenia. Pokiaľ pobývali na území vďaka vízam s označením „F“, „J“, „M“, alebo „Q“ a ich hrubý príjem je nižší ako osobný odpočet, a nemajú záujem uplatniť si ostatné odpočty alebo zľavy, vďaka ktorým by im bola vyplatená daňová vratka, nemusia podávať daňové priznanie. V opačnom prípade sú povinní vyplniť formulár Form 1040NR alebo Form 1040NR-EZ (slúži pre poplatníkov bez vyživovanej osoby) a požiadať o pridelenie čísla Social Security number (SSN), prípadne identifikačné číslo poplatníka individual taxpayer identification number (ITIN). (Irs.gov, ©2018, Usa.gov, ©2018)

5 VZNIK A RIEŠENIE MEDZINÁRODNÉHO DVOJITÉHO ZDANENIA

Právom každého štátu je stanoviť si podmienky výberu daní od subjektov, ktoré podliehajú zdaneniu, a to sa týka ako fyzických, tak právnických osôb na svojom území. K výberu priamych aj nepriamych daní dochádza bez obmedzenia zo strany daňových systémov iných štátov. Povinnosti týkajúce sa daní sú upravené vnútroštátnymi právnymi predpismi, nad ktorými stoja medzinárodné zmluvy. Nadradenosť medzinárodných zmlúv definuje §38d ods. 1 zákona o daních z príjmov. Bez príslušných legislatívnych alebo zmluvných obmedzení, by dochádzalo u jedného subjektu, ktorý má príjem z iného štátu, než v ktorom je daňovým rezidentom, k dvojitému zdaneniu. Hlavnou úlohou zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je zabrániť takémuto prekryvaniu povinností uvalenými rozličnými štátmi, aj keď v praxi tento problém neodstraňujú úplne. K medzinárodnému dvojitému zdaneniu dochádza z dvoch nasledovných dôvodov:

- a) Poplatník je z dôvodu vnútroštátnej daňovej úpravy štátov, z ktorých mu plynie príjem, považovaný za rezidenta, a tak pre neho platí neobmedzená daňová povinnosť vo viacerých štátoch súčasne.
- b) Poplatník je v štáte, z ktorého mu plynie príjem, považovaný za nerezidenta a zdaňuje tu len príjem, ktorý nadobudol z daného územia. Na druhej strane štát, v ktorom je považovaný za rezidenta neprihliada na zaplatenú daň a poplatník musí zdaňovať svoje celosvetové príjmy. (Sojka *et al.*, 2017, s. 28)

5.1 Rezident a nerezident podľa ZDzP

Ako uvádza Marková (2017, s. 8) za daňových rezidentov, sa považujú poplatníci (fyzické osoby) „*pokiaľ majú na území Českej republiky bydlisko alebo sa tu obvykle zdržujú. Daňoví rezidenti Českej republiky majú daňovú povinnosť, ktorá sa vzťahuje ako na príjmy plynúce zo zdrojov na území Českej republiky, tak aj na príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí.*” Za obvyklý pobyt sa považuje doba 183 dní a započítava sa každý započatý deň. Pri výklade pojmu „bydlisko“ dochádza k zámene s pojmi ako trvalý pobyt alebo trvalé bydlisko. Pre účely daní je podstatné vyriešiť, či má poplatník bydlisko, ktoré plánuje trvalo, dlhodobo využívať.

Daňový nerezident (fyzická osoba) je v zákone vymedzený negatívne a týmto pojmom sa označuje každý, koho nie je možné považovať za daňového rezidenta a taktiež poplatní-

kov, ktorí sa na území Českej republiky zdržujú za účelom liečenia alebo štúdia. Vylúčenie poplatníkov zdržujúcich sa za účelom štúdia a liečenia predstavuje výrazné zjednodušenie. Z ekonomického hľadiska ide o logický krok, keďže sa jedná o subjekty, ktorých cieľom nie je pobyt za účelom nadobudnutia peňažného prospechu.

5.2 Rezident podľa medzinárodných zmlúv

Vymedzenie rezidentstva podľa ZDzP platí len v prípadoch, kedy Česká republika nemá so štátom, z ktorého pochádza príjem, uzavretú ZZDZ. Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v článku 4 určujú štát, kde vzniká neobmedzená daňová povinnosť fyzickej osoby, a to na základe testovania piatich pravidiel. Posledné pravidlo v poradí, pri ktorom dochádza k zhode, je považované za rozhodné.

1. podmienka: Fyzická osoba je považovaná za rezidenta v štáte, kde má bydlisko (byt, dom), v ktorom má zámer sa dlhodobo a trvale zdržiavať.
2. podmienka: Pokiaľ fyzická osoba spĺňa prvú podmienku vo viacerých štátoch, prihliada sa na hospodárske vzťahy. Daňový subjekt je rezidentom toho štátu, v ktorom má svoju svoju rodinu, stálu prácu, prípadne koníčky.
3. podmienka: K tretej podmienke je potrebné pristúpiť vtedy, keď nie je možné jasne určiť rezidentstvo na základe bydliska alebo hospodárskych a osobných vzťahov. V tomto prípade sa berie do úvahy skutočný pobyt na území jednotlivých štátov, inak povedané, obvyklý pobyt.
4. podmienka: Za predpokladu, že sa fyzická osoba obvykle zdržuje vo viacerých štátoch a nie je možné jednoznačne určiť osobný a hospodársky vzťah, dostáva sa k slovu posledné kritérium, a to štátna príslušnosť (občianstvo). Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia označujú osobu za daňového rezidenta v tom štáte, v ktorom je považovaný za občana.

Modelová zmluva OECD, z ktorej vychádzajú vyššie uvedené kritéria pre určenie daňového domicilu, zastrešuje aj výnimočné prípady, kedy nedochádza k jasnému určeniu ani po aplikovaní štyroch hlavných podmienok. Poplatník je naďalej považovaný za občana oboch štátov alebo v opačnom prípade nie je občanom ani jedného z nich. Tieto prípady riešia úrady ministrov financií zmluvných štátov vzájomnou dohodou. Modelová zmluva uvádza: „*Ak táto osoba je štátnym občanom oboch štátov alebo žiadneho z nich, upravia príslušné úrady zmluvných štátov túto otázku vzájomnou dohodou.*“ (Nerudová, 2009, s. 18)

5.3 Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

Zmluvy vychádzajú z daňových systémov jednotlivých štátov, ktorých sa zmluva týka a modifikujú ich vo vzťahu k subjektom druhého zmluvného štátu. Zmluvy nikdy neustanovujú daňovníkom žiadne nové povinnosti, ktoré by už neboli zahrnuté v daňových zákonoch. Rozumie sa teda, že pokiaľ domáce daňové právo nepozná určitú hmotno-právnu daňovú formu (napr. formu dane, sadzbu dane a podobne), potom ju nemožno použiť, aj keď v zmluve je takáto skutočnosť ustanovená. Daňovník nemá prostredníctvom zmlúv možnosť vybrať si štát, kde bude jeho príjem zdanený, resp. nezdanený. Zmluva vytvára neutrálne a objektívne podmienky pre spravodlivé rozdelenie daňového výnosu medzi zmluvnými štátmi.

Potreba a zámer ZZDZ sú trefne definované Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len OECD) v Modelovej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia príjmu a majetku nasledovne: „*Je žiaduce objasniť, štandardizovať a potvrdiť fiškálnu situáciu daňových poplatníkov, ktorí sa zaoberajú priemyselnými, finančnými alebo inými činnosťami v iných krajinách, prostredníctvom uplatňovania spoločných riešení pre rovnaké prípady dvojitého zdanenia všetkými krajinami.*” (OECD, 2015, str. 180).

ZZDZ je možné rozdeliť z hľadiska oblastí, ktorých sa týkajú na:

- a) obmedzené - zameriavajú sa len na určitý druh príjmu. V praxi slúžia hlavne na zamedzenie dvojitého zdanenia v oblasti príjmov plynúcich z pozemnej, námornej alebo leteckej prepravy,
- b) komplexné - riešia otázku všetkých príjmov.

Druhé delenie vychádza z počtu zmluvných strán, ktorých sa príslušná zmluva týka. Zmluvy sú v tomto prípade rozdelené na:

- a) bilaterálne - v praxi sa vyskytujú najčastejšie, zmluvnými stranami sú dva štáty,
- b) multilaterálne - zmluva uzatvorená medzi viacerými štátmi. Ako príklad je možné uviesť tzv. severskú zmluvu uzatvorenú medzi Dánskom, Fínskom, Islandom, Nórskom, Švédskom a Faerskými ostrovmi.

V súčasnosti existujú dva vzorové modely zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, z ktorých sa vychádza pri uzatváraní väčšiny bilaterálnych (teda medzi dvoma štátmi) komplexných daňových zmlúv. Ich koncept spracovali organizácie OECD a OSN.

Zriedkavo je možné sa v praxi stretnúť aj s treťou modelovou konvenciou pre uzatváranie bilaterálnych ZZDZ, a to s modelom USA. Výrazným rozdielom od dvoch vyššie spomenutých koncepcii je určenie rezidencie, ktorá je v prípade modelu USA vždy viazaná štátnym občianstvom. (Nerudová, 2017, s. 167 - 172)

5.3.1 Modelová zmluva podľa OECD

Na základe koncepcie Modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov a majetkov (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital) sú uzatvárané ZZDZ medzi vyspelými štátmi, ktoré sú členmi organizácie OECD. V súčasnosti existujú zmluvy aj medzi nečlenskými štátmi. Právo zdať príjem poplatníka je prenechané štátu, kde je podľa zmluvy poplatník považovaný za rezidenta. (Sojka *et al.*, 2017, s. 8 - 9)

Štruktúra modelu OECD

Článok 1 Osoby, na ktoré sa zmluva vzťahuje (Persons covered)

Článok 2 Dane, na ktoré sa zmluva vzťahuje (Taxes covered)

Články 1 a 2 modelovej zmluvy vymedzujú osoby a dane, na ktoré sa zmluva vzťahuje. Osoby zahŕňajú nielen jednotlivcov, ale aj spoločnosti a fondy. Aby osoba mohla mať nárok na výhody daňovej zmluvy, musí mať bydlisko v jednom zo zmluvných štátov a musí podliehať dani aspoň v jednom zo štátov.

Článok 3 Všeobecné definície (General definitions)

Článok 3 poskytuje všeobecné definície. Pokiaľ nie je termín definovaný v samotnej daňovej zmluve, potom je „medzera“ vyplnená domácimi zákonmi zmluvných štátov.

Článok 4 Rezident (Resident)

Článok 5 Stála prevádzkareň (Permanent establishment)

Článok 6 Príjmy z nehnuteľného majetku (Income from immovable property)

Článok 7 Zisky podnikov (Business profits)

Článok 8 Medzinárodná doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport)

Článok 9 Združené podniky (Associated enterprises)

Článok 10 Dividendy (Dividends)

Článok 11 Úroky (Interest)

Článok 12 Licenčné poplatky (Royalties)

Články 10, 11 a 12 sú tzv. „investičné články“, to znamená články o dividendách, úrokoch a licenčných poplatkoch. Tieto tri články znižujú vplyv zrážkovej dane na príjemcov takýchto príjmov v štáte „rezidencie“.

Článok 13 Zisky z nadobudnutia majetku (Capital gains)

Článok 14 zrušený

Článok 15 Príjmy zo zamestnania (Income from employment)

Článok 16 Tantiémy (Directors' fees)

Článok 17 Umelci a športovci (Artistes and sportsmen)

Článok 18 Penzie (Pensions)

Článok 19 Verejné funkcie (Government service)

Článok 20 Študenti (Students)

Článok 21 Ostatné príjmy (Other income)

Článok 22 Majetok (Capital)

Článok 23 Výlučenie dvojitého zdanenia

Články 23A a 23B oslobodzujú od dvojitého zdanenia. Hlavnou funkciou zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je zabrániť dvojitému zdaneniu. Existujú dve metódy, ktorými možno zmierniť zaťaženie dvojitého zdanenia, metódou vyňatia (článok 23A, Exemption method) a metódou zápočtu (článok 23B, Credit method). Štáty sa odlišujú v použití akejkoľvek metódy, čo odráža pravidlá rôznych domácich daňových systémov. Štáty často používajú kombináciu oboch metód.

Článok 24 Zákaz diskriminácie (Non-discrimination)

Článok 25 Riešenie prípadov dohodou (Mutual agreement procedure)

Článok 26 Výmena informácií (Exchange of information)

Tento článok sa týka výmeny informácií medzi orgánmi zmluvných štátov s cieľom predísť daňovým únikom. Všeobecne platí, že dane, na ktoré sa vzťahuje článok o výmene informácií, nie sú len tie, ktoré sú tam uvedené, ale aj iné dane. Požaduje

sa vysoká dôvernosť daňových orgánov pri výmene informácií, najmä vo vzťahu k obchodne citlivým informáciám.

Článok 27 Pomoc pri výbere daní (Assistance in the collection of taxes)

Článok 28 Členovia diplomatických a konzulárnych úradov (Members of diplomatic missions and consular posts)

Článok 29 Územná pôsobnosť (Territorial extension)

Článok 30 Vstup v platnosť (Entry into force)

Článok 31 Výpoveď (Termination)

(OECD, 2015)

5.3.2 Modelová zmluva podľa OSN

Cieľom Modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi vyspelými štátmi a rozvojovými krajinami vydanéj OSN (The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) je, ako už názov odhaľuje, zdaníť príjmy pochádzajúce z rozvojových krajín a zároveň napomôcť miestnej ekonomike ponechaním práva zdaníť príjmy v štáte, odkiaľ príjem pochádza. (Skalická, 2016, s. 7)

Štruktúra modelu OSN

Štruktúra modelovej zmluvy OSN je až na pár výnimiek totožná s modelovou zmluvou podľa OECD. Článok 14 nie je vypustený a venuje sa nezávislým povolaniam (Independent personal services). Článok 27 bližšie rozoberá problematiku členov diplomatických a konzulárnych úradov (Members of diplomatic missions and consular posts) a článok 28 a článok 29 objasňujú vstup v platnosť a výpoveď, ktoré sú v prípade modelovej zmluvy OECD priblížené v článkoch 30 a 31.

Hlavné obsahové rozdiely medzi modelom OSN a modelom OECD sa nachádzajú v ustanoveniach týkajúcich sa stálej prevádzkarne, licenčných poplatkov, dividend, úrokov, ziskov podnikov a ostatných príjmov (podľa modelu OECD sa ostatné príjmy zdaňujú v štáte, kde je poplatník rezidentom, no podľa modelu OSN sa zdanenia v štáte vzniku príjmu, tzv. štáte zdroja). Vzhľadom k tomu, že sa rozdiely týkajú oblastí, ktoré nie sú predmetom tejto bakalárskej práce, autor sa im ďalej nebude bližšie venovať. (Lenart, 2009)

5.4 Metódy zamedzenia dvojitého zdanenia

Dvojitému zdaneniu sa dá vyhnúť buď jednostranným (vnútroštátnym) legislatívnym opatrením alebo uzavretím bilaterálnych alebo multilaterálnych dohôd medzi rôznymi krajinami. Zabránenie dvojitého zdanenia jednostrannými legislatívnymi opatreniami je ťažšie, pretože každá krajina má záujem o dosiahnutie vyšších daňových príjmov.

V každej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia sa nachádza článok, bez ohľadu na to, z ktorej koncepcie vychádza, ktorý špecifikuje metódy slúžiace k zamedzeniu dvojitého zdanenia pre rozličné druhy príjmov. (Nerudová, 2017, s. 171 - 182)

Vnútroštátne opatrenia v Českej republike primárne reguluje §38f ZDzP a určuje, ako sa má postupovať pri uplatňovaní jednotlivých metód a zároveň bližšie vysvetľuje ich podstatu a ako doplnok je nutné brať do úvahy §24 odst. 2 písm. ch) ZDzP. (Marková, 2017, s. 34 a s. 36)

Ako uvádza Sojka (2017, s. 28 - 30) z technického hľadiska existujú na území Českej republiky v praxi až tri metódy k zamedzeniu dvojitého zdanenia, a to: medzinárodne uznávané metódy – zápočet dane a vyňatie príjmov zo zdanenia a vnútroštátne opatrenie - zahrnutie dane zaplatenej v zahraničí do daňovo odpočítateľných nákladov. Metóda vyňatia dane sa ďalej delí na metódu úplného vyňatia a metódu vyňatia s výhradou progresie, zatiaľ čo sa metóda zápočtu delí na zápočet jednoduchý a zápočet úplný.

Pred 100 rokmi pri uzatváraní prvých medzinárodných daňových zmlúv medzi kontinentálnymi európskymi krajinami, bolo logické, aby dva štáty rozdelili zdaniteľný zisk medzi seba tým, že pridelia daňové právo iba jednému štátu, čím sa daňová povinnosť z týchto príjmov vyňala v druhej z krajín. Až do druhej svetovej vojny bola táto metóda jednomyseľne aplikovaná všetkými zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia medzi kontinentálnymi európskymi štátmi. Metóda zápočtu, na rozdiel od toho, bola pôvodne zavedená v roku 1894 Spojeným kráľovstvom na oslobodenie od dvojitej majetkovej dane v britskom impériu.

Po druhej svetovej vojne sa metóda zápočtu postupne stala populárnejšou v niektorých štátoch európskeho kontinentu, ktoré ju prijali buď ako jednostrannú metódu, ako je Nemecko, alebo vo svojich zmluvách, ako škandinávské štáty a nedávno aj Francúzsko, aj keď mnohé kontinentálne Európske krajiny stále používajú metódu vyňatia (jednostranne) ako preferovaný spôsob rozdelenia medzinárodných daní. Či je metóda vyňatia lepšia ako

metóda zápočtu, v priebehu rokov viedlo k mnohým diskusiám, do ktorých sa zapojili nielen daňoví odborníci ale aj mnohí ekonómovia. (Široký, 2010, s. 105)

5.4.1 Metóda vyňatia príjmu (Exemption)

Metóda úplného vyňatia príjmov (Full Exemption)

Metóda úplného vyňatia nastane v prípade, keď štát rezidenta príjem zo zahraničia plne ignoruje a neberie sa do úvahy pri zdanení ďalších príjmov. Po výpočtovej stránke sa jedná sa o najjednoduchšiu metódu používanú v prostredí medzinárodného zdanenia, no zároveň je najemnej využívaná (ako príklad je možné uviesť zmluvu medzi Československou socialistickou republikou a vládou Brazilskej federatívnej republiky) a v posledných rokoch dochádza k tendenciám revidovať zmluvy založené na tejto metóde. (Brychta *et al.*, 2017, s. 285)

Metóda vyňatia s výhradou progresie (Exemption with progression)

S metódu vyňatia s výhradou progresie pracujú mezinárodné zmluvy v dvoch formách, a to ako: metódou priemerovania (averaging) a metódou vrchného dielika (top slicing). Táto metóda má význam v prostredí s progresívnou daňovou sadzbou a slúži ako nástroj zvýšenia daňovej povinnosti pri vyšších príjmoch.

Pri metóde vrchného dielika je potrebné podotknúť, že sa v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretými s Českou republikou vôbec nepoužíva. Pri výpočte sú progresívnou daňovou sadzbou platnou v ČR (v súčasnosti jednotná daňová sazba, s výnimkou solidárneho zvýšenia) prepočítané celosvetové príjmy a následne len príjmy zo zahraničia. Výsledná daňová povinnosť tvorí rozdiel medzi daňou z celosvetových príjmov a daňou vypočítanou z príjmov zo zahraničia. (Dauc.cz, ©2005)

Druhá z metód, metóda priemerovania, je pre poplatníka výhodnejšia. Daň vypočítaná z celosvetových príjmov, po uplatnení progresívnej sadzby, sa delí celosvetovými príjmami a vzniká priemerné daňové zaťaženie vyjadrené v percentách. Daňová povinnosť v ČR je dopočítaná vynásobením priemerného daňového zaťaženia a príjmov so zdrojom v Českej republike. (Sojka *et al.*, 2017, s. 36)

Vyňatie príjmov zo závislej činnosti

Jedným z vnútroštátnych opatrení slúžiacich na zjednodušenie správy dane je práve možnosť vyňatia príjmov zo závislej činnosti (u rezidenta) plynúcich zo zahraničného štátu, s

ktorým má podľa §38f odst. 4 Česká republika uzavretú ZZDZ, a to aj v prípade, ak zmluva ustanovuje metódu zápočtu. (Marková, 2017, s. 57)

5.4.2 Zápočet dane (Credit system)

Pri metóde zápočtu sú ako domáce, tak zahraničné príjmy zahrnuté do základu dane. Daň sa vypočíta z daňového základu, akoby sa jednalo o čisto domáce príjmy a následne sa od tejto dane odráta daň zaplatená v zahraničí. Pri porovnaní s metódou vyňatia, kde sú pri výpočte všetky zahraničné príjmy vyňaté od celkových príjmov, bez ohľadu na to, či daň zaplatená bola alebo nie. Pri metóde zápočtu sa berú do úvahy aj príjmy zo zahraničia, ktoré boli zdanené zrážkovou daňou a musia byť upravené na sumu pred zdanením. (Sojka *et al.*, 2017, s. 30)

Metóda úplného zápočtu (Full credit)

Metóda úplného zápočtu umožňuje odpočítať si daň zaplatenú v zahraničí od dane vypočítanej v štáte rezidencie z celosvetových príjmov, bez ohľadu na výšku sadzby dane. Jedná sa o v praxi zdriedka využívanú metódu, keďže môže viesť k neúmernému zníženiu daňovej povinnosti v štáte daňového domicilu z dôvodu vysokého daňového zaťaženia v štáte zdroja zahraničného príjmu. (Dauc.cz, ©2005)

Metóda prostého zápočtu (Ordinary credit)

Metóda prostého zápočtu rieši problém nerovného daňového zaťaženia v zmluvných štátoch. Použitím tejto metódy dochádza k vyhnutiu sa situácie, kedy štát, v ktorom je poplatník rezident, „platí“ za vyššie zdanenie v štáte zdroja príjmu. Táto metóda je založená na metóde započítania dane zaplatenej v zahraničí, ale len do výšky, ktorá proporcionálne pripadá na zahraničné príjmy v domácej krajine (krajine rezidencie). (Un.org, ©2011, s. 18 - 20)

5.4.3 Zahrnutie dane zaplatenej v zahraničí do daňovo odpočítateľných nákladov

K zahrnutiu dane zaplatenej v zahraničí do nákladov v Českej republike môže poplatník pristúpiť v troch prípadoch podľa §24 odst. 2 písm. ch) ZDzP, za podmienky, že sa nejedná o neuznanú daň z príjmov podliehajúcu metóde vyňatia alebo daň zaplatenú v zahraničí v rozpore so ZZDZ.

1. situácia: So štátom, odkiaľ plynú zahraničné príjmy nie je uzavretá ZZDZ a daný štát zdanil príjmy pochádzajúce z jeho územia

2. situácia: Daň zaplatená v zahraničí nebola úplne započítaná, pretože bola vyššia ako povolená prepočítaná pomerná časť dane pripadajúca na zahraničné príjmy
3. situácia: Poplatník v daňovom priznaní z celosvetových príjmov vykázal stratu alebo nulovú daňovú povinnosť v dôsledku uplatnenia §15 alebo §34 ZDzP. (Sojka *et al.*, 2017, str. 39 - 40)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 APLIKÁCIA METÓD NA ZAMEDZENIE DVOJITÉHO ZDANENIA V PRAXI

Hlavným cieľom v tejto kapitole je prakticky aplikovať poznatky vymedzené v teoretickej časti bakalárskej práce a poukázať na spoločné znaky a rozdielne prvky metód slúžiacich k zamedzeniu dvojitého zdanenia. Napriek tomu, že daňový poplatník v prípade krajín, s ktorými má Česká republika uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, nemá možnosť vybrať si pre neho tú najlepšiu variantu metódy vychádzajúcu z prepočtov, je nevyhnuté pre lepšie pochopenie podstaty spracúvanej problematiky ukázať si rozdielne prístupy s prihliadnutím na daň odvedenú alebo zaplatenú v zahraničí.

6.1 Definovanie subjektu

Pán Alojz, ktorý je rezidentom Českej republiky, pracoval v roku 2007 od januára až do konca októbra, pre českú spoločnosť XY s.r.o. a jeho celkový hrubý príjem predstavoval sumu 461 000 Kč. Po odchode zo spoločnosti sa rozhodol pracovať v zahraničí, kde v čase od novembra až do konca roka nadobudol po prepočte príjem vo výške 118 000 Kč a odvedená daň z príjmu bola 30 000 Kč (pre prepočet bol použitý jednotný kurz ČNB vybranej cudzej meny a následne došlo k navýšeniu o 34% z dôvodu úpravy na SHM v súlade so ZDzP). Pre potreby výpočtov bola použitá progresívna daňová sadzba platná v Českej republike pre rok 2007. Abstrahuje sa od zliav a zaokrúhľovania.

Tab. 4. Progresívna sadzba pre DzPFO v roku 2007 (vlastné spracovanie)

Základ dane		Daň			
Od	Do	Pevná čiastka	+	Sadzba dane	Zo základu presahujúceho
	121 200			12%	
121 200	218 400	14 544	+	19%	121 200
218 400	331 200	33 012	+	25%	218 400
331 200	a viac	61 212	+	32%	331 200

6.2 Praktické výpočty

Tab. 5. Riešenie metódou úplného zápočtu (vlastné spracovanie)

Tuzemské príjmy	461 000 CZK
Príjmy zo zahraničia	118 000 CZK
Celosvetové príjmy	579 000 CZK
Daň z celosvetových príjmov	140 508 CZK
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	30 000 CZK
Daňová povinnosť v ČR po zápočte dane	110 508 CZK

V tabuľke uvedenej vyššie (Tab. 5) je možné vidieť celosvetové príjmy vo výške 579 000, ktoré vznikli súčtom tuzemských a zahraničných príjmov. Uvedená výška príjmov spadá podľa ZDzP platného v roku 2007 do štvrtej kategórie progresívnej sadzby. Pre presné určenie dane z celosvetových príjmov musíme spočítať pevnú čiastku 61 212 Kč a 32% zo sumy celosvetových príjmov presahujúcich 331 200 Kč. Výsledná daň, ktorú musí pán Alojz zaplatiť v Českej republike je rozdielom dane z celosvetových príjmov a dane zaplatenej v zahraničí.

Tab. 6. Riešenie metódou prostého zápočtu (vlastné spracovanie)

Tuzemské príjmy	461 000 CZK
Príjmy zo zahraničia	118 000 CZK
Celosvetové príjmy	579 000 CZK
Daň z celosvetových príjmov	140 508 CZK
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	30 000 CZK
Maximálny možný zápočet dane	28 635 CZK
Daňová povinnosť v ČR po zápočte dane	111 873 CZK
Čiastka neuznaná k zápočtu (môže byť uznaná ako daňovo odpočítateľný náklad)	1 365 CZK

Určenie daňovej povinnosti metódou prostého zápočtu je pre pána Alojza menej výhodné. Hlavným cieľom daného postupu je napraviť možnú stratu štátu daňovej rezidencie z dôvodu prílišného daňového zaťaženia štátom zdroja zahraničného príjmu. Pán Alojz si v svojom daňovom priznaní v ČR môže od daňovej povinnosti z celosvetových príjmov odrátať daň v maximálnej výške 28 635 Kč. Maximálna výška je určená podielom dane z celosvetových príjmov a celosvetových príjmov, ktorá sa vynásobila príjmom zo zahraničia. Týmto úkonom bola vypočítaná pomerná časť celkovej dane pripadajúca na zahraničné príjmy. Neuznanú zaplatenú daň v zahraničí a následné dvojité zdanenie zmierňuje §24 odst. 2 písm. ch) ZDzP, ktorý pánovi Alojzovi umožňuje započítať si túto čiastku (1365 Kč) do daňovo uznateľných nákladov budúce zdaňovacie obdobie.

Tab. 7. Riešenie metódou úplného vyňatia (vlastné spracovanie)

Tuzemské príjmy	461 000 CZK
Príjmy zo zahraničia	118 000 CZK
Celosvetové príjmy	579 000 CZK
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	30 000 CZK
Základ dane	461 000 CZK
Daňová povinnosť v ČR	102 748 CZK

Vďaka uplatneniu metódy úplného vyňatia nemusí pán Alojz vôbec zahŕňať príjmy zo zahraničia do svojho základu dane. Daňová povinnosť je vypočítaná len z príjmov nadobud-

nutých v České republice a na ostatné příjmy sa z dôvodu predpokladu naplnenia daňovej povinnosti v inej krajine, neprihliada.

Tab. 8. Riešenie metódou priemerovania (vlastné spracovanie)

Tuzemské príjmy	461 000 CZK
Príjmy zo zahraničia	118 000 CZK
Celosvetové príjmy	579 000 CZK
Daň z celosvetových príjmov	140 508 CZK
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	30 000 CZK
Priemerné daňové zaťaženie celosvetových príjmov	24,27%
Daňová povinnosť v ČR	111 873 CZK

Pre pána Alojza výsledná daňová povinnosť za daných vstupných podmienok dosahuje sumu 111 873 Kč. Ako prvý krok je nutné prepočítať priemerné daňové zaťaženie celosvetových príjmov. To odvodíme zo vzťahu daň z celosvetových príjmov lomené celosvetové príjmy. Zistené percento sa následne aplikuje na tuzemské príjmy ($24,27\% \times 461\,000$ Kč), pričom výsledok tvorí daňovú povinnosť pána Alojza v ČR.

Tab. 9. Riešenie metódou vrchného dielika (vlastné spracovanie)

Tuzemské príjmy	461 000 CZK
Príjmy zo zahraničia	118 000 CZK
Celosvetové príjmy	579 000 CZK
Daň z celosvetových príjmov	140 508 CZK
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	30 000 CZK
Daň zo zahraničného príjmu podľa českej daňovej sadzby	14 160 CZK
Daňová povinnosť v ČR	126 348 CZK

Napriek tomu, že metóda vrchného dielika už nie je súčasťou výkladu českej daňovej legislatívy, považujem za užitočné venovať sa tejto problematike z dôvodu návaznosti na metódu priemerovania. Celková podstata metódy je založená na nadržanosti príjmov nadobudnutých v tuzemsku nad príjmami plynúcimi zo zahraničia. Pri výpočte je od dane z celosvetových príjmov odpočítaná daň zo zahraničných príjmov, ktorá je určená na základe progresívnej daňovej sadzby platnej v Českej republice ($140\,508 \text{ Kč} - 118\,000 \text{ Kč} \times 12\%$).

6.2.1 Porovnanie metód na zamedzenie dvojitého zdanenia

Tab. 10. Porovnanie metód na zamedzenie dvojitého zdanenia (vlastné spracovanie)

Metóda	Daňová povinnosť v ČR	Daň zaplatená v zahraničí	Súhrn celosvetovo vymeranej dane
Úplný zápočet	110 508 Kč	30 000 Kč	140 508 Kč
Prostý zápočet	111 873 Kč	30 000 Kč	141 873 Kč
Priemerovanie	111 873 Kč	30 000 Kč	141 873 Kč
Vrchný dielik	126 348 Kč	30 000 Kč	156 348 Kč
Úplné vyňatie	102 748 Kč	30 000 Kč	132 748 Kč

Pri pohľade na vyššie uvedenú tabuľku (Tab. 10) je zrejmé, že najvýhodnejšou voľbou, za predpokladu uvedených vstupných dát, je pre pána Alojza metóda úplného vyňatia. Naopak, najmenej výhodnou je metóda vrchného dieliku, ktorá však v súčasnosti nie je zapracovaná do českej daňovej legislatívy a rovnako sa ňou nezaoberá žiadna z medzinárodných zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia. Rozdiel medzi najvýhodnejšou a najmenej výhodnou variantov predstavuje sumu 23 600 Kč (156 348 Kč - 132 748 Kč). Rozdiel medzi metódou prostého zápočtu a metódou priemerovania, sa môže v tomto konkrétnom prípade zdať nulový, no pán Alojz má možnosť nezapočítanú daň zaplatenú v zahraničí (varianta prostého zápočtu) vo výške 1365 Kč, uplatniť ako daňovo uznateľný náklad nasledujúci rok. Pre dané porovnanie bola zvolená progresívna sadzba z praktického hľadiska. V prípade jednotnej sadzby dochádza k zániku rozdielov medzi metódou úplného vyňatia a metódou priemerovania a popreniu podstaty výpočtu metódou vrchného dielika.

7 PRÍPADOVÁ ŠTÚDIA

Kapitola Prípadová štúdia je syntézou doposiaľ nadobudnutých poznatkov ako z teoretickej, tak praktickej časti. Autor pri vypracovaní spolupracuje s reálnym subjektom, fyzickou osobou, ktorá časť roka strávila v zahraničí (USA), nadobudla príjmy od zahraničného zamestnávateľa, pracovala pre tuzemského zamestnávateľa a taktiež sa angažovala na podnikateľskej činnosti v domovskej krajine. Pre potreby výpočtov a hlbšie preskúmanie danej problematiky boli niektoré skutočnosti doplnené alebo upravené. Finálnym výstupom kapitoly je vypracovanie daňových priznaní v štátoch daňovej rezidencie a nerezidencie s minimálnou možnou daňovou povinnosťou, ktoré sú v súlade s miestnymi daňovými zákonmi a za daných okolností uvedených v prípadovej štúdii, plne akceptovateľné miestnymi finančnými úradmi.

7.1 Predstavenie subjektu (fyzickej osoby)

Fyzická osoba, pán Martin Škrobák, je občanom Českej republiky. Má 25 rokov a študuje magisterský obor na Fakulte aplikovanej informatiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně. Tretieho mája roku 2017 si zobral za manželku Ivanu Škrobákovú, ktorá mu v 22. 7. toho roku porodila syna Juraja. Manželka Ivana je študentkou kombinovaného štúdia a okrem prospechového štipendia poberá len rodičovský príspevok, iné príjmy nemá. Ďalšie skutočnosti, ktoré je potrebné zväziť pri výpočte daňovej povinnosti, sú nasledovné:

- Pán Škrobák v období od januára až do mája pracoval pre tuzemského zamestnávateľa, firmu OK group s.r.o. a jeho hrubý príjem z tejto činnosti predstavuje sumu 130 477 Kč, úhrn povinného pojistného zaplateného zamestnávateľom 44 365 Kč a záloha na daň z príjmu 14 025 Kč. Podpísal „Prohlášení poplatníka DPFO ze závislé činnosti“. V septembri nastúpil na brigádu do českej spoločnosti Jeseň s.r.o., no prohlášení nepodpísal. Spoločnosť s ním uzavrela Dohodu o provedení práce. Za prácu odbdržal príjem 34 000 Kč a zrazená daň zo mzdy bola 6000 Kč. V letných mesiacoch (jún až august) využil subjekt možnosť pracovať v rámci programu Work and Travel USA. Za prácu mu zahraničný zamestnávateľ vyplatil 10 123 dolára a zo mzdy bola odvedená záloha na daň vo výške 1100 dolárov.
- Vo svojom voľnom čase sa pán Škrobák venuje tvorbe webových stránok a na túto činnosť si ešte v roku 2015 založil živnosť, v roku 2016 skončil v strate 7000 Kč a tento rok si ju chce uplatniť. V priebehu roka vystavil 5 faktúr po 20 000 Kč. Všetky záväzky voči nemu boli do konca roka splatené. O jeho prácu prejavil záujem aj sloven-

ský zákazník, ktorý si cez webový inzeterentný katalóg tretej strany zakúpil jeho webdesignovú šablónu a na na účet PayPal zaslal čiastku 600 euro. V novembri došlo z dôvodu vyťažnosti k ukončeniu živnosti, s čím pán Škrobák na začiatku roka nepočítal a zakúpil si výkonný notebook za 40 000 Kč a licenciu na špeciálny softvér v cene 30 000 Kč. Prehľad o príjmoch a výdajoch mu pomáhala udržiavať manželka, ktorá mu viedla daňovú evidenciu.

- Ako schopný programátor bol oslovený jedným magazínom a každý mesiac prispieva svojim článkom, za ktorý dostáva podľa zmluvy honorár 1000 Kč (v hrubom). Jeden z jeho článkov bol neskôr odkúpený na komerčné účely a obdržal zaň jednorazovo 12 000 Kč.
- V roku 2016 pánovi Škrobákovi zomrela babička, po ktorej zdedil dom v hodnote 3 000 000 Kč, v ktorom celý život bývala. Vzhľadom k tomu, že manželia Škrobákovci si len nedávno zakúpili byt, na ktorý si platia hypotéku (úroky z hypotéky 26 000 Kč ročne), rozhodli sa dom prenajímať rodinnej známej za čiastku 7000 Kč plus poplatok za energie v paušálnej čiastke 5000 Kč. Reálne náklady na energie sú mesačne 3500 Kč. Dom sa nachádza 350 km od ich bydliska a príslušná vzdialenosť im za normálnych podmienok nedovoľuje cestovať za nájomníčkou viac, ako dvakrát za rok. V priebehu septembra roku 2017 sa prehnala dedinou, kde stojí zdedený dom silná búrka a zničila strechu, na ktorej opravu si museli manželia zobrať ďalšiu hypotéku, kde sa výška zaplatených úrokov vyšplhala na sumu 11 000 Kč. Za sumu 40 000 Kč nakúpili manželia nový nábytok a v mesiacoch september až november zaplatili za benzín 9 000 Kč kvôli cestovaniu z ich bytu na dedinu z dôvodu podieľania sa na oprave.
- Počas roka mal subjekt v banke vedené dva účty. Jeden súkromný, kde sa mu pripísalo v úrokoch 2 400 Kč a jeden podnikateľský, kde mu banka započítala 1 600 Kč v úrokoch.
- V novembri sa pán Škrobák zúčastnil vedomostnej súťaže AZ-kvíz a podarilo sa mu vyhrať 30 000 Kč.
- Vybraná fyzická osoba darovala v roku 2017 trikrát krv a počas pobytu v USA prispela na tamojšiu charitu vo výške 300 dolárov.

7.2 Výpočet daňovej povinnosti v USA

Prvým krokom je určenie daňovej (ne)rezidencie na základe časového a „vízového testu“. Pán Škrobák je držiteľom špeciálneho víza a na území USA za posledné tri roky zdržiaval

menej ako 183 dní (práca v USA v období jún až august, bola jeho prvá návšteva tejto krajiny), čo znamená, že je pre účely naplnenia daňovej povinnosti v USA považovaný za daňového nerezidenta a zdaneniu budú podliehať len príjmy plynúce z tohto územia.

Tab. 11. Kalkulácia federálnej dane z príjmov v USA (vlastné spracovanie)

Hrubý príjem (gross income)	\$10 123
- odpočty (adjustments from gross income)	\$10 000
= Upravený hrubý príjem (adjusted gross income)	\$123
- položkové odpočty (itemized deductions)	\$300
- osobný odpočet (personal exemptions)	\$4 050
= Základ dane (taxable income)	\$0
x sadzba (tax rate)	10%
= Daň pred zľavami	\$0
- zľavy (federal tax credit)	\$0
= Daň po zľavách (tax liability)	\$0
- zaplatené zálohy (paycheck withholding)	\$1 100
= Výsledná daňová povinnosť/daňový bonus (tax liability or tax refund)	-\$1 100

Hrubé príjmy pána Škrobáka je možné vyčítať z formulára W-2 (Wage and Tax Statement 2017). Tie sú ponížené o 10 000 dolárov - zmluva medzi Českou republikou a USA o zamedzení dvojitého zdanenia umožňuje v článku 23 odstavci 3 ponížiť príjmy v prípade splnenia uvedených podmienok (po konzultácii s daňovými poradcami autor dospel k záveru, že Work and Travel spĺňa podmienku programu podporovaného vládou USA s cieľom výcviku/výskumu/štúdia). Príspevok na charitu je vyšší ako minimálnych 250 dolárov a subjekt si ho môže odrátať od AGI, rovnako tak aj osobný odpočet vymedzený podľa zákona. Po úpravách sa dostáva pán Škrobák k nulovému základu dane. Vďaka tomu, že sa pán Škrobák rozhodol podať daňové priznanie, daň strhávaná z mesačnej mzdy mu bude vrátená v plnej výške vo forme daňovej vratky.

7.3 Výpočet daňovej povinnosti v Českej republike

Vybraný daňový subjekt má podľa ZZDZ uzavretej medzi Českou republikou a USA daňový domicil vo svojej domovskej krajine, a teda jeho celosvetové príjmy budú zdanené práve v ČR. Aby sa predišlo situácii, kedy by bol pán Škrobák nútený zdaňovať svoje príjmy zo zahraničia dvakrát, ako doma, tak v krajine zdroja príjmu, uvedená ZZDZ umožňuje použiť metódu prostého zápočtu, ako nástroj na zmiernenie dopadov dvojitého zdanenia. Daňová legislatíva Českej republiky zároveň poskytuje ešte jedno riešenie, dostupné aplikovaním §38f odst. 4 ZDzP a použitím tuzemskej obdoby metódy úplného vyňatia príjmov

zo závislej činnosti. Cieľom autora je porovnať obe varianty a v čo najväčšej miere optimalizovať celosvetovú daňovú povinnosť poplatníka.

7.3.1 Výpočet metódou úplného vyňatia podľa §38f odst. 4 ZDzP

Paragraf 38f ZDzP v odstavci štyri umožňuje vybranej fyzickej osobe vyňať príjmy zo závislej činnosti nadobudnuté v USA, keďže boli preukázateľne zdanené v krajine zdroja príjmu. Pri výpočte daňovej povinnosti v ČR sa teda na tieto príjmy vôbec neprihliada a pracuje sa len so zdaniteľným príjmom získaným v tuzemsku. Pri tomto postupe nie je podstatné, či daňový subjekt podal alebo nepodal daňové priznanie v zahraničí. Ako doklad o zaplatení dane v zahraničí slúži poplatníkovi formulár W-2 obdržaný od zamestnávateľa.

Tab. 12. Kalkulácia DZD§6 (vlastné spracovanie)

Zdroj príjmu	Hrubá mzda	Povinné poistenie platené zamestnávateľom	Suma vstupujúca do základu dane
Príjem zo spol. OK group s.r.o.	130 477 Kč	44 365 Kč	174 842 Kč
Príjmy zo zahraničia	234 651 Kč	79 781 Kč	0
Príjem zo spol. Jeseň s.r.o.	34 000 Kč	-	34 000 Kč
Dílčí základ dane podľa § 6	399 128 Kč	124 146 Kč	208 842 Kč

DZD§6 je súčtom príjmov od oboch zamestnávateľov v Českej republike, príjem z USA sa vyníma a ďalej sa s ním nepočíta (Príjem bol v tabuľke prepočítaný jednotným kurzom vydaným ČNB pre rok 2017 v pomere 23.180 CZK/USD a následne bolo odvodené fiktívne poistné vo výške 79 781 Kč (234 651 x 34%). Odmena v hrubej výške zo zamestnania vykonávaného na HPP (OK group s.r.o.) je v súlade so ZDzP navýšená o povinné poistné platené zamestnávateľom do podoby superhrubej mzdy. Práca konaná zmluvou mimo hlavný pracovný pomer (Jeseň s.r.o.) nepodlieha navýšeniu a uvádza sa v hrubej výške.

Tab. 13. Kalkulácia DZD§7 (vlastné spracovanie)

Zdroj príjmu:	Vydané faktúry (5x)	100 000 Kč
	Platba na PayPal (1 euro = 26.290 Kč)	15 744 Kč
	Autorský honorár	12 000 Kč
Celkové príjmy		127 744 Kč
Zdroj skutočných výdajov:	Nákup softvéru	30 000 Kč
	Nový notebook	40 000 Kč
Celkové výdaje skutočné		70 000 Kč
Výdaje vyjadrené percentom z príjmu:	(Príjem z faktúr + platba obdržaná na PayPal) x 60%	69 446 Kč
	(Autorský honorár) x 40%	4 800 Kč
Celkové výdaje vyjadrené percentom z príjmu		74 246 Kč
Dílčí základ daně podľa § 7 (príjmy - vyššie celkové výdaje)		53 498 Kč

Presné vymedzenie DZD§7 je výpočtovo obtiažnejšie z dôvodu možnosti výberu výhodnejšie varianty stanovenia nákladov. Prepočtami bolo zistené, že výdaje určené percentom z príjmu, sú pre pána Škrobáka výhodnejšie. Častou chybou v praxi je nesprávne zaradenie príjmov do príslušnej kategórie a následne nezákonné navýšenie uplatňovaných výdajov vypočítaných percentom z príjmu. V tomto prípade musel autor správne určiť v súlade s §7 odst. 7 dve rozličné kategórie, a to zvlášť u príjmov z podnikateľskej činnosti a príjmu z autorského honoráru. Príjmy vybranej fyzickej sa skladajú z príjmov získaných vďaka zaplateniu vydaných faktúr, sumy 12 000 Kč (autorský honorár > 10 000 Kč, nepodlieha zrážkovej dani) za predaný článok a platby obdržanej na účet PayPal. Platba na účet PayPal bola podľa pokynu vydávaného Generálnym finančným riaditeľstvom prepočítaná jednotným kurzom vydávaným ČNB vo výške 26.290 Kč/Euro platným pre rok 2017. Mesačné odmeny 1 000 Kč za publikované články sú nižšie ako hranica 10 000 Kč mesačne a sú samostatným základom dane pre daň vyberanú zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane a do DZD§7 nevstupujú - zrazená daň je konečná a spätne nevymáhateľná.

Tab. 14. Kalkulácia DZD§8 (vlastné spracovanie)

Zdroj príjmu:	Výnosy z podnikateľského účtu	1600 Kč
Dílčí základ dane podľa § 8		1600 Kč

Do uvedeného dílčího základu vstupujú len úrokové výnosy získané z podnikateľského účtu. Úroky pripísané na súkromný účet podliehajú zdaneniu zrážkovou daňou a nie sú predmetom zdanenia - strhnutá daň je konečná a nevymáhateľná.

Tab. 15. Kalkulácia DZD§9 (vlastné spracovanie)

Zdroj príjmu:	Platené nájomné (12x)	84 000 Kč
	Zisk z energií (12x)	18 000 Kč
Celkové príjmy		102 000 Kč
Zdroj skutočných výdajov:	Úroky z hypotéky	11 000 Kč
	Paušálny výdaj na dopravu (3x)	15 000 Kč
	Nákup nového nábytku	40 000 Kč
Celkové výdaje skutočné		66 000 Kč
Výdaje vyjadrené percentom z príjmu:	(Platené nájomné + zisk z energií) x 30%	30 600 Kč
Celkové výdaje vyjadrené percentom z príjmu		30 600 Kč
Dílčí základ dane podľa § 9 (príjmy - vyššie výdaje)		36 000 Kč

Pri výpočtoch sa postupuje podobne ako v prípade dílčího základu podľa §7 ZDzP. Zo vstupných dát poskytnutých fyzickou osobou vyplýva výhodnosť použitia skutočných výdajov. Príjmom pána Škrobáka je pravidelne platené nájomné a rozdiel medzi skutočnými výdajmi a obdržanými príjmami za energie (v praxi poplatník nie je povinný uvádzať príjmy a výdaje za energie, ak nedochádza k samovoľnému navýšeniu ceny stanovenej dodávateľom zo strany prenajímateľa). Do výdajov sa naskytá možnosť započítať nakúpený nábytok, úroky z druhej hypotéky (fyzická osoba nemá možnosť uplatniť zaplatené úroky ako nezdaniteľnú časť základu dane podľa §15 odst. 4 ZDzP, keďže porušuje podmienku využitia prostriedkov z hypotéky pre vlastné bytové účely) a paušálny výdaj 5 000 Kč/mesačne na dopravu silničným motorovým vozidlom (§24 odst. 2 písmena zt) podľa ZDzP) v mesiacoch september až november, kedy pán Škrobák preukázateľne cestoval za účelom dosiahnutia, zaistenia alebo udržania zdaniteľných príjmov. Pri použití varianty paušálneho výdaju na dopravu už nie je možné uplatniť výdaje na benzín v sume 9000 Kč - poplatník si môže vybrať len jednu z možností. Autor tiež upozorňuje na jednu podstatnú vec - dom, ktorý je predmetom dedičstva, splňuje podmienky oslobodenia a nie je pre potreby určenia daňovej povinnosti relevantný.

Tab. 16. Kalkulácia DZD§10 (vlastné spracovanie)

Výhra v súťaži AZ-kvíz	30 000 Kč
Suma oslobodená od dane	10 000 Kč
Dílčí základ dane podľa § 10	20 000 Kč

Výhra v AZ-kvíze patrí medzi príjmy, ktoré nepodliehajú zákonu 202/1990 Sb. o loteriách a jiných podobných hrách a suma presahujúca všeobecné oslobodenie do výšky 10 000 Kč, vstupuje do DZD§10.

Tab. 17. Výpočet daňových výhod fyzickej osoby (vlastné spracovanie)

Nezdaniteľné časti základu dane podľa §15 ZDzP	
Darovaná krv (3x)	9 000 Kč
Úroky z hypotéky	26 000 Kč
Celkovo	35 000 Kč
Zľavy §35ba ZDzP	
Na poplatníka	24 840 Kč
Na študenta (12 mesiacov)	4 020 Kč
Na manželku (7 mesiacov)	14 490 Kč
Celkovo	43 350 Kč
Daňové zvýhodnenie	
1. dieťa (6 mesiacov)	6 702 Kč
Celkovo	6 702 Kč

Tab. 18. Výpočet daňové povinnosti v ČR při využití metody úplného vyňatia (vlastné spracovanie)

	Suma
DZD§7	53 498 Kč
DZD§8	1 600 Kč
DZD§9	36 000 Kč
DZD§10	20 000 Kč
Súčet DZD §7 - §10	111 098 Kč
- strata z minulých rokov (§34 odst. 1) ZDzP	7 000 Kč
Súčet DZD §7 - §10 po uplatnení straty	104 098 Kč
+ DZD§6	208 842 Kč
Základ dane (DZD§6 až DZD§10) upravený o stratu	312 940 Kč
- §15 ZDzP	35 000 Kč
Základ dane po odpočte §15 ZDzP	277 940 Kč
ZD (zaokrúhlený na 100 Kč dole)	277 900 Kč
Daň (ZD x 15%)	41 685 Kč
- zľavy §35ba ZDzP	43 350 Kč
Daň po zľavách (≥ 0)	0 Kč
- daňové zvýhodnenie	- 6 702 Kč
- zálohy zaplatené zrážkou zo mzdy	- 14 025 Kč
- zrážková daň	- 6000 Kč
Výsledná daňová povinnosť/Preplatok na dani	- 26 727 Kč

Vďaka darovaniu krvi si môže subjekt odrátať od základu dane až trikrát po 3 000 Kč a úroky z hypotéky, z ktorej peňažné prostriedky boli použité na vlastné bytové účely. Po kontrole autor zistil, že uvedené nezdaniiteľné časti podľa §15 ZDzP tvoria menej ako 15% zo základu dane a poplatník si ich môže uplatniť v plnej výške. Naopak, zľavy nemohli byť uplatnené v skutočnej výške 43 350 Kč a vznikla „premárnená zľava“ v celkovej sume 1665 Kč. Zľava na manželku bola počítaná pomerom, rovnako tak aj daňové zvýhodnenie na dieťa. Po odpočte daňového zvýhodnenia a započítaní zálohovej a zrážkovej dane zrazenej zo mzdy, vyšiel pánovi Škrobákovi preplatok vo výške 26 727 Kč.

7.3.2 Výpočet metódou prostého zápočtu za predpokladu nepodaného daňového priznania v USA

Tab. 19. Kalkulácia príjmov zo závislej činnosti - DZD§6 (vlastné spracovanie)

Zdroj príjmu	Hrubá mzda	Povinné poistenie platené zamestnávateľom	Suma vstupujúca do základu dane
Príjem zo spol. OK group s.r.o.	130 477 Kč	44 365 Kč	174 842 Kč
Príjmy zo zahraničia	234 651 Kč	79 781 Kč	314 432 Kč
Príjem zo spol. Jeseň s.r.o.	34 000 Kč	-	34 000 Kč
Dílčí základ daně podľa § 6	399 128 Kč	124 146 Kč	523 274 Kč

Do DZD§6 sú započítané aj príjmy zo zahraničia. Príjem bol prepočítaný jednotným kurzom vydaným ČNB pre rok 2017 v pomere 23.180 CZK/USD a následne bolo pre potreby výpočtu SHM odvodené fiktívne poistné vo výške 79 781 Kč (234 651 x 34%).

Tab. 20. Výpočet daňovej povinnosti v ČR pri využití metódy prostého zápočtu - fyzická osoba nepodala daňové priznanie v USA (vlastné spracovanie)

	Suma
DZD§7	53 498 Kč
DZD§8	1 600 Kč
DZD§9	36 000 Kč
DZD§10	20 000 Kč
Súčet DZD §7 - §10	111 098 Kč
- strata z minulých rokov (§34 odst. 1) ZDzP	7 000 Kč
Súčet DZD §7 - §10 po uplatnení straty	104 098 Kč
+ DZD§6	523 274 Kč
Základ dane (DZD§6 až DZD§10) upravený o stratu	627 372 Kč
- §15 ZDzP	35 000 Kč
= Základ dane po odpočte §15 ZDzP	592 372 Kč
ZD (zaokrúhlený na 100 Kč dole)	592 300 Kč
Daň z celosvetových príjmov (ZD x 15%)	88 845 Kč
Metóda prostého zápočtu dane zaplatenej v zahraničí	
Príjmy zo zahraničia	314 432 Kč
Celosvetové príjmy (DZD§6 až DZD§10)	634 372 Kč
Koeficient zápočtu (zahraničné príjmy/celosvetové príjmy x 100)	49,57
Maximálny možný zápočet dane zaplatenej v zahraničí (daň u celosvetových príjmov x koeficient zápočtu/100)	44 040 Kč
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	25 498 Kč
Započítateľná daň	25 498 Kč
- započítaná daň zaplatená v zahraničí	25 498 Kč
= Daň po zápočte dane zaplatenej v zahraničí	63 347 Kč
- zľavy §35ba ZDzP	43 350 Kč
= Daň po zľavách	19 997 Kč
- daňové zvýhodnenie	6 702 Kč
- zálohy zaplatené zrážkou zo mzdy	20 025 Kč
= Výsledná daňová povinnosť/Preplatok na dani	- 6 730 Kč

Uplatnenie metódy prostého zápočtu si vyžaduje zistenie, aká časť zaplatenej dane v zahraničí môže byť uznaná v českom prostredí. Na tento účel slúži koeficient zápočtu vypočítaný ako pomer zahraničných a celosvetových príjmov. Následne je uvedený koeficient aplikovaný na daň z celosvetových príjmov, určenú zo základu dane, do ktorého sú zahrnuté všetky príjmy fyzickej osoby, bez ohľadu na krajinu zdroja (výsledkom je maximálny

možný zápočet dane). Daň zaplatená v zahraničí (25 498 Kč) je nižšia ako daný maximálny možný zápočet dane, a preto môže byť použitá celá k zápočtu. Ďalší postup je totožný s postupom výpočtu pri metóde úplného vyňatia. Z výsledkov vyplýva preplatok vo výške 6 730 Kč, ktorý pán Škrobák obdrží od českého správcu dane.

7.3.3 Výpočet metódou prostého zápočtu za predpokladu podaného daňového priznania v USA

Tab. 21. Výpočet metódou prostého zápočtu za predpokladu podaného daňového priznania v USA (vlastné spracovanie)

	Suma
DZD§7	53 498 Kč
DZD§8	1 600 Kč
DZD§9	36 000 Kč
DZD§10	20 000 Kč
Súčet DZD §7 - §10	111 098 Kč
- strata z minulých rokov (§34 odst. 1) ZDzP	7 000 Kč
Súčet DZD §7 - §10 po uplatnení straty	104 098 Kč
+ DZD§6	523 274 Kč
Základ dane (DZD§6 až DZD§10) upravený o stratu	627 372 Kč
-§15 ZDzP	35 000 Kč
= Základ dane po odpočte §15 ZDzP	592 372 Kč
ZD (zaokrúhlený na 100 Kč dole)	592 300 Kč
Daň z celosvetových príjmov (ZD x 15%)	88 845 Kč
Metóda prostého zápočtu dane zaplatenej v zahraničí	
Príjmy zo zahraničia	314 432 Kč
Celosvetové príjmy (DZD§6 až DZD§10)	634 372 Kč
Koeficient zápočtu (zahraničné príjmy/celosvetové príjmy x 100)	49,57
Maximálny možný zápočet dane zaplatenej v zahraničí (daň u celosvetových príjmov x koeficient zápočtu/100)	44 040 Kč
Daň odvedená za zahraničné príjmy v zahraničí	0 Kč
Započítateľná daň	0 Kč
- započítaná daň zaplatená v zahraničí	0 Kč
= Daň po zápočte dane zaplatenej v zahraničí	88 845 Kč
- zľavy §35ba ZDzP	43 350 Kč
= Daň po zľavách	45 495 Kč
- daňové zvýhodnenie	6 702 Kč
- zálohy zaplatené zrážkou zo mzdy	20 025 Kč
Výsledná daňová povinnosť/Preplatok na dani	18 768 Kč

Podanie daňového priznania v USA, má dopad na výslednú daňovú povinnosť v Českej republike. Keď sa pozrieme na Tab. 11, vidíme, že vďaka úľavám a odpočtom tvorila konečná daňová povinnosť v USA 0 dolárov (Daň po zľavách (tax liability)). Fyzická osoba

nemá nárok si čokoľvek započítať a celá suma celosvetových príjmov je zdanená podľa českej daňovej legislatívy. Výsledná suma po prepočtoch predstavuje nedoplatok na dani vo výške 18 768 Kč.

7.4 Porovnanie aplikovaných metód na zamedzenie dvojitého zdanenia a výber najvhodnejšej varianty

Tab. 22. Porovnanie aplikovaných metód z hľadiska celosvetového daňového zaťaženia vybranej fyzickej osoby (vlastné spracovanie)

Metóda úplného vyňatia	Podané daňové priznanie v USA (postup 1)	Nepodané daňové priznanie v USA (postup 2)
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v USA (prepočítané na CZK)	25 498 Kč	25 498 Kč
Daňová vratka v USA (prepočítaná na CZK)	25 498 Kč	0 Kč
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v ČR	20 025 Kč	20 025 Kč
Daňová vratka v ČR	26 727 Kč	26 727 Kč
Celosvetová vratka (+) alebo povinnosť (-)	6 702 Kč	- 18 796 Kč
Metóda prostého zápočtu	Podané daňové priznanie v USA (postup 3)	Nepodané daňové priznanie v USA (postup 4)
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v USA (prepočítané na CZK)	25 498 Kč	25 498 Kč
Daňová vratka v USA (prepočítaná na CZK)	25 498 Kč	0 Kč
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v ČR	20 025 Kč	20 025 Kč
Daňová vratka v ČR	0 Kč	6 730 Kč
Daňová povinnosť v ČR	18 768 Kč	0 Kč
Celosvetová vratka (+) alebo povinnosť (-)	- 38 793 Kč	- 38 793 Kč

Za rešpektovania zákonov platných v USA a ČR, dospel autor k nasledujúcim výsledkom. Fyzická osoba, pán Škrobák, má pri napĺňaní svojej celosvetovej daňovej povinnosti možnosť postupovať štyrmi rôznymi spôsobmi. Jednoznačne najvhodnejšou variantou je podanie daňového priznania v USA a následné zamedzenie dvojitého zdanenia v Českej republike za pomoci metódy úplného vyňatia. Pri tomto postupe je zrážka zo zahraničnej mzdy spätne vyplatená v plnej výške poplatníkovi vďaka podaniu daňového priznania v USA a príjem zo zahraničia nevstupuje do výpočtu dane v krajine jeho daňového domicilu. Po zohľadnení strhnutých zrážok zo mzdy doma a v zahraničí, činí celosvetová vratka 6 702 Kč. Nepodaním daňového priznania v USA (postup č. 2) by sa subjekt pripravil o

možnosť spätného navrátenia daňovej vratky vo výške 25 498 Kč (prepočet jednotným kurzom vyhlásaným ČNB za rok 2017, 23.180 Kč/USD.) Ako bolo uvedené v predošlých komentároch, toto rozhodnutie nemá dopad na daňovú vratku v Českej republike vo výške 26 727 Kč (Tab. 22), no autor považuje takýto postup za nerozumný - subjekt sa tým dostáva do pozície, kedy by sa jeho konečná celosvetová daňová záťaž vyšplhala na sumu 18 796 Kč. Postupy č. 3 a 4. spejú za predpokladu nerešpektovania dopadu kurzových rozdielov k rovnakým výsledkom a sú z pohľadu aplikovateľnosti rovnako nevýhodné.

Tab. 23. Porovnanie aplikovaných metód z hľadiska celosvetového daňového zaťaženia vybranej fyzickej osoby za rešpektovania dopadu kurzových rozdielov (vlastné spracovanie)

Metóda úplného vyňatia	Podané daňové priznanie v USA (postup 1)	Nepodané daňové priznanie v USA (postup 2)
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v USA (prepočítané kurzom 22.189 CZK/USD)	24 408 Kč	24 408 Kč
Daňová vratka v USA (prepočítané kurzom 20.669 CZK/USD)	22 736 Kč	0 Kč
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v ČR	20 025 Kč	20 025 Kč
Daňová vratka v ČR	26 727 Kč	26 727 Kč
Celosvetová vratka (+) alebo povinnosť (-)	5 030 Kč	- 17 706 Kč
Metóda prostého zápočtu	Podané daňové priznanie v USA (postup 3)	Nepodané daňové priznanie v USA (postup 4)
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v USA (prepočítané kurzom 22.189 CZK/USD)	24 408 Kč	24 408 Kč
Daňová vratka v USA (prepočítané kurzom 20.669 CZK/USD)	22 736 Kč	0 Kč
Zaplatené zálohy/Zrážky zo mzdy v ČR	20 025 Kč	20 025 Kč
Daňová vratka v ČR	0 Kč	6 730 Kč
Daňová povinnosť v ČR	18 768 Kč	0 Kč
Celosvetová vratka (+) alebo povinnosť (-)	- 40 465 Kč	- 37 703 Kč

S prihliadnutím na zmeny kurzu dolára voči korune počas roka, dochádza ku korekcii výsledkov. Autor použil na prepočítanie kurzy stanovené ČNB pre tretí štvrtrok roku 2017 (22.189 CZK/USD) a prvý štvrtrok roku 2018 (20.669 CZK/USD). Vybrané štvrtroky najvernejšie zachytávajú reálne obdobie vyplatenia mzdy zamestnávateľom v USA a následné obdržanie daňového preplatku na účet. Najvýhodnejšou variantou aj po prepočítaní zostáva postup č. 1 s vratkou 5 030 Kč. Druhou najvýhodnejšou variantou pre poplatníka je postup číslo 2 s výslednou celosvetovou daňovou povinnosťou 17 706 Kč. Kým výsledky

v Tab. 22 boli za použitia metódy zápočtu totožné, prepočítanie vybranými kurzami ukázalo na väčšiu výhodnosť použitia metódy zápočtu pri nepodaní zahraničného daňového priznania. Rozdiel medzi postupom č. 3 a postupom č. 4 je 2 762 Kč v prospech alebo neprospech poplatníka.

7.5 Vypracovanie daňových priznaní

Prepočtami bolo zistené, že najvýhodnejšou variantou pre pána Škrobáka je podať daňové priznanie v USA a zároveň použiť metódu úplného vyňatia v českom daňovom priznaní. Fyzická osoba v USA podáva formulár 1040NR-EZ. Ten je potrebné vytlačiť a zaslať do sídla Internal Revenue Service v Austine v Texase najneskôr do 15. 4. 2018 (nebola podaná žiadosť o predĺženie). Narozdiel od Českej republiky, nie je možné podávať tlačivo elektronicky, ale len poštou. V ČR bude subjekt vyplňať tlačivo Priznání k dani z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ďalej jen „zákon“) za zdaňovací období (kalendářní rok) 2017 a je nutné ho odovzdať miestne príslušnému správcovi dane do 3. 4. 2018.

7.5.1 Daňové priznanie podávané v USA

Vybraná fyzická osoba postupuje pri vyplňaní príslušného formulára nasledovne:

Ako hlavná pomôcka a zároveň jediná príloha potvrdzujúca zdanenie príjmu, slúži pánovi Škrobákovi formulár W-2, ktorý obdržal po skončení kalendárneho roka od svojho zamestnávateľa poštou. Z formulára odpíše Identifying number a údaje o mzde a zrážkach. Na riadky 3, 7, 10 sa uvádza výška mzdy po oslobodení podľa článku 21 odst. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi USA a Českou republikou. Na riadku 6 je uvedená oslobodenie 10 000 dolárov (presné určenie článku a sumy je nutné poznamenať aj na strane číslo dva, tabuľka J1). Do riadku 11 vpíše FO dar pre charitu v sume 300 dolárov. Riadok 12 je rozdielom riadkov 10 a 11. Na riadok 14 sa uvádza osobný odpočet stanovený pre rok 2017 vo výške 4 050 dolárov. Riadky 14, 15, 17 zachytávajú daň vo výške 0 dolárov. Zrážku vykonanú počas roka zo mzdy žiada poplatník späť prostredníctvom riadkov 18a, 21, 22 a 23a. Žiadna daňová vratka nebude prevedená do roku 2018 (riadok 24). Druhá strana daňového priznania požaduje po poplatníkovi uviesť bližšie osobné údaje a výmer dní strávených na území USA, pre potreby časového testu. Vyplnené daňové priznanie je uvedené v prílohe bakalárskej práce (Příloha P I)

7.5.2 Daňové priznanie podávané v Českej republike

Vyplniť daňové priznanie v Českej republike je o niečo obtiažnejšie. Dôvodom je väčší počet príjmov plynúcich z krajiny pôvodu pána Škrobáka. K vyplňaniu osobných údajov v odieli číslo 1 nie je potreba podrobný návod, samotný formulár je jasný a prehľadný. V odieli číslo dva sa pracuje s dílčimi základmi dane, základom dane a stratou. Na riadok 31 a 43 je uvádzaný úhrn všetkých príjmov od zamestnávateľov. O riadok nižšie potom úhrn povinného poistného. Súčtom predošlých dvoch riadkov je dílčích základ dane podľa §6 uvedený na riadku 34 a 36. Na riadku 36a sa nachádzajú len príjmy plynúce z Českej republiky. Hodnotu riadku 37 (hodnota v Tab. 13) získame výpočtom dílčieho základu dane zo samostatnej činnosti (§7 zákona) uvedenú v prílohe č. 1 daňového priznania. Na riadku 38 uvádzame hodnotu z Tabulky 14 uvedenej v bakalárskej práci. V riadku 39 až 40 je uvedený dílčí základ §9 (Tab. 15) a §10 (Tab. 16), ktorých prepočet je znázornený v prílohe č. 2 daňového priznania. Úhrn riadkov 37 až 40 je na riadku 41 a 41a. Základ dane sa nachádza o riadok nižšie (42). Uplatnená výška straty vzniknutá a vymeraná za predošlé zdaňovacie obdobia je uvedená na riadku 44 a vo vlastnej prílohe. Samotný základ dane po odpočítaní straty je uvedený na konci oddielu 2 - riadok 45. V treťom oddieli sú uvádzané nezdaniteľné časti základu dane, odpočítateľné položky a daň celkom. Tu je najdôležitejší riadok 54, ktorý uvádza úhrn riadkov 46 až 53 (údaje boli doplnené z Tab. 16). Na konci odielu 3 v riadku 57 sa uvádza daň podľa §16 zákona. Pri vyplňaní oddielu 5 sa vychádza z Tabulky 17 bakalárskej práce. Na riadku 74 vzniká daň po uplatnení zliav vo výške 0 a na riadkoch 72, 75 a 77 sa uvádza daňové zvýhodnenie z Tab. 17. Posledným oddielom daňového priznania je oddiel 7. Tu je na riadku 84 úhrn zrazených záloh zo mzdy (Tab. 18) a zrazená daň podľa § 36 odst. 7 na riadku 87a (Tab. 18). Posledným riadkom daňového priznania je riadok 91, kde sa poplatník dozvedá daňovú vratku vo výške 26 727 Kč. Po poplatníkovi je požadované dodať prílohy uvedené na strane 4 daňového priznania. Pre lepšie pochopenie, autor považuje za nevyhnuté dovysvetliť čitateľovi položku ďalšie prílohy. Tá zahŕňa čestné prehlásenie manželky o tom, že jej príjmy sú menšie ako 68 000 Kč, potvrdenie o návšteve školy, sobášny list a prílohu pre poplatníkov uplatňujúcich stratu. Vzhľadom na obsiahlosť vyplnených riadkov uvádza autor len tie, ktoré vychádzajú z predošlých výpočtov a sú pre čitateľa kľúčové pre pochopenie problematiky. Ostatné riadky sú pomerne jednoznačné a samotné obsahujú pokyny k vyplneniu. Vyplnené daňové priznanie je uvedené v prílohe bakalárskej práce (Príloha P II).

ZÁVĚR

Ako bolo uvedené v úvode, dane sú v rôznej forme neoddeliteľnou súčasťou každej zákonnej úpravy na svete. Bakalárska práca bola zamerná na dva diametrálne odlišné daňové systémy, a to na prostredie Českej republiky a USA. Prostredníctvom vykonanej rešerše domácich a zahraničných literárnych zdrojov som sa snažil čo najzrozumiteľnejšie priblížiť problematiku dane z príjmu fyzických ôsob. Občania, ktorí bežne nepracujú s prameňmi práva, môžu naraziť na častý problém, a to nesprávne pochopenie koncepcie, prípadne prehliadnutie podstatného faktu, termínu, hodnoty a podobne. Práve teoretická časť má slúžiť ako pomôcka k zorientovaniu sa v miestami chaotickej úprave, ktorá sa v priebehu rokov neustále mení a aktualizuje.

Bakalárska práca obsahuje v prevažnej časti súhrn informácií pochádzajúcich z najaktuálnejšej literatúry venovanej danej problematike prihliadnuc na dynamiku rekodifikácie. Najväčšou výzvou bolo usporiadať logicky a dostatočne zrozumiteľne nadobudnuté poznatky, pričom v mnohých prípadoch, najmä pri spracovaní daňovej sústavy USA bolo nevyhnuté pracovať výhradne so zahraničnými zdrojmi, kde som narazil na problém nedostatku literatúry. Považujem to za zarážajúce v dobe, kedy narastá počet ľudí migrujúcich z rôznych dôvodov do zahraničia. Uvedeniu do témy vniku a zamedzenia dvojitého zdanenia bola venovaná piata kapitola. Čitateľovi bližšie vymedzila pojmy ako daňová rezidencia alebo metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia, ktorých správne pochopenie tvorí predpoklad na správnu aplikáciu v praxi a premostňuje teoretickú a praktickú časť práce.

Dve prípadové štúdie na seba navzájom nadväzujú a tvoria nedeliteľný celok. Prvá uvedená štúdia zoznámila čitateľa s rôznymi dopadmi metód na zamedzenie dvojitého zdanenia aplikovaných na praktickom príklade. V príklade sa pre potreby výpočtov pracuje s progresívnou daňovou sadzbou platnou v ČR v roku 2007. Vďaka jej použitiu bolo možné ukázať ako pracujú jednotlivé metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia v medzinárodnom prostredí a pre čitateľa môžu byť prínosné pre potreby budúcej aplikácie v profesnom živote alebo na súkromné účely.

Druhý a nosný príklad celej práce syntetizoval doposiaľ nadobudnuté poznatky z teoretickej a praktickej časti a za jeho pomoci došlo k demonštrácii možných postupov. Po porovnaní výsledkov a zachytení vplyvu kurzových rodielov pri snahe minimalizovať celkovú daňovú záťaž, bola pre vybranú fyzickú osobu stanovená ako najvýhodnejšia varianta podať daňové priznanie v USA a použiť metódu úplného vyňatia aplikovanú v daňovom

priznaní v České republice. Na základě uvedených zistení boli vypracované predmetné daňové priznania a aplikovaná metóda úplného vyňatia, čím vznikla poplatníkoví celosvetová vratka 5 030 Kč a cieľ minimalizovať daňovú záťaž bol splnený.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BERNARD, Tara Siegel, 2009. *Income Taxes: What You Need to Know*. In: Nytimes.com [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.nytimes.com/2009/01/21/your-money/taxes/primertax.html>
- BRYCHTA, Ivan *et al.*, 2017. *Daň z příjmů 2017: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 9. 2017* Praha: ASPI, 536 s. ISBN 978-80-7552-750-9.
- Daně v USA - jedny z nejnižších*. ©2004 In: Měsec.cz [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/dane-v-usa-jedny-z-nejnizsich/#pollintext1181>
- DĚRGEL, Martin, 2014. *Řešené otázky ke zdanění fyzických osob 2014: [186 otázek & odpovědí z praxe]*. Praha: Wolters Kluwer, 231 s. ISBN 978-80-7478-600-6.
- DVOŘÁKOVÁ, Veronika, 2016. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 327 s. ISBN 978-80-7552-035-7.
- GRUBER, Jonathan, 2013. *Public finance and public policy*. 4th ed. New York: Worth Publishers, 700 s. ISBN 978-1-4292-7845-4.
- How to File Your Federal Taxes*. ©2018 In: Usa.gov [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.usa.gov/file-taxes>
- HNÁTEK, Miloslav, 2016. *Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pro-najímatele, zaměstnance, studenty, seniory*. 1. vydání. Praha: ESAP s.r.o., 213 s. ISBN 978-80-905899-3-3.
- Choose Your IRS Tax Return Filing Status*. ©2018 In: Efile.com [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.efile.com/irs-tax-filing-status/>
- KUBÁTOVÁ, Květa, 2015. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
- LENNARD, Michael, 2009. *The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention—Current Points of Difference and Recent Developments*. Asia-Pacific Tax Bulletin: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf
- MARKOVÁ, Hana, 2017. *Daňové zákony 2017: úplná znění platná k 1. 1. 2017*. Praha: Grada, 288 s. ISBN 978-80-271-0451-2.

Metody omezující dvojí zdanění. ©2005 In: *Dauc.cz* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=25940&well=danarionline/>

NERUDOVÁ, Danuše, 2009. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2.

NERUDOVÁ, Danuše, 2017. *Daňová politika v Evropské unii.* Praha: Wolters Kluwer, 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

OECD, 2015. *Model tax convention on income and on capital: volume I and II* (updated 15 July 2014). Full version (as it read on 15 July 2014), Ninth edition. Paris: OECD, 2288 s. ISBN 9789264239029.

PEREZ, William, 2017. *Can I Claim My Spouse as a Dependent on My Tax Return?* In: *Thebalance.com* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.thebalance.com/can-one-spouse-claim-another-spouse-as-a-dependent-3973983>

Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties. ©2011 In: *Un.org* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf

SKALICKÁ, Hana, 2016. *Mezinárodní daňové vztahy.* 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 304 s. ISBN 978-80-7552-400-3.

SOJKA, Vlastimil *et al.*, 2017. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.* 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

STROUHAL, Jiří *et al.*, 2017. *Účetnictví podnikatelů: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2017* Praha: ASPI, Meritum (Wolters Kluwer ČR), 513 s. ISBN 978-80-7552-518-5.

ŠIROKÝ, Jan, 2010. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU se základními judikáty SD EU včetně zpracování Lisabonské smlouvy a novelizací směrnice 2006/112/ES.* 4., aktualiz. vyd. Praha: Linde, 352 s. Praktické ekonomické příručky. ISBN 9788072017997.

Taxation of Nonresident Aliens. ©2018 In: *Irs.gov* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/taxation-of-nonresident-aliens>

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2014. *Daňový systém ČR 2014*. 12. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

VYBÍHAL, Václav, 2010. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010: praktický průvodce*. 6. Praha: Grada, 224 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-3426-2.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2016. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. V Praze: 1. VOX, 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

What Are the Federal Income Tax Rates by Tax Year?. ©2017 In: *Efile.com* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.efile.com/tax-rate/federal-income-tax-rates/>

What is Adjusted Gross Income (AGI)? ©2017 In: *Turbotax.intuit.com* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://turbotax.intuit.com/tax-tips/irs-tax-return/what-is-adjusted-gross-income-agi/L2C6rCEit>

What is the standard deduction vs. itemized deduction? ©2017 In: *Hrblock.com* [online]. [cit. 2018-04-27]. Dostupné z: <https://www.hrblock.com/tax-center/filing/adjustments-and-deductions/standard-vs-itemized-deductions/>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka.
DzPFO	Daň z příjmů fyzických.
FO	Fyzická osoba.
HPP	Hlavný pracovní pomer
IRC	The Internal Revenue Code
IRS	The Internal Revenue Service
ZDzP	586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů
SHM	Superhrubá mzda
ZZDZ	Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1. Schéma výpočtu dane z příjmu fyzických osob (Brychta et al., 2017, s. 26 - 28).....</i>	<i>22</i>
--	-----------

SEZNAM SCHÉM

<i>Schéma 1 Znáornenie sústavy daní v Českej republike tvorené priamymi a nepriamymi daňami. (Strouhal et al., 2017, s. 241)</i>	13
--	----

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1. Výška štandardných odpočtov pre rok 2017 (Hrblock.com, ©2017)</i>	<i>26</i>
<i>Tab. 2. Sadzby federálnej dane z príjmov jednotlivých skupín pre rok 2017 pri uvedených príjmoch v dolároch. (Efile.com, ©2017).....</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 3. Schéma výpočtu federálnej dane z príjmov fyzických osôb v USA (vlastné spracovanie)</i>	<i>28</i>
<i>Tab. 4. Progresívna sadzba pre DzPFO v roku 2007 (vlastné spracovanie)</i>	<i>41</i>
<i>Tab. 5. Riešenie metódou úplného zápočtu (vlastné spracovanie)</i>	<i>41</i>
<i>Tab. 6. Riešenie metódou prostého zápočtu (vlastné spracovanie)</i>	<i>42</i>
<i>Tab. 7. Riešenie metódou úplného vyňatia (vlastné spracovanie).....</i>	<i>42</i>
<i>Tab. 8. Riešenie metódou priemerovania (vlastné spracovanie).....</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 9. Riešenie metódou vrchného dielika (vlastné spracovanie).....</i>	<i>43</i>
<i>Tab. 10. Porovnanie metód na zamedzenie dvojitého zdanenia (vlastné spracovanie)</i>	<i>44</i>
<i>Tab. 11. Kalkulácia federálnej dane z príjmov v USA (vlastné spracovanie)</i>	<i>47</i>
<i>Tab. 12. Kalkulácia DZD§6 (vlastné spracovanie)</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 13. Kalkulácia DZD§7 (vlastné spracovanie)</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 14. Kalkulácia DZD§8 (vlastné spracovanie)</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 15. Kalkulácia DZD§9 (vlastné spracovanie)</i>	<i>49</i>
<i>Tab. 16. Kalkulácia DZD§10 (vlastné spracovanie)</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 17. Výpočet daňových výhod fyzickej osoby (vlastné spracovanie).....</i>	<i>50</i>
<i>Tab. 18. Výpočet daňovej povinnosti v ČR pri využití metódy úplného vyňatia (vlastné spracovanie)</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 19. Kalkulácia príjmov zo závislej činnosti - DZD§6 (vlastné spracovanie)</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 20. Výpočet daňovej povinnosti v ČR pri využití metódy prostého zápočtu - fyzická osoba nepodala daňové priznanie v USA (vlastné spracovanie)</i>	<i>52</i>
<i>Tab. 21. Výpočet metódou prostého zápočtu za predpokladu podaného daňového priznania v USA (vlastné spracovanie)</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 22. Porovnanie aplikovaných metód z hľadiska celosvetového daňového zaťaženia vybranej fyzickej osoby (vlastné spracovanie).....</i>	<i>54</i>
<i>Tab. 23. Porovnanie aplikovaných metód z hľadiska celosvetového daňového zaťaženia vybranej fyzickej osoby za rešpektovania dopadu kurzových rozdielov (vlastné spracovanie).....</i>	<i>55</i>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Formulár 1040NR EZ, U.S. Income Tax Return for Certain Nonresident Aliens With No Dependents pre rok 2017

Příloha P II: Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2017

Schedule OI—Other Information (see instructions)
Answer all questions

- A** Of what country or countries were you a citizen or national during the tax year? Czech Republic
- B** In what country did you claim residence for tax purposes during the tax year? Czech Republic
- C** Have you ever applied to be a green card holder (lawful permanent resident) of the United States? Yes No
- D** Were you ever:
1. A U.S. citizen? Yes No
2. A green card holder (lawful permanent resident) of the United States? Yes No
- If you answer "Yes" to (1) or (2), see Pub. 519, chapter 4, for expatriation rules that may apply to you.
- E** If you had a visa on the last day of the tax year, enter your visa type. If you did not have a visa, enter your U.S. immigration status on the last day of the tax year. Not present in U.S. - No U.S. immigration status
- F** Have you ever changed your visa type (nonimmigrant status) or U.S. immigration status? Yes No
If you answered "Yes," indicate the date and nature of the change. ▶ _____
- G** List all dates you entered and left the United States during 2017. See instructions.
Note: If you are a resident of Canada or Mexico AND commute to work in the United States at frequent intervals, **check the box for Canada or Mexico** and skip to item H Canada Mexico

Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy	Date entered United States mm/dd/yy	Date departed United States mm/dd/yy
06/01/17	08/31/17		

- H** Give number of days (including vacation, non-workdays, and partial days) you were present in the United States during:
2015 0, 2016 0, and 2017 91
- I** Did you file a U.S. income tax return for any prior year? Yes No
If "Yes," give the latest year and form number you filed ▶ _____
- J** Income Exempt from Tax—If you are claiming exemption from income tax under a U.S. income tax treaty with a foreign country, complete (1) through (3) below. See Pub. 901 for more information on tax treaties.
1. Enter the name of the country, the applicable tax treaty article, the number of months in prior years you claimed the treaty benefit, and the amount of exempt income in the columns below. Attach Form 8833 if required. See instructions.

(a) Country	(b) Tax treaty article	(c) Number of months claimed in prior tax years	(d) Amount of exempt income in current tax year
Czech Republic	21, § 3	0	10000

- (e) Total.** Enter this amount on Form 1040NR-EZ, line 6. Do not enter it on line 3 or line 5 10000
2. Were you subject to tax in a foreign country on any of the income shown in 1(d) above? Yes No
3. Are you claiming treaty benefits pursuant to a Competent Authority determination? Yes No
If "Yes," attach a copy of the Competent Authority determination letter to your return.

PŘÍLOHA P II: PŘIZNÁNÍ K DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB ZA ROK 2017

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Zlínský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Uherském Hradišti

01 Daňové identifikační číslo

C Z

02 Rodné číslo

9 8 5 6 6 5 / 6 4 5 3

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

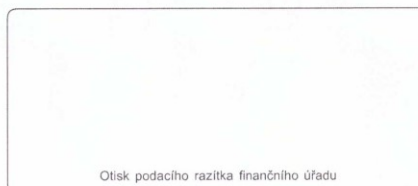
XXX

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla uplatněna u správce daně před uplynutím neprodoužené lhůty¹⁾

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

Vytištěno aplikací **EPO**



Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

Datum

ano ne XXX

ano ne XXX

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2017 nebo jeho část? od 01.01.2017 do 31.12.2017

dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Škrobák	07 Rodné příjmení Škrobák	08 Jméno(-a) Martin
09 Titul	10 Státní příslušnost česká	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec VELEHRAD	13 Ulice / část obce Vinohradní	14 Číslo popisné/orientační 68
15 PSČ 68706	16 Telefon / mobilní telefon 776455890	17 E-mail
		18 Stát ČESKÁ REPUBLIKA

Adresa místa pobytu k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměřuje

Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné/orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-----------------------------	--------

Adresa místa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval

Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné/orientační
26 PSČ	27 Telefon / mobilní telefon	28 E-mail

29 Kód státu – vyplní jen daňový nerezident 29a Výše celosvětových příjmů Kč

30 Transakce uskutečněné se zahraničními spojenými osobami¹⁾ ano ne XXX

2. ODDÍL – Dílčí základ daně, základ daně, ztráta

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	399128	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	124146	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	523274	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	523274	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	208842	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	53498	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona	1600	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)	36000	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)	20000	
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).	111098	
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	111098	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	319940	
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vynětí (ř. 31 – úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)	399128	
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a	7000	
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	312940	

3. ODDÍL – Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Částka podle § 15	Počet měsíců		Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění – darů)		9000	
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)	12	26000	
48 Odst. 5 zákona (penzijní příspěvěk, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)			
49 Odst. 6 zákona (soukromé životní pojištění)			
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)			
51 Odst. 8 zákona (úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání)			
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)			
52a § 34 odst. 4 (odpočet na podporu odborného vzdělávání)			
53 Další částky			
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 52a + ř. 53)		35000	
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)		277940	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů		277900	
57 Daň podle § 16 zákona		41685	

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	41685,00	
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	41685	
61 Daňová ztráta – zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	Škrobáková Ivana	Rodné číslo	9246066105 / 16.04.1992
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)		24840	
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)	7	14490	
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)			
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu – pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)			
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu – pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)			
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)			
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)	12	4020	
69a písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)			
69b písm. h) zákona (sleva na evidenci tržeb)			
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69 + ř. 69a + 69b)		43350	
71 Daň po uplatnění slevy podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 – ř. 70)		0	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH S POPLATNÍKEM VE SPOLEČNĚ HOSPODAŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců ve výši na jedno dítě		Počet měsíců ve výši na druhé dítě		Počet měsíců ve výši na třetí a další dítě	
		bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P
1	2	3	4	5			
1 Škrobák Juraj	1707227865 / 22.07.2017	6					
2							
3							
4							
Celkem		6					

72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	6702
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	0
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 – ř. 73)	0
75 Daňový bonus (ř. 72 – ř. 73)	6702
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)	
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 – ř. 76)	6702

6. ODDÍL – Dodatečné DAP

78 Poslední známá daň	
79 Zjištěná daň podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 74)	
80 Rozdíl řádků (ř. 79 – ř. 78) : zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje	
81 Poslední známá daň – daňová ztráta podle § 5 zákona	
82 Zjištěná ztráta podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (ř. 61)	
83 Rozdíl řádků (ř. 82 – ř. 81) : zvýšení (+) – daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) daňová ztráta se snižuje	

7. ODDÍL – Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (po slevách na dani)	14025
85 Na zbývajících zálohách zaplacené poplatníkem celkem	
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona	
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)	
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona	6000
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona	
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona	
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona	
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona	
91 Zbývá doplatit (ř. 74 – ř. 77 – ř. 84 – ř. 85 – ř. 86 – ř. 87 – ř. 87a – ř. 87b – ř. 88 – ř. 89 – ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zaplacené více	-26727

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 – „Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 – „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	1
Příloha č. 3 – „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	2
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	1
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši zaplacených úroků z tohoto úvěru	1
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o úhradě za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	
Potvrzení předškolního zařízení o výši výdajů vynaložených za umístění vyživovaného dítěte	
Potvrzení zaměstnavatele druhého z poplatníků pro uplatnění nároku na daňové zvýhodnění	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani	1
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
Další přílohy výše neuvedené	4
Počet listů příloh celkem	11

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě¹⁾: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
 Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis
 daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu


- ¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu.
²⁾ Údaj vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 239b, § 239c a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů.
³⁾ Údaje o podepisující osobě budou vyplněny pouze v případě, kdy je DAP zpracováno a podáno osobou odlišnou od daňového subjektu.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:
 přeplatku na dani z příjmů fyzických osob 26727 Kč.
 Přeplatek zašlete na adresu: Martin Škrobák, Vinohradní 68, 68706 VELEHRAD
 nebo vratte na účet vedený u č.
 kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V 23.3.2018 dne Podpis daňového subjektu (podepisující osoby³⁾) Škrobák

PŘÍLOHA č. 1

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 24 (dále jen „DAP“)

Rodné číslo: 9 | 8 | 5 | 6 | 6 | 5 | / | 6 | 4 | 5 | 3

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedu daňovou evidenci ¹⁾	Vedu účetnictví ¹⁾	Uplatňuji výdaje procentem z příjmů ¹⁾	XXXX
-------------------------------------	-------------------------------	---	------

Uplatňuji nižší limit u výdajů stanovených procentem z příjmů

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	127744	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	74246	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	53498	
105 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhrn částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
106 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhrn částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)		
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozdělujete na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)		
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 – ř. 111 + ř. 112)	53498	
114 Dílčí základ daně z příjmů podle § 7 zákona po vynětí (ř. 113 – úhrn vyloučených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 zákona)	53498	

2. Doplnující údaje (§ 7 zákona)

A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhrn čistého obratu

Uplatněné odpisy celkem

Z toho odpisy nemovitých věcí

--	--	--

B. Druh činnosti²⁾

Název hlavní (převažující) činnosti

Sazba výdajů

% z příjmů

Příjmy

Výdaje

CZ - NACE

Název hlavní (převažující) činnosti	Sazba výdajů % z příjmů	Příjmy	Výdaje	CZ - NACE
ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S WEBOVÝMI PORTÁLY	60	115744	69446	
Název dalších činností				
LEASING DUSEVNÍHO VLASTNICTVÍ A PODOBNÝCH PRODUKTŮ, KROMĚ DE L CHRÁNĚNÝCH AUTORSKÝM PRÁVEM	40	12000	4800	
Celkem		127744	74246	

C. Údaje o samostatné činnosti

Datum zahájení činnosti Datum přerušení činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnovení činnosti Počet měsíců činnosti

11.11.2015		24.11.2017		
------------	--	------------	--	--

D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona

Vyplňte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle § 7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých Kč.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti*)		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech*)		
4. Zásoby		
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček		
6. Ostatní majetek*)		
7. Dluhy včetně přijatých úvěrů a zápůjček		
8. Rezervy		

9. Mzdy

*) označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona ¹⁾

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona snížující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

F. Údaje o společnických společnostech ²⁾

Jste-li společníkem společnosti, která není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních společnických společnostech					
	Jména	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.					
2.					
3.					

G. Údaje o spolupracujících osobě ²⁾

Jste-li osoba, která rozděluje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, nebo osoba v rodinném závodě, uveďte údaje o spolupracujících osobě				
	Jména	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				
2.				

H. Údaje o osobě, která rozděluje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, nebo osoba v rodinném závodě, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozdělila příjmy a výdaje				
	Jména	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti ²⁾

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech	DIČ	%

¹⁾ Z předtištných možností v rámciku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem
²⁾ Údaje, pro které nedostačuje vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k tiskopisu

Rodné číslo: 9 8 5 6 6 5 / 6 4 5 3

PŘÍLOHA č. 2je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob
za zdaňovací období 2017 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 24 (dále jen „DAP“)

Částky uveďte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)**1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona)**

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy ze zdrojů v zahraničí

Uplatňuji výdaje procentem z příjmů (30 %)¹⁾ Dosáhl jsem příjmů ze společného jmění manželů²⁾ Uplatňuji nižší limit u výdajů stanovených procentem z příjmů

	poplatník	finanční úřad
201 Příjmy podle § 9 zákona celkem	102000	
201a Příjmy podle § 9 zákona pouze z nájmu nemovitých věcí (z ř. 201)		
202 Výdaje podle § 9 zákona	66000	
203 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 201 – ř. 202) nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)	36000	
204 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
205 Úhrn částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření před zdaněním (zisk, ztráta)		
206 Dílčí základ daně, daňová ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 203 + ř. 204 – ř. 205)	36000	

Rezervy na začátku zdaňovacího období Rezervy na konci zdaňovacího období **2. Výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 zákona)**

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Druh příjmů podle § 10 odst. 1 zákona	Příjmy	Výdaje	Rozdíl (sloupec 2 – sloupec 3)	Kód ²⁾
1	2	3	4	5
1 F - Výhra v soutěži AZ-kvíz	20000		20000	
2				
3				
4				
Úhrn kladných rozdílů jednotlivých druhů příjmů	20000		20000	

Číslo rozhodnutí katastrálního úřadu

	poplatník	finanční úřad
207 Příjmy podle § 10 zákona	20000	
208 Výdaje podle § 10 zákona (maximálně do výše příjmů)		
209 Dílčí základ daně připadající na ostatní příjmy podle § 10 zákona (ř. 207 – ř. 208)	20000	

¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu.²⁾ Pokud jste uplatnil výdaje procentem z příjmů (týká se pouze zemědělské výroby), uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „p“. Pokud příjmy plynou z majetku, který je ve společném jmění manželů, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „s“. Pokud příjmy plynou ze zdrojů v zahraničí, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „z“. Pokud je v tabulce uveden bezúplatný příjem a jedná se o nemovitou věc, uveďte ve sloupci 5 (kód) písmeno „n“.

Rodné číslo: 9 8 5 6 6 5 / / 6 4 5 3

PŘÍLOHA

**k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017
pro poplatníky uplatňující odčitatelnou položku**

podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Sloupec	Sloupec 1	Sloupec 2	Sloupec 3	Sloupec 4	Sloupec 5
Rádek	Zdaňovací období, ve kterém daňová ztráta vznikla	Celková výše daňové ztráty vyměřené (vzniklé) nebo přiznané za zdaňovací období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty odečtené již v předcházejících zdaňovacích obdobích	Část daňové ztráty uplatněné v tomto zdaňovacím období	Část daňové ztráty, kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
1.	2016	7000	0	7000	0
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					
9.	Celkem	X	X	7000	0

Ostatní příloha
k přiznání k dani z příjmu fyzických osob
za zdaňovací období (kalendářní rok) nebo jeho část
od 01.01.2017 do 31.12.2017

Daňový subjekt	Martin Škrobák
IČ / RČ / DIČ	9856656453
Sídlo / Bydliště nebo Místo podnikání	Vinohradní 68, 68706 VELEHRAD

Tabulka pro zadání údajů o příjmech podle § 6 zákona v členění dle jednotlivých zaměstnavatelů						
č.ř.	Úhrn příjmů ze závislé činnosti	Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	Sražená záloha na daň v úhrnné výši	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d ZDP	Sražená daň podle § 36 odst. 7 ZDP	Sražená daň podle § 36 odst. 8 ZDP
1	130477	44365	14025			
2	234651	79781				
3	34000				6000	