

Účetní a daňové tipy při výplatách příjmů daňovým nerezidentům

Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osv. 3891 – Rödl & Partner Tax, k. s.

Tento příspěvek bych rád věnoval v praxi velmi frekventované oblasti, a to výplatě různých druhů příjmů daňovým nerezidentům. Konkrétně bychom se zaměřili zejména na bližší identifikaci těchto příjmů, režim jejich zdanění a v neposlední řadě promítnutí do účetnictví tuzemských daňových poplatníků, a to vše na konkrétních příkladech z praxe.

Při svém posouzení jsem primárně vycházel z těchto níže uvedených právních předpisů:

- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)
- pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (dále „pokyn D-22“)
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“)
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“)
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VPÚ“)

V rámci podnikatelských aktivit se lze celkem často setkat s různými transakcemi se zahraničím. Zahraniční osoby (daňoví nerezidenti ČR) jsou v České republice podrobeny zdanění jen z příjmů, které v tuzemsku mají i svůj zdroj. Jednotlivé druhy těchto příjmů jsou detailněji vymezeny v § 22 ZDP. Základním problémem při zdanění těchto příjmů je skutečnost, že se zahraniční osoby na území ČR vůbec nezdržují, nebo jen velmi sporadicky, a vybrání daně by bylo/je pro finanční orgány dosti problematické. Obvykle tito poplatníci nemají v České republice ani žádný hodnotný majetek, z něhož by pramenila jistota, že dostojí daňovým povinnostem. V takovýchto případech nelze příliš spoléhat ani na přeshraniční pomoc jiných států s vymáháním daní právě pro Českou republiku. Z těchto důvodů český daňový systém stanoví jistá pravidla, resp. spíše povinnosti plátcům daně, kteří příslušnou úhradu ve prospěch zahraniční osoby vyplácejí. Tito mají povinnost z vyplácených částek nerezidentům (tj. z příjmů nerezidentů):

- srazit srážkovou daň podle § 38d ZDP,
- provést zajištění daně podle § 38e ZDP,
- oznámit příjmy plynoucí do zahraničí podle § 38da ZDP.

Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, na koho tíha případné srážkové daně či provedení zajištění daně nejvíce dopadá – jsou to plátcí příjmů, resp. plátcí daně, kteří mají povinnost řádně a včas splnit daňovou povinnost poplatníků. A právě proto je následující text určen především jim.

Metodicky je institut zdanění příjmů prostřednictvím srážkové daně či zajištění daně relativně snadný, z pohledu správy daní lehce kontrolovatelný a efektivní. V případě srážkové daně se jedná také o konečné zdanění, neboť poplatníci takto zdaněné příjmy již nezahrnují do daňového přiznání v České republice.¹ Na druhé straně je nutné si ovšem uvědomit, že veškeré s nimi související výdaje se neuznávají jako daňové účinné.²

V dalším textu příspěvku bychom si postupně přiblížili prostřednictvím jednotlivých otázek a odpovědí, co by neměli plátcí daně opomenout, naopak na co by měli zaměřit svou pozornost, aby se vyvarovali možných rizik a pochybení zejména z daňového pohledu.

JAKÉ DRUHY PŘÍJMŮ MOHOU PODLÉHAT SRÁŽKOVÉ DANI ČI ZAJIŠTĚNÍ?

Ne všechny obchodní transakce vedoucí k platbám do zahraničí podléhají některému z výše uvedených daňových režimů. Jestliže je druh příjmu nerezidenta vymezen v § 22 ZDP a současně je dále uveden v § 36 ZDP a příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění nestanoví jinak, podléhá tento srážkové dani. Dále v tabulce si dovoluji shrnout přehledněji jednotlivé druhy příjmů:

¹ § 23 odst. 4 písm. a) ZDP

² § 25 odst. 1 písm. i) ZDP

Zdanitelné příjmy nerezidenta dle § 22 ZDP	Identifikace druhu zdanitelného příjmu	Sazby daně z příjmů nerezidenta (sazby srážkové daně dle § 36 ZDP)
§ 22 odst. 1 písm. c)	Příjmy ze služeb (mimo stavebně montážních projektů), obchodního, technického a jiného poradenství a zprostředkování poskytovaných na území ČR	§ 36 odst. 1 písm. a) bod 1 – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. f) bod 1	Příjmy z nezávislé činnosti architekta, lékaře, vědce, inženýra, daňového či účetního poradce, právníka a učitele	
§ 22 odst. 1 písm. f) bod 2	Příjmy z osobně vykonávané činnosti umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob	
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 1	Náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, software, know-how	
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 2	Náhrady za poskytnutá práva na užití, autorská práva	
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3	Podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obch. společností, daňově neúčinné finanční výdaje z úvěrů a půjček	§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1 – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 4	Úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček	§ 36 odst. 1 písm. b) bod 1 – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5	Příjmy z užívání movité věci umístěné na území ČR: – operativní pronájem [§ 36 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP] – finanční pronájem [§ 36 odst. 1 písm. d) ZDP]	§ 36 odst. 1 písm. a) bod 2 – 15 % § 36 odst. 1 písm. d) – 5 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6	Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob	§ 36 odst. 1 písm. a) bod 1 – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 8	Výhry z hazardních her, výhry fyzických osob v loteriích, sázkách, z reklamních, sportovních a veřejných soutěží	§ 36 odst. 2 písm. k) – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 12	Sankce ze závazkových vztahů	§ 36 odst. 1 písm. a) bod 1 – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 13	Příjmy ze svěřenského fondu	§ 36 odst. 1 písm. a) – 15 %
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 14, písm. h), písm. i)	Bezúplatné příjmy	§ 36 odst. 1 písm. a) – 15 %

Ostatní výše neuvedené příjmy ze zdrojů na území České republiky obecně podléhají povinnosti přiznat je a zdanit formou podání daňového přiznání v tuzemsku. I vzhledem k výše popsaným přeshraničním vymáháním této povinnosti je u nerezidentních poplatníků zavedena povinnost tzv. zajištění daně dle § 38e ZDP. Tento institut není tak tvrdý jako aplikace srážkové daně, která je konečným zdaněním, u níž nelze, až na výjimky, uplatnit žádné daňové výdaje. Zajištění daně zpravidla není konečným řešením, neboť v následně podaném daňovém přiznání lze uplatnit vynaložené daňové výdaje (náklady), což vede ke vzniku přeplatku na dani. V opačném případě (nepodání daňového přiznání) lze částky zajištění daně považovat za vyměření a úhradu daňové povinnosti poplatníka.

Třebaže obecně tedy platí, že zdanitelné příjmy nerezidentů z České republiky, u nichž plátce příjmů nesráží srážkovou, popř. ani zálohovou daň, podléhají zajištění daně, existují zde čtyři výjimky, které potvrzují opak:

- poplatník je rezidentem EU nebo státu tvořících Evropský hospodářský prostor (EHP);
- poplatník je rezidentem smluvního státu a smlouva s tímto státem neumožňuje příjem v Česku zdanit (např. zajištění daně v České republice nepodléhají příjmy švýcarského rezidenta z převodu podílů na obchodní

společnosti (družstvu) se sídlem v České republice, protože tyto příjmy vůbec nelze v Česku zdanit, jak vyplývá z článku 13 odst. 4 smlouvy mezi Českem a Švýcarskem, obdobně je tomu podle řady dalších smluv);

- úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, kde prodejcem je daňový nerezident České republiky (např. nákup potravin a dalšího spotřebního zboží v obchodě patřícím daňovému nerezidentovi);
- nájemné placené fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným (např. nájemné u bytů apod.).

Obecná sazba zajištění daně činí 10 %. I zde však existují čtyři výjimky týkající se následujících příjmů nerezidentních poplatníků:

- příjmy z prodeje investičních nástrojů (kam patří zejména cenné papíry) → 1 %,
- příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením → 1 %,
- základ daně připadající na společníka v o. s. a komplementáře k. s., je-li tento nerezidentní společník:
 - fyzickou osobou → sazba zajištění daně podle § 16 ZDP (tj. 15 %),
 - právnickou osobou → sazba zajištění daně podle § 21 ZDP (tj. 19 %).

Základní sazba 10 % se tak dle mých praktických zkušeností týká zejména příjmů stálých provozoven, příjmů z prodeje a užívání nemovitého majetku v České republice. Zajištění pak představuje dle mého názoru relativně vysoké cash-flow zatížení s ohledem na výpočet z hrubého příjmu nesníženého o žádné výdaje. Daňoví poplatníci (nerezidenti) tak mají pádný důvod podat daňové přiznání v Česku.

Částky zajištěné daně (zaokrouhleno na celé koruny nahoru) je nutné odvést do konce měsíce za předchozí kalendářní měsíc svému místně příslušnému správci daně na příslušný účet se speciálním předčíslem 10030.

JSTE/JSEM SKUTEČNĚ PLÁTCEM DANĚ?

Plátcem daně výše vymezeného druhu příjmu nerezidentovi nemusí být nutně jen daňový rezident České republiky, nýbrž např. i tzv. organizační složky státu anebo i daňový nerezident České republiky (tzv. zahraniční plátce daně³), který má v České republice stálou provozovnu nebo v tuzemsku zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dnů.

JE NUTNÁ REGISTRACE KE SRÁŽKOVÉ DANI A PŘÍPADNĚ DO KDY?

Stejně jako v případě jiných daní je nutné počítat i se splněním povinnosti registrovat se u místně příslušného správce daně. Pokud tedy seznáte, že platba podléhá srážkové dani, není radno otálet a je nutné přistoupit k registraci jako plátce daně z příjmů vybírané zvláštní sazbou. Na podání přihlášky k registraci má plátce daně toliko pouze do 15 dnů od vzniku povinnosti srážet daň.⁴

JAK SPRÁVNĚ URČIT ZÁKLAD DANĚ A NÁSLEDNĚ I VÝŠI SRÁŽKOVÉ DANĚ?

Základ daně pro zvláštní sazbu daně je zpravidla stanoven v úrovni (hrubého) příjmu. Výjimkou budiž jen v praxi se více či spíše méně vyskytující příjmy jako vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku, kde se příjem snižuje o nabývací cenu podílu.

Základ daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů, kromě příjmu z dividend, u něhož se základ daně zaokrouhluje na celé haléře dolů.⁵

Primární výše srážkové daně je stanovena v úrovni 15 %, nicméně např. u finančního pronájmu je to pouze 5 %. Ke správnému stanovení výše aplikované sazby srážkové daně

je však nutné nahlédnout do příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a státem rezidence poplatníka, neboť tato může příslušnou sazbu daně snížit nebo zdanění v České republice zcela vyloučit.

Pro zdanění se totiž použije postup, který je pro nerezidenta výhodnější. Sazby daně uvedené ve smlouvách jsou ve většině případů nižší, než jaké stanoví tuzemský ZDP. Nicméně nic není tak jednoduché, plátce daně totiž musí správci daně prokázat oprávněnost sražení daně nižší sazbou, protože smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) se vztahují pouze na rezidenty příslušných smluvních států. V tomto ohledu je tedy doporučením vhodné vyžádat si případně od svého zahraničního partnera doklad o jeho daňové rezidenci v příslušném smluvním státě, tzv. Potvrzení o daňovém rezidentství a dále pak zpravidla též další důkazní prostředky prokazující, že právě tento zahraniční partner je také současně skutečným vlastníkem předmětného příjmu, příp. že daný příjem je podle daňového práva příslušného smluvního státu považován za příjem tohoto zahraničního partnera. Zejména prokázání skutečného vlastnictví nemusí být zcela jednoduchou záležitostí.

Od 1. 1. 2013 z důvodu zamezení daňovým únikům ČR řeší zdaňování příjmů § 36 odst. 1 písm. a) a písm. b) ZDP, kde se stanoví sazba daně ve výši 35 % pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty:

- jiného členského státu Evropské unie,
- státu tvořícího Evropský hospodářský prostor (Island, Norsko, Lichtenštejnsko),
- státu, se kterým ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo dohodu o výměně informací v daňových záležitostech pro oblast daně z příjmů (např. Kajmanské ostrovy, Bermudy, ostrov Man, Andorrské knížectví, Britské Panenské ostrovy).

Srážková daň neboli daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou daně se zaokrouhluje na celé koruny dolů.⁶

KDY VZNIKÁ POVINNOST PROVÉST SRÁŽKU DANĚ?

V obecné rovině vzniká povinnost plátce daně provést sražení daně v okamžiku výplaty předmětného příjmu, event. nejpozději k datu účtování o závazku.⁷ Sražení daně znamená její odvod úhradou správci daně. Reálně se provedení srážky promítne v účetnictví plátce daně snížením závazku vůči poplatníkovi (nerezidentovi) a naopak je důvodem pro vznik závazku vůči správci daně.

V účetnictví se sražení daně projeví například tímto účetním zápisem MD 325 / D 342.

3 § 38c ZDP

4 § 127 DŘ

5 § 36 odst. 3 ZDP

6 § 36 odst. 3 ZDP

7 § 38d odst. 1 a 2 ZDP

JAKÁ JE LHŮTA PRO ODVEDENÍ/ ÚHRADU SRÁŽKOVÉ DANĚ A KAM JI ODVÉST?

Jak již bylo výše naznačeno, srážka daně neznamená automaticky její úhradu. Sraženou daň je nutné odvést správci daně, konkrétně místně příslušnému správci daně plátce daně do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci provedení srážky daně.⁸ Tato lhůta může být nicméně správcem daně prodloužena.⁹ Zde si dovoluji upozornit na uvedení speciálního předčísli určeného účtu finančního úřadu, a to 7720 (je-li poplatníkem fyzická osoba) nebo 7712 (právnícká osoba).

V účetnictví se úhrada sražené daně projeví například tímto účetním zápisem MD 342 / D 221.

VZNIKÁ I POVINNOST OZNÁMENÍ O PŘÍJMECH PLYNOUCÍCH DO ZAHRANIČÍ?

Plátci daně vzniká též povinnost podat správci daně tzv. „Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí“ (tiskopis 25 5478 MFin 5478 – vzor č. 16) nahrazující dříve používaný formulář „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“ (tiskopis 25 5478 MFin 5478 – vzor č. 14).¹⁰ Toto předmětné oznámení je nutné podat ve lhůtě pro odvod sražené daně samotné¹¹ a lhůtu pro podání nelze prodloužit.

Pokud se jedná o příjem, který je od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice, pak je plátce daně povinen správci daně podat výše uvedené Oznámení nově až do 31. kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém by byl povinen provést srážku daně, kdyby daný příjem nebyl od daně osvobozen a podléhal by zdanění v České republice.¹²

JAK ZAMEZIT MOŽNÉMU DVOJÍMU ZDANĚNÍ NA STRANĚ NEREZIDENTA ANEB „POTVRZENÍ O SRAŽENÉ DANI“?

Pro účely zamezení dvojího zdanění na straně nerezidenta (příjemce příjmu) je možné ve státě zdroje předmětného příjmu, tedy v České republice, požádat správce daně o vydání „Potvrzení o sražení daně“ v České republice. Žádost o vydání může být předložena jak poplatníkem samotným, tak i prostřednictvím plátce daně (tiskopis MFin 5231).¹³

V návaznosti na příslušné ustanovení SZDZ, zpravidla dle čl. 23, je možné využít téže uvedené metody – konkrétně metoda zápočtu daně či vynětí příjmů.

VYÚČTOVÁNÍ DANĚ

Lhůta pro vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně není upravena žádným z ustanovení ZDP, a proto platí obecné ustanovení DŘ, které říká, že plátce je povinen podat vyúčtování do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku (blíže viz tiskopis MFin 25 5466).¹⁴

Vyúčtování se podává odděleně za daně vybrané srážkou poplatníkům, kteří jsou fyzickými osobami, a poplatníkům, kteří jsou právníckými osobami. Pokud plátce daně prováděl opravy sražené daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (podle § 38d odst. 8 ZDP), musí přiložit Přílohu k vyúčtování daně... (tiskopis MFin 25 5466/A).

CO KDYŽ NENÍ SRÁŽKA DANĚ PROVEDENA, A TO ANI DODATEČNĚ?

Pokud plátce neprovede srážku daně, a to ani dodatečně, bude provedena tzv. brutace. Základem daně pro výpočet srážkové daně je pak částka odpovídající součtu příjmů vyplacených zahraniční osobě a daně, která z nich měla být sražena.¹⁵

JAK SE CELÁ TRANSAKCE PROMÍTNE V ÚČETNÍCH KNIHÁCH TUZEMSKÉHO PLÁTCE DANĚ?

Níže si dovoluji ilustrativně nastínit možné účetní zachycení na straně českého plátce daně.

8 § 38d odst. 3 ZDP

9 § 38d odst. 6 ZDP

10 <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/Upozorneni-k-tiskopisu-oznameni-podle-38-da-zakona-o-danich-z-prijmu.pdf>

11 § 38da odst. 2 ZDP

12 § 38da odst. 2 ZDP

13 § 38d odst. 7 ZDP

14 § 137 odst. 2 DŘ

15 § 38s ZDP

Č.	Účtování u plátce příjmu	MD	DAL
1.	Zaúčtování nákladu podle jeho charakteru	5xx, 04x	321
2.	Předpis sražení daně	321	342
3.	Odvod srážkové daně správci daně	342	221
4.	Úhrada nerezidentovi	321	221

JE SRÁŽKOVÁ DAŇ KONEČNOU DANÍ, NEBO MÁ POPLATNÍK DANĚ JEŠTĚ NĚCO DĚLAT?

Do konce roku 2008 bylo provedení srážky z příjmů nerezidenta konečným zdaněním.

Od 1. 1. 2009 mohou však daňoví rezidenti členských států EU a EHP (Island, Lichtenštejnsko, Norsko) na dobrovolné bázi podat v České republice daňové přiznání, avšak pouze z následujících příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. b), c), d), f), g) (v bodech 1, 2, 4, 5, 6, 12 až 14), h), i) ZDP.

Při zjištění základu daně si může nerezident vybrat, zda bude vycházet z účetnictví, z daňové evidence nebo pouze ze záznamu o příjmech a výdajích, nicméně uplatněné náklady musí být v souladu s českými daňovými zákony. Poplatník bude pravděpodobně zvažovat, zda je pro něj podání daňového přiznání výhodné. V daňovém přiznání je možné uplatnit náklady a některé slevy na dani, ale při výpočtu daňové povinnosti bude použita sazba daně stanovená tuzemským ZDP (15 % fyzické osoby, 19 % právnické osoby). Daň sražená plátcem pak může být nerezidentem započtena na celkovou daň. K prokázání výše příjmů a sražené daně bude správcem daně požadováno předložení potvrzení o sražení daně. Lze předpokládat, že po podání daňového přiznání zpravidla nerezidentům ve většině případů vznikne přeplatek na dani, který bude na základě žádosti správcem daně vrácen.

LZE SE SRÁŽKOVÉ DANI ZCELA VYHNOUT, NAPŘ. APLIKACÍ OSVOBOZENÍ?

Jak již bylo výše naznačeno, kromě možného zdanění příjmů nerezidentů srážkovou daní lze při splnění ZDP využít i osvobození od této daně.

V případě výplaty úroků z půjček či úvěrů, popřípadě podílů na zisku lze osvobození bez dalšího uplatnit při splnění podmínek uvedených v § 19 ZDP, event. uvedených v rámci příslušné SZDZ.

S účinností od 1. 1. 2011 jsou při splnění stanovených podmínek ZDP osvobozeny i příjmy z licenčních poplatků plynoucích rezidentovi členského státu EU, Švýcarska, Norska nebo Islandu v ČR. Osvobození od daně z příjmů je podmíněno následovně:

- plátce a příjemce licenčních poplatků jsou přímo kapitálově spojené osoby, a to min. 24 měsíců,
- příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem,
- licenční poplatky nejsou přičitatelné stálé provozovně nerezidenta umístěné na území ČR,
- příjemci licenčních poplatků bylo vydáno rozhodnutí podle § 38nb ZDP.

Vlastní rozhodnutí vydává Finanční úřad pro Prahu 1, přičemž žádost je podána buď samotným poplatníkem (nerezidentem), nebo prostřednictvím plátce (české společnosti) a měla by obsahovat následující přílohy:

- Potvrzení o daňovém rezidentství příjemce licenčních poplatků vydané zahraničním správcem daně.
- Informace prokazující, že příjemce licenčních poplatků je jejich skutečným příjemcem.
- Potvrzení zahraničního správce daně, že příjemce podléhá některé z daní uvedených v příslušném právním předpisu Evropských společenství obdobného charakteru jako daň z příjmů.
- Informace prokazující, že příjemce má právní formu uvedenou ve směrnici EU a podléhá dani z příjmů právnických osob uvedené ve směrnici EU.
- Informace prokazující, že příjemce a plátce licenčních poplatků jsou osobami přímo kapitálově spojenými a po jak dlouhou dobu.
- Právní titul pro výplatu licenčních poplatků.

Správce daně je povinen rozhodnutí o přiznání osvobození vydat do tří měsíců od okamžiku, kdy mu poplatník poskytl všechny potřebné informace a důkazy, které jsou nutné pro uplatnění osvobození. Rozhodnutí bude správcem daně vydáno nejmeně na jedno zdaňovací období, nejvíce však na tři po sobě jdoucí zdaňovací období. O rozhodnutí nelze žádat „zpětně“.

ZAJÍMAVÉ PŘÍKLADY Z PRAXE

Příklad 1

Výpočet zvýšeného základu daně

Česká společnost uhradila německé společnosti (tedy nerezidentovi) jednorázový licenční poplatek ve výši 500 000 Kč. V souladu s čl. 11 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ČR/DE podléhá tento zdanitelný příjem

nerezidenta v ČR srážkové dani ve výši 5 %. Bohužel však česká společnost opomněla v ČR srazit a odvést daň a nerezidentovi vyplatila celou částku 500 000 Kč. Vzhledem k této skutečnosti a dále faktu, že nesrazila daň ani dodatečně, správce daně provede při stanovení základu daně tzv. brutaci, to znamená, že považuje úhradu vyplacenou německé společnosti za již zdaněnou částku a základ daně vypočte následujícím způsobem. Základ daně = $(500\,000 \times 100) / (100 - 5) = 526\,316$ Kč.

Položka	Základ daně v Kč	Sazba daně 5 % v Kč
Původní základ daně	500 000	25 000
Zvýšený základ daně	526 316	26 316
Rozdíl	26 316	1 316

Plátce daně (česká společnost) tedy ze svých prostředků zaplatí o 1 578 Kč více a navíc je celá částka ve výši 21 316 Kč daňově neuznatelným nákladem.¹⁶

Příklad 2

Dodatečný odvod srážkové daně

Česká společnost uhradila zahraniční společnosti na základě smlouvy každé čtvrtletí licenční poplatky ve výši 500 000 Kč. Za první a druhé čtvrtletí tuzemská společnost však opomněla srazit a odvést srážkovou daň, která dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění činí 5 %. Ještě před úhradou za třetí čtvrtletí však na výše uvedené pochybení upozornil daňový poradce, a protože stále ještě existoval závazek vůči zahraniční společnosti, rozhodla se tuzemská společnost srazit srážkovou daň dodatečně z platby nerezidentovi za třetí čtvrtletí.

Účetní případ	Kč	MD	DAL
Výše částky za licenci – I. čtvrtletí	500 000	518	321
Úhrada faktury za I. čtvrtletí	500 000	321	221
Výše částky za licenci – II. čtvrtletí	500 000	518	321
Úhrada faktury za II. čtvrtletí	500 000	321	221
Výše částky za licenci – III. čtvrtletí	500 000	518	321
Předpis srážkové daně z fa za I.–III. čtvrtletí (3 × 25 000)	75 000	321	341
Odvod daně finančnímu úřadu	75 000	341	221
Doplatek zahraniční společnosti	425 000	321	221
Výše částky za licenci IV. čtvrtletí	500 000	518	321
Předpis srážkové daně z fa za IV. čtvrtletí	25 000	321	341
Odvod daně finančnímu úřadu	25 000	341	221
Doplatek zahraniční společnosti	575 000	321	221

V tomto případě společnost srážku daně z příjmů nerezidenta (zahraniční společnosti) odvedla dodatečně. Správce daně tedy nepoužije sankční mechanismus dle § 38s ZDP ve formě brutace, vyměřena bude pouze sankce za pozdní odvod daně (úrok z prodlení). Ve srovnání s předchozím případem je srážková daň skutečně vybrána z příjmu nerezidenta (tj. myšleno z jeho peněz) a plátce (tuzemská společnost) nemusel srážkovou daň platit ze svých prostředků.

Příklad 3

Finanční pronájem výrobního zařízení českou společností od společnosti ze Slovenska

Česká společnost uzavřela smlouvu o finančním pronájmu se slovenskou společností, kde předmětem pronájmu byl výrobní stroj. Dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a SR je tento druh příjmu podroben srážkové dani ve výši 5 %.

¹⁶ § 25 odst. 1 písm. r) ZDP

Příklad 4

Příjmy hráče ledního hokeje ze Slovenska

Český prvoligový hokejový klub zaměstnává slovenského hráče ledního hokeje, tedy daňového nerezidenta. Český hokejový klub je v souladu se Smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a SR povinen příjem slovenského hráče podrobit zdanění srážkovou daní ve výši 15 % [§ 22 odst. 1 písm. f) bod 2. ZDP, resp. blíže viz čl. 14 a 16 SZDZ]. V praxi se lze také setkat i s poskytnutím dalších forem plnění, např. ve formě bezúplatného poskytnutí sportovní výstroje, masáže, sauny, ubytování a zapůjčení automobilu. Zdanění v ČR pak podléhá součet všech těchto druhů příjmů, tj. v peněžní i nepeněžní formě.

Příklad 5

Odměna členu orgánu české právnické osoby

Členem představenstva české společnosti je fyzická osoba – daňový rezident Německa. Za výkon této funkce má nárok měsíčně na odměnu ve výši 50 000 Kč. Příjem z odměn členů orgánů, kteří jsou v České republice daňovými nerezidenty, tvoří samostatný základ daně zdaňovaný zvláštní sazbou daně ve výši 15 % [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP]. I zde ale platí, že příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění může stanovit nižší sazbu, zde konkrétně v článku 16 – Tantiémy – SZDZ umožňuje zdanění odměn za výkon funkce v ČR bez dalších omezení. Česká společnost odvede z příjmů člena představenstva každý měsíc srážkovou daň ve výši 7 500 Kč (15 % z odměny; v roce 2020 ještě zvýšené o pojistné podle tuzemských zákonů).

Příklad 6

Operativní nájem stroje českou společností od společnosti z Nizozemí

Česká společnost si na základě nájemní smlouvy pronajala stroj od svého obchodního partnera – holandské společnosti. ZDP stanoví, že příjmy za užívání movité věci umístěné na území ČR jsou zdanitelnými příjmy nerezidenta, které podléhají srážkové dani ve výši 15 % [§ 22 odst. 1 písm. g) bod 5. ZDP]. Avšak dle článku 12 příslušné SZDZ lze uplatnit pouze nižší sazbu ve výši 5 %. Podmínkou aplikace snížené sazby srážkové daně je nejen doložení/dispozice dokladem o daňovém domicilu holandské společnosti, ale i prokázání, že je skutečným vlastníkem vypláceného příjmu (lze např. prokázat i samotnou nájemní smlouvou).

Příklad 7

Platba licenčního poplatku za užití software

Česká společnost si na základě rámcové smlouvy od zahraniční společnosti pořizuje software ERP SAP R/3.

ZDP stanoví, že platba dodavateli za užití software se považuje za příjem ze zdroje na území České republiky [dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP], který v obecné rovině podléhá srážkové dani z takzvaných licenčních poplatků podle § 36 ZDP. ZDP definuje příjmy ze zdrojů na území ČR týkající se software jako „náhradu za poskytnutí práva na užití nebo za užití počítačových programů“. Blížší vymezení lze nalézt v pokynu D-22, dle kterého se „příjmy z úhrad počítačových programů (software) nepovažují za příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (takzvaný krabicový software)“. Starší výklad Ministerstva financí z roku 1993¹⁷ pak dokonce pro účely licenčních poplatků vymezuje tři jeho kategorie:

- software s omezeným převodem práv od dodavatele, který se vyznačuje možností využívat software za určitých podmínek s nějakým omezením časovým nebo místním (například postoupení práva, udělení souhlasu, udělení licence) a tento software podléhá licenčním poplatkům;
- software s úplným převodem práv, kdy dochází k dodání softwaru a převedení jeho veškerých práv na objednavatele, což v podstatě znamená prodej nehmotného majetku s veškerými jeho právy, a tudíž nepodléhá režimu licenčních poplatků;
- software standardní, který je určen pro širokou distribuci uživatelům (bez ohledu na to, zdali se jedná o poskytnutí omezených práv, či úplný převod práv), který nepodléhá zdanění licenčních poplatků.

17 Blíže viz Finanční zpravodaj č. 7–8/1993

Z výše uvedeného lze tedy jednoduše dovodit, že rozhodující je skutečnost, zdali se jedná o takzvaný krabicový software, nebo naopak software vytvořený přímo „na míru“. V praxi však toto nelze mnohdy jednoznačně rozlišit. Lze například systém SAP a jeho modifikaci „Automotive“ považovat za takzvaný krabicový software určený pro širokou distribuci (veřejnost). Česká legislativa bohužel na tyto vymoženosti dnešní doby uspokojivě nereaguje a neřeší je. Dle mých praktických zkušeností však lze za tzv. krabicový software považovat nejen klasicky distribuované programy, ale rovněž i programy dodávané konkrétním zákazníkům a modifikované pro jejich konkrétní účely, mimo jiné tedy i programy určené pro komplexní řízení podniků (tj. vč. SAP).

Ve vztahu k úpravě v mezinárodním měřítku některé SZDZ v článku 12 software výslovně uvádějí, jiné nikoli. V komentáři ke vzorové smlouvě OECD se uvádí, že počítačový program by měl být klasifikován jako literární, umělecké nebo vědecké dílo, což s sebou přináší řadu praktických problémů, které bohužel nepomáhá objasnit případná judikatura, neboť ta v této problematice také téměř neexistuje.

Příklad 8

Snížení základního kapitálu s výplatou společníkovi

Pan Novotný je jediným společníkem firmy Novotný, s. r. o. V průběhu roku 2021 se rozhodl snížit základní kapitál o 500 000 Kč a vyplatit jej společníkovi. Základní kapitál společnosti byl v minulosti tvořen prvotním peněžitým vkladem pana Novotného 400 000 Kč a posléze ještě zvýšením z vytvořeného zisku společnosti o dalších 100 000 Kč.

Popis účetní operace	Kč	MD	D
Provedení zápisu snížení základního kapitálu do obchodního rejstříku	100 000 400 000	411 411	365 365
Provedení srážky daně ve výši 15 % při snížení základního kapitálu z částky tvořené ze zisku z minulosti	15 000	365	342
Vyplacení částky ze snížení základního kapitálu společníkovi po jeho zdanění (400 000 + 100 000 – 15 000)	485 000	365	221
Úhrada, resp. odvedení srážkové daně správcem daně plátcem (tj. společností)	15 000	342	221

Příklad 9

Platba podílu na zisku/dividendy – příklad časových povinností

Vzhledem k možným komplikacím, jak postupovat při určení rozhodných termínů pro splnění povinností v souvislosti se srážkovou daní, níže příkladem uvádím tři možné varianty, pokud rozhodnutí o výplatě podílu na zisku bude 15. 7. 2021, avšak výplaty proběhnou v různých termínech později. Jaký je tedy nejzazší termín pro odvod srážkové daně v těchto variantách?

Rozhodnuto o výplatě podílu na zisku	Skutečná výplata	Datum povinnosti srazit daň	Datum povinnosti odvést daň
15. 7. 2021	20. 7. 2021	20. 7. 2021	30. 8. 2021
15. 7. 2021	20. 8. 2021	20. 8. 2021	30. 9. 2021
15. 7. 2021	20. 1. 2022	31. 10. 2021	30. 11. 2021

Při výplatě podílu na zisku fyzickým osobám anebo právnickým osobám nesplňujícím podmínky pro osvobození vzniká plátcům povinnost odvést srážkovou daň. Pro odvod srážkové daně je stěžejní datum povinnosti srazit daň, která vzniká při výplatě podílu na zisku, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku.¹⁸ U příjmů z podílu na zisku plynoucích ze zaknihovaných cenných papírů je plátcem daně povinen srazit daň nejpozději do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž byla schválena účetní závěrka a bylo rozhodnuto o rozdělení zisku.

Srážka daně prakticky znamená, že plátcem daně sníží závazek vůči příjemci podílu na zisku a zaúčtuje závazek vůči správci daně. Samotnou daň pak musí správce daně uhradit do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém provedl srážku daně.