

DAŇOVÁ PROBLEMATIKA PODNIKÁNÍ V NĚMECKU

I. DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Daň z příjmů je ve Spolkové republice Německo upravena zákonem „Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862)“, v posledním upravovaném znění dle článku „Artikel 2 Absatz 11 des Gesetzes vom 3. Mai 2013 (BGBl. I S. 1084). Německý zákon o daních z příjmů je upraven na rozdíl od zákona v České republice ve dvou samostatných zákonech, a to „Einkommensteuergesetz – EStG“ = zákon o dani z příjmů fyzických osob a Körperschaftsteuergesetz – KStG“ = zákon o dani z příjmů právnických osob.

Spolková republika Německo a Československá socialistická republika (v roce 1984 ještě neexistovala Česká republika) uzavřely smlouvu o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku (Abkommen zwischen der Tschechoslowakischen Sozialistischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen). Tato smlouva byla publikována ve Sbírce zákonů č. 18/1984 (dále jen „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“ – „DBA“). Tato smlouva je nadřazena jak zákonu o daních z příjmů ve Spolkové republice Německo, tak zákonu o daních z příjmů v České republice. Pokud Smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví jinak než lokální zákony, pak se uplatní ustanovení smlouvy.

1.1. Rozsah zdanění příjmů ve Spolkové republice Německo

Daňový poplatník s neomezenou daňovou povinností (dále jen „daňový rezident“) zdaňuje ve Spolkové republice Německo příjmy ze zdrojů na území Spolkové republiky Německo, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Naopak daňový poplatník s omezenou daňovou povinností (dále jen „daňový nerezident“) zdaňuje ve Spolkové republice Německo pouze příjmy ze zdrojů na území Spolkové republiky Německo.

Rozsah toho, co je příjmem ze zdrojů na území Spolkové republiky Německo stanoví německý zákon o daních z příjmů, jeho ustanovení jsou však limitována výčtem těchto

příjmů uvedených ve Smlouvě o zamezení dvojího zdanění a oprávněním státu zdroje je zdanit.

1.2. Kdo je daňovým rezidentem ve Spolkové republice Německo

Kdo je daňovým rezidentem ve Spolkové republice Německo stanoví zákon o daních z příjmů (EStG) a Smlouva o zamezení dvojího zdanění (DBA).

Neomezená daňová povinnost předpokládá podle § 1 odst. 1 zákona o daních z příjmů (EStG) bydliště nebo zda se obvykle zdržuje v Německu.

Pokud je tato osoba rovněž daňovým rezidentem v České republice (tedy obvykle se v České republice zdržuje nebo zde má své bydliště), pak se určí, kde je fyzická osoba daňovým rezidentem, podle postupně aplikovaných kritérií článku 4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Rozhodující bude to z kritérií, které pro jeden z obou smluvních států převáží. Těmito postupně aplikovanými kritérii jsou : (i) ve kterém státě má daná osoba stálý byt, (ii) kde se nachází středisko jejích životních zájmů, (iii) kde se obvykle zdržovala.

Obvykle se ale na vyslání pracovníků, resp. na jejich příjmy, bude vztahovat omezená daňová povinnost pro osoby, které nemají bydliště ani trvalý pobyt v Německu, dosahují li v Německu příjmů ve smyslu § 49 EStG. Spadají sem mimo jiné příjmy ze závislé činnosti, je-li práce vykonávána v Německu. Povinnost zdanit příjmy ze závislé činnosti v Německu se pracovníka s bydlištěm v zahraničí (Česká republika) týká nezávisle na tom, zda je zaměstnán u tuzemského, nebo zahraničního zaměstnavatele, podrobněji viz níže.

1.3. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je pro účely daně z příjmů fyzických osob vždy kalendářní rok.

1.4. Příjmy fyzických osob

Příjmy ze závislé činnosti jsou definovány v EStG obecně v § 19 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit). Jedná se o výčet příjmů v několika rozsáhlých ustanoveních zákona např. mzdy, platy, dary, tantiémy a jiné příjmy a výhody v zaměstnání, důchody, penze, peněžní i nepeněžní plnění.

Základem pro výpočet daně z příjmů ze závislé činnosti je zdanitelná hrubá mzda a to včetně nepeněžních příjmů. Např. použití osobního automobilu pro soukromé účely se rovněž zahrnuje do základu daně. Naopak se do základu daně nezahrnují příspěvky na důchod, které jsou osvobozeny, cestovní náhrady apod.

V §3 a §3b EStG jsou vyjmenovány osvobozené příjmy a dále různé nezdanitelné části základu daně. Mimo to se jinak všechny příjmy přiřadí do jednoho ze sedmi druhů příjmů (příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství; příjmy ze živnosti; příjmy z podnikání; příjmy ze závislé činnosti; příjmy z kapitálového majetku; příjmy z pronájmu a ostatní příjmy.

1.4.1. Příjem českého daňového rezidenta ze závislé činnosti za práci ve Spolkové republice Německo podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Rozsah zdanění příjmu ze závislé činnosti českého daňového rezidenta za práci ve Spolkové republice Německo stanoví zákon o dani z příjmů (EstG) a Smlouva o zamezení dvojího zdanění (DBA).

Podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (článek 15) mohou být příjmy českého daňového rezidenta za práci zdaněny ve Spolkové republice Německo, pokud je tam práce vykonávána.

Z tohoto pravidla se uplatní výjimka, jsou-li zároveň splněny následující tři podmínky: (i) český daňový rezident je zaměstnán v Německu v období nepřesahující v úhrnu 183 dny během příslušného kalendářního roku a (ii) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který nemá bydliště či sídlo v Německu, a (iii) odměny zaměstnanec nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v Německu. Jakmile je jedna z těchto podmínek porušena, zdanění se příjem ze závislé činnosti českého daňového rezidenta za práci ve Spolkové republice Německo vždy.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění neupravuje detailnější způsob výpočtu „183 dnů“, proto se počítají pouze dny fyzické přítomnosti na území Německa, a to např. včetně víkendů.

Příjem německého daňového rezidenta za práci v Německu se zdaní ve Spolkové republice Německo vždy.

Bez ohledu na výše uvedená pravidla stanoví Smlouva o zamezení dvojího zdanění, že příjmy ze závislé činnosti pobírané z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě námořní lodi nebo letadla v mezinárodní dopravě nebo na palubě člunu používaného ve vnitrozemské plavbě se zdaní jen v České republice, pokud se místo skutečného (hlavního) vedení tohoto podniku provozujícího tuto dopravu nachází v České republice.

1.4.2. Příjem českého daňového rezidenta vyslaného do Spolkové republiky Německo českým zaměstnavatelem

Příjem zaměstnance - českého daňového rezidenta vyslaného do Spolkové republiky Německo bude podléhat tedy zdanění vždy, pokud v Německu stráví zaměstnanec více než 183 dní .

Příjem zaměstnance – českého daňového rezidenta vyslaného do Spolkové republiky Německo bude vždy zdaněn v Německu, pokud má český zaměstnavatel ve Spolkové republice Německo stálou provozovnu, k jejíž tíži jde mzda zaměstnance.

Příjem zaměstnance – českého rezidenta vyslaného do Spolkové republiky Německo v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly bude zdaněn ve Spolkové republice Německo až po uplynutí lhůty 183 dnů práce v Německu zpětně. Pokud však bude zaměstnanec vyslán do Německa na více než 183 dnů, potom má Spolková republika Německo právo na zdanění již od prvního dne mezinárodního pronájmu pracovní síly.

1.4.3. Příjem českého daňového rezidenta od německého zaměstnavatele

Jakmile má český daňový rezident příjmy od německého daňového rezidenta na základě lokální pracovní smlouvy, podléhají jeho příjmy ze závislé činnosti zdanění ve Spolkové republice Německo od prvního dne výkonu práce v Německu.

1.4.4. „Švarcsystém“ a riziko doměrku daně z příjmů fyzických osob

Speciální problém při zdaňování příjmů fyzických osob s bydlištěm v zahraničí představuje posouzení Švarcsystému. Švarcsystém je ale spíše problémem z hlediska sociálního zabezpečení, kterému by se mělo účinně čelit zjišťováním statusu a fakultativním a obligatorním prověřováním.¹ Je třeba upozornit i na s tím související trestněprávní důsledky pro „zaměstnavatele“, který tento systém využívá. Podle § 266a trestního zákoníku (StGB) se nevyplacení a zpronevěra odměny za práci (míněno je pojistné na sociální zabezpečení odváděné nositelům sociálního zabezpečení) považují za trestný čin zaměstnavatele, který je postihován pokutou nebo trestem odnětí svobody až na 10 let v obzvlášť závažných případech.

V případě přijímaných pracovníků vzniká naproti tomu z hlediska daňového práva otázka kvalifikace příjmů (příjmy ze závislé versus podnikatelská činnost) a s tím spojených důsledků z hlediska daně z přidané hodnoty a živnostenské daně a na to navazujícího určení práva na zdanění podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Zaměstnavatel využívající Švarc systém musí zejména zvážit možná rizika z hlediska odpovědnosti za pozdní odvedení daně ze mzdy.²

1.4.5. Odpočty ze základu daně, slevy na dani z příjmů fyzických osob

V Německu existuje řada odpočitatelných položek, nezdanitelných částí základu daně, slevy na dani.

Mezi nejčastější patří základní nezdanitelná částka tzv. „Arbeitnehmer-Pauschalbetrag“, který se týká příjmů ze závislé činnosti a jehož výše je 1000 EUR za rok.

Nezdanitelná částka na manželku/manžela, tak jak ji známe v ČR, v Německu neexistuje, nicméně pro manželské páry platí zvláštní daňový tarif.

Jako tzv. zvláštní odpočitatelná položka se v Německu uplatňuje „Altersvorsorgebeiträge und Beiträge zur Rentenversicherung“ (příspěvky na důchodové spoření). Roční výše této odpočitatelné položky je omezena částkou 20 000 EUR.

1.5. Sazby daně z příjmů fyzických osob

Aktuální sazba daně z příjmů fyzických osob je v rozpětí od 0 až do mezní sazby daně 45%.

Do výše příjmu 8.354 EUR za rok je daň z příjmů ve výši 0 EUR. Zdanění je progresivní a výpočet daně je velice komplikovaný. Kromě daně z příjmů musí poplatníci odvádět tzv. příspěvek solidarity, který činí 5,5 % ze sazby daně. Např. při sazbě daně ve výši 42% (při příjmu v rozpětí mezi 52 882 EUR do 250 731 EUR) činí příspěvek solidarity 2,31% (5,5% ze 42%), takže pro osobu v tomto pásmu platí zdanění ve výši 44,31%.

¹ Srov. § 7a, § 28a něm. sociálního zákoníku SGB IV.

² Podle § 42d odst. 1 věta 1 č. 1 zákona o daních z příjmů (EStG) odpovídá zaměstnavatel za daň ze mzdy, kterou je povinen zadržet a odvést.

Z vlastní zkušenosti doporučuji pro konkrétní výpočet efektivní míry zdanění přizvat ke spolupráci německého daňového poradce. V Německu se mění každoročně pásma zdanění a různá pravidla pro odpočitatelné položky se stejnou frekvencí jako v České republice. Určitě je nutno počítat s tím, že míra zdanění v Německu je u vyšších příjmových kategorií výrazně vyšší než v České republice.

Níže uvádíme platnou tabulku sazeb daní z příjmů fyzických osob až do roku 2014 přímo v platném znění německého zákona

Einkommensteuertarif - Lexikon des Steuerrechts

	Nullzone	1. linear-progressive Zone	2. linear-progressive Zone	Proportionalzone I	Proportionalzone II
2007 2008	7 664 €	von 15 % bis 23,97 % von 7 665 € bis 12 739 €	von 23,97 % bis 42 % von 12 740 € bis 52 151 €	42 % ab 52 152 €	45 % (Reichensteuer) ab 250 001 €
2009	7 834 €	von 14 % bis 23,97 % von 7 835 € bis 13 139 €	von 23,97 % bis 42 % von 13 140 € bis 52 551 €	42 % ab 52 552	45 % 250 401 €
2010	8 004 €	von 14 % bis 23,97 % von 8 005 € bis 13 469 €	von 23,97 % bis 42 % von 13 470 € bis 52 881 €	42 % ab 52 882	45 % ab 250 731 €
2013	8 130 €	von 14 % bis 23,97 % von 8 131 € bis 13 469 €	von 23,97 % bis 42 % von 13 470 € bis 52 881 €	42 % 52 882 € bis 250 730 €	45 % ab 250 731 €
2014	8 354 €	von 14 % bis 23,97 % von 8 354 € bis 13 469 €	von 23,97 % bis 42 % von 13 470 € bis 52 881 €	42 % 52 882 € bis 250 730 €	45 % ab 250 731 €

1.6. Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob

Obecně je termínem pro podání daňových přiznání za kalendářní rok, tedy k dani z příjmů fyzických osob, k živnostenské dani, dani z příjmů právnických osob a k DPH, **31. květen následujícího roku** (§ 149 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

Pro daňové poplatníky, kteří podávají přiznání prostřednictvím daňového poradce nebo spolku na pomoc s daní ze mzdy, platí obecné prodloužení lhůty až do 31. 12. následujícího roku.

Pro daňové poplatníky, kteří podávají přiznání bez daňového poradce, platí prodloužení lhůty na základě žádosti poplatníka až do 31. 8. následujícího roku.

Mimo tyto případy se termín pro podání přiznání prodlužuje pouze na základě odůvodněné žádosti.

1.7. Zamezení dvojího zdanění u příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Český daňový rezident, který má příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů ze Spolkové republiky Německo, které byly zdaněny v Německu, má nárok na uplatnění metody zamezení dvojího zdanění podle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Její článek 23 odst. 2 písm. a) stanovuje metodu vynětí příjmů s výhradou progresu.³ To znamená, že příjmy získané v Německu osobou, která je daňovým rezidentem v České republice, jsou v České republice vyňaty ze zdanění, pokud by v České republice existovala progresivní sazba zdanění, pak by se pro účely jejího výpočtu braly tyto příjmy v úvahu.

Protože v České republice v současné době neexistuje progresivní způsob zdanění fyzických osob, můžeme shrnout, že výsledkem bude v České republice vynětí příjmů již zdaněných v Německu.

II. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Z pohledu českého daňového rezidenta je podstatné vědět, kdy mu vzniká ve Spolkové republice Německo stálá provozovna.

2.1. Stálá provozovna dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění (DBA)

Podle článku 5 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění vzniká stálá provozovna českého podnikatele v Německu v případě, že má v Německu trvalé zařízení pro podnikání, v němž

³ K daňovým aspektům vyslání srov. mimo jiné Sparfeld/Bobkova „Entsendung tschechischer Arbeitnehmer nach Deutschland“ (Vysílání českých pracovníků do Německa), in: Praxis internationaler Steuerberatung, 2005, str. 60 a násl.

podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Takovým zařízením může být zejména místo vedení části podniku, závod, kancelář, továrna, dílna, důl atd.

Za stálou provozovnu se považuje také staveniště nebo montáž, které trvají déle než 12 měsíců.

Stálou provozovnu založí i závislý zástupce, který v Německu bude jednat na základě plné moci na účet českého podnikatele a bude mít a obvykle používat oprávnění uzavírat smlouvy jeho jménem.

Pro doplnění je vhodné uvést, že stálá provozovna může vzniknout nejen právnické osobě, ale i podnikající fyzické osobě. Článek 5 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž nerozlišuje mezi příjmy z podnikání fyzické a právnické osoby.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje i výjimky, kdy trvalé místo k výkonu činnosti není považováno za stálou provozovnu, jedná se zejména o případ, kdy je takové místo udržováno pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo k dodání zboží, dále pak činnostem přípravného nebo pomocného charakteru nebo za účelem shromažďování informací pro podnik.

2.2. Stálá provozovna podle německého zákona

Dosáhne-li zahraniční český podnikatel příjmy prostřednictvím stálé provozovny v Německu, vzniká mu tím omezená daňová povinnost v Německu.⁴ Směrodatná je definice stálé provozovny v § 12 německého zákona o správě daní a poplatků (AO). Na základě této úpravy je stálou provozovnou každé stálé zařízení určené k podnikání nebo zařízení, které slouží činnosti podniku. Věta 2 tohoto předpisu obsahuje pozitivní výčet zařízení určených k podnikání, která se zejména považují za provozovny.⁵

Německá definice provozovny v § 12 zákona o správě daní a poplatků (AO) se nekryje stoprocentně s definicí provozovny v čl. 5 smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Německem. **Německý pojem provozovny je pojat v širším smyslu** než ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Jak je uvedeno již výše např. čistě přípravné nebo pomocné činnosti nejsou provozovnou ve smyslu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nicméně spadají pod definici stálé provozovny podle německé úpravy.⁶

Přesto dochází jen velmi zřídka k rozdílné kvalifikaci, jelikož obě definice vedou ve většině případů ke stejným výsledkům.⁷ Navíc, jak uvedeno výše, i v Německu je smlouva o zamezení dvojího zdanění nadřazena zákonu, proto by se měla vždy použít definice uvedená ve smlouvě. Stálá provozovna jako taková nemá právní subjektivitu a je považována za součást

⁴ § 49 odst. 1 č. 2 písm. a zákona o daních z příjmů (EStG). Podrobná vysvětlení k pojmu provozovny a důsledkům existence provozovny jsou obsaženy v přípisě Spolkového ministerstva financí ze dne 24. 12. 1999 (Spolkový daňový věstník (BStBl.) I 1999, 1076 „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze“ (Principy správy provozoven)).

⁵ V pozitivním katalogu je například uvedeno: místo vedení společnosti, pobočky, pracoviště, skladů zboží, nákupních nebo prodejních středisek nebo dlouhodobé realizace staveb a montáží.

⁶ Srov. Wassermeyer in Debatin / Wassermeyer, Doppelbesteuerung (Dvojí zdanění), čl. 5 vzorové dohody, pozn. na okraji 8.

⁷ Srov. principy správy provozoven, podčíslo 1.2.1.1.

zahraničního zřizovatele (kmenové firmy). V důsledku toho nejsou vzájemné závazkové vztahy mezi českým zřizovatelem a jeho stálou provozovnou na základě případného poskytování služeb daňově uznatelné.

Pro případy vysílání pracovníků může stálá provozovna připadat v úvahu zejména v podobě obchodního zastoupení.⁸ Má-li se při vysílání pracovníků zabránit vzniku stálé provozovny, je třeba uvážit nejprve to, aby vyslaná osoba nepůsobila v rámci stálého zařízení podniku, který ji vyslal. Dále nesmí být pracovníkovi udělena plná moc uzavírání smluv jménem vysílajícího podniku.⁹

2.3. Základ daně stálé provozovny právnické osoby

K určení zisku stálé provozovny lze použít přímou nebo nepřímou metodu. Zatímco přímou metodou se zisk provozovny zjišťuje podle obecných pravidel platných pro určení daňového základu u německých daňových rezidentů, při nepřímé metodě se celkový zisk podniku rozděluje mezi zřizovatele a jeho stálou provozovnu na základě rozdělovacího klíče¹⁰. Kvůli obtížnosti nalezení vhodného rozdělovacího klíče je německá judikatura nakloněna přímé metodě.¹¹

Na úrovni stálé provozovny se vybírá pouze tzv. živnostenská daň, a to bez ohledu na to, zda se jedná o stálou provozovnu fyzické nebo právnické osoby.¹²

Pokud je zřizovatelem stálé provozovny fyzická osoba v zahraničí nebo zahraniční osobní společnost, pak podléhají příjmy ze stálé provozovny v Německu zdanění v rámci omezené daňové povinnosti (dani z příjmů fyzických osob). Sazba daně z příjmů, která se použije, je progresivní a pohybuje se mezi 14 a 45%, s tím, že nejvyšší sazba platí od zdanitelného příjmu 250.731 EUR (viz část I daň z příjmu fyzických osob; bod 1.5). Živnostenskou daň zaplacenou za stálou provozovnu lze započítat na daňovou povinnost.¹³

Pokud je zřizovatelem stálé provozovny zahraniční právnická osoba, pak podléhá svými zisky ze stálé provozovny omezené daňové povinnosti (dani z příjmů právnických osob). Zatížení daní z příjmů právnických osob činí stejně jako v případě kapitálové společnosti v Německu – 15 %.¹⁴ Započtení živnostenské daně v tomto případě možné není, živnostenská daň také není odečitatelným provozním nákladem.

⁸ Viz k tomu čl. 5 odst. 4 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění ČR/Německo.

⁹ K tomuto tématu a k problémovým případům pronájmu kanceláří delegující mateřskou společností na jedné straně a nákladové zatížení ze strany užívajících dceřiných společností na druhé straně srov. Jakobs „Internationale Unternehmensbesteuerung – Deutsche Investitionen im Ausland, ausländische Investitionen im Inland“ (Mezinárodní zdanění podniků – Německé investice v zahraničí, zahraniční investice v tuzemsku), 7. vydání, str. 1383 s dalšími doklady.

¹⁰ Např. objem mezd nebo obrat.

¹¹ Spolkový finanční dvůr ze dne 28. 3. 1985, Spolkový daňový věstník (BStBl.) II 1985, 407; Spolkový finanční dvůr ze dne 29. 7. 1992, Spolkový daňový věstník (BStBl.) II 1993, 65.

¹² Srov. k tomu vysvětlivky výše.

¹³ § 35 odst. 1 str. 1 č. 1 zákona o daních z příjmů (EStG). Započtení živnostenské daně se ovšem provádí paušálně, takže u vysokých přírůžek obecního úřadu k živnostenské dani není možné její úplné započtení.

¹⁴ Plus 5,5 % ke stanovené dani z příjmů právnických osob.

Výše uvedený postup je v souladu s článkem 7 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která stanoví především, že zisky dosažené českým podnikatelem ve Spolkové republice Německo by v každém případě měly zahrnovat částky, které by mohla stálá provozovna docílit, kdyby byla samostatným podnikem a vykonávala stejné nebo obdobné činnosti za stejných a obdobných podmínek, a byla zcela nezávislá ve styku s českým podnikatelem, jehož je stálou provozovnou.

Plynou-li zahraniční kapitálové společnosti dividendy od německé kapitálové společnosti přes stálou provozovnu v Německu zapojenou jako mezičlánek, je tento příjem v případě minimálního podílu ve výši 10 % z 95 % osvobozen od daňové povinnosti.¹⁵ Provozní výdaje v souvislosti s účastí lze přesto v plné výši uplatnit jako odečitatelné položky.¹⁶

K zamezení dvojího zdanění zisku provozovny dosaženého v Německu stanovuje čl. 23 odst. 2 a smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Německem metodu vynětí příjmů realizovaných prostřednictvím stálé provozovny.

2.4. Ohlášení provozovny

V zásadě se podle § 138 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (AO) ohlašuje otevření stálé provozovny na úředním formuláři obci, kde má být stálá provozovna otevřena. Obec neprodleně informuje o obsahu ohlášení příslušný finanční úřad.¹⁷ Totéž platí pro změnu nebo odhlášení stálé provozovny kvůli přeložení sídla nebo zrušení stálé provozovny. Lhůta pro ohlášení činí podle § 138 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (AO) a příslušných ustanovení v prováděcí vyhlášce k zákonu o správě daní a poplatků jeden měsíc od vzniku ohlašované události.

Živnostníci, kteří mají podle § 14 živnostenského zákona ohlašovací povinnost vůči příslušnému orgánu (obecní, příp. živnostenský úřad), splní s tímto ohlášením současně svou daňovou ohlašovací povinnost podle § 138 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Ohlášení se provádí na formuláři definovaném v přílohách 1, 2 a 3 k § 14 odst. 4 živnostenského zákona.¹⁸ Daňoví poplatníci, na které se nevztahuje ohlašovací povinnost podle živnostenského zákona, mohou ohlášení provést bez předepsaných formulářů. Mohou použít také formulář podle živnostenského zákona.

¹⁵ § 8b odst. 1 věta 1 ve spojení s odst. 5 str. 1 zákona o dani z příjmů právnických osob (KStG). K minimálnímu podílu ve výši 10 % (platnému od 1. 3. 2013) viz § 8 odst. 4 zákona o dani z příjmů právnických osob (KStG) v aktuálním znění.

¹⁶ § 8b odst. 5 věta 2 zákona o dani z příjmů právnických osob (KStG).

¹⁷ Nebylo-li stanovení reálných daní svěřeno do pravomoci obcí, nastupuje na místo obce finanční úřad příslušný podle § 22 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (AO). Ten, kdo zahájí činnost jako osoba se svobodným povoláním, je povinen tuto skutečnost oznámit finančnímu úřadu příslušnému podle § 19 zákona o správě daní a poplatků (AO) (finanční úřad podle místa bydliště).

¹⁸ Přílohy 1-3 (vždy jeden formulář pro přihlášení, změnu nebo odhlášení) k § 14 živnostenského řádu (GewO) jsou k dispozici ke stažení například na internetových stránkách místních průmyslových a hospodářských komor, viz např. <http://www.ihk-koblenz.de/starthilfe/gewerbemeldung/>. Místní průmyslové a obchodní komory často nabízejí také příslušný online servis v rámci pomoci s přihlášením, změnou nebo odhlášením živnosti.

2.5. Sazba daně z příjmů právnických osob

Sazba daně z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer – KÖSt) byla ve Spolkové republice Německo po daňové reformě snížena z původních 25% na současných 15%. Kromě daně z příjmů právnických osob však právnické osoby také platí tzv. „Solidaritätzuschlag“ ve výši 5,5% z objemu odváděných daní, reálná výše zdanění právnických osob tak činí 15,825 %.

2.6. Lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů českým daňovým rezidentem za stálou provozovnu

Obecně je termínem pro podání daňových přiznání za kalendářní rok, tedy k dani z příjmů fyzických osob, k živnostenské dani, dani z příjmů právnických osob a k DPH, **31. květen následujícího roku** (§ 149 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

Pro daňové poplatníky, kteří podávají přiznání prostřednictvím daňového poradce nebo spolku na pomoc s daní ze mzdy, platí obecné prodloužení lhůty až do 31. 12. následujícího roku.

Pro daňové poplatníky, kteří podávají přiznání bez daňového poradce, platí, že mohou tuto lhůtu na základě žádosti prodloužit až do 31. 8. následujícího roku.

Mimo tyto případy se termín pro podání přiznání prodlužuje pouze na základě odůvodněné žádosti.

III. SOCIÁLNÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Ve Spolkové republice Německo platí stejně, jako v ostatních členských státech Nařízení EP a Rady (ES) č. 883/2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen Nařízení) a Nařízení EP a Rady (ES) č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 883/2004). Obě tato nařízení jsou přímo účinná a přímo aplikovatelná ve všech členských státech, tedy i ve Spolkové republice Německo a vztahují se jak na sociální tak na zdravotní pojištění.

Jedním ze základních principů těchto nařízení je aplikace právního řádu jediného státu, což znamená, zaměstnanci podléhají předpisům pouze jednoho státu, ačkoliv pracují v jiném státě, než bydlí nebo pracují ve více státech.

Je-li podle pravidel výše uvedených nařízení určena jako příslušná německá legislativa, pak se musí český podnikatel zaregistrovat u zdravotní a sociální pojišťovny ve Spolkové republice Německo a odvádět tam pojistné podle německých předpisů. Nejčastěji k této situaci dojde, pokud zaměstná česká společnost německého zaměstnance na práci v Německu či pokud bude zaměstnanec souběžně vykonávat činnost ve Spolkové republice Německo a v České republice a jeho bydliště bude ve Spolkové republice Německo. Konkrétní podmínky určení

příslušnosti k předpisům sociálního zabezpečení lze nalézt na stránkách České správy sociálního zabezpečení (<http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/urceni-statu-pojisteni/>).

Pokud zaměstnanec podléhá systému německého sociálního zabezpečení, je třeba respektovat tyto principy a sazby pojistného: Pojistné na zákonem stanovené sociální zabezpečení se řídí výší příjmů pojištěných osob s přihlédnutím k maximálním vyměřovacím základům¹⁹. Pojistné na sociální zabezpečení platí zaměstnanci stejně jako zaměstnavatelé zpravidla rovným dílem. Celý příspěvek na sociální zabezpečení, tvořený zdravotním pojištěním, pojištěním pro případ péče, důchodovým pojištěním a pojistným pro případ nezaměstnanosti, odvádí zaměstnavatel.²⁰

Pro rok 2013 platí následující sazby pojistného (není-li uvedeno jinak, vždy 50 % zaměstnavatel a 50 % pracovník):

- důchodové pojištění 18,9 %
- pojištění pro případ nezaměstnanosti 3 %
- pojištění pro případ péče 2,05 %, příplatek pro bezdětné pojištěnce od věku 23 let ve výši 0,25 %
- zdravotní pojištění: obecná sazba pojistného 15,5 %, z toho na pracovníka připadá 8,2 % a na zaměstnavatele 7,3 %.

U maximálních vyměřovacích základů se pro důchodové pojištění a pojištění pro případ nezaměstnanosti rozlišuje podle toho, v jaké spolkové zemi pojištěnec bydlí. Pro takzvané „staré spolkové země“ platí v roce 2013 max. roční vyměřovací základ ve výši EUR 69 600 (měsíčně EUR 5 800), zatímco pro „nové spolkové země“ snížený max. roční vyměřovací základ ve výši EUR 58 800 (měsíčně EUR 4 900). Max. vyměřovací základ pro zdravotní pojištění a pojištění pro případ péče činí jednotně pro Německo EUR 47 250 (měsíčně EUR 3 937,50).

Od max. vyměřovacího základu je třeba rozlišovat minimální hranice pojistného pro zdravotní pojištění. To v roce 2013 činí EUR 52 500 za rok (EUR 4 350 měsíčně) a upravuje příjmovou hranici, od které odpadá povinnost platit zákonem stanovené zdravotní pojištění a pojištěnec si může vybrat mezi dobrovolným zdravotním pojištěním u státní, nebo soukromé zdravotní pojišťovny.

U soukromého zdravotního pojištění odpovídá pojistné pojišťovanému riziku s přihlédnutím k různým faktorům (věk, předchozí onemocnění atd.).

Systémy sociálního zabezpečení v Německu, které spočívají na principu solidarity, se vlivem demografických změn stále více ocitají pod tlakem. V důsledku toho bylo v roce 2007 rozhodnuto o zvýšení věku pro odchod do důchodu u obecného důchodového pojištění **na 67 let**. Odchod do důchodu v 67 letech na základě toho platí pro všechny osoby narozené v roce 1964 nebo později. Pro všechny osoby narozené před rokem 1964 se věk pro odchod

¹⁹ Maximálním vyměřovacím základem se rozumí příjmová hranice, pro kterou platí maximální výše příspěvku na sociální zabezpečení. Hrubé příjmy nad tuto hranici nevedou ke zvýšení příspěvku. Maximální vyměřovací základy jsou stanovovány zpravidla jednou za rok spolkovou vládou formou právního nařízení.

²⁰ K tomu se druží další odvody, například odvod na pojištění neschopnosti splácet své závazky v nezaměstnanosti (Insolvenzgeldumlage).

do důchodu postupně zvedá ze 65 na 67 let. Předčasný odchod do důchodu je možný pouze s tím, že se vyplácený důchod krátí.

Přímými kontaktními osobami pojištěnců stejně jako zaměstnavatelů pro otázky sociálního zabezpečení jsou místní zdravotní pojišťovny.

IV. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Německý zákon o dani z přidané hodnoty (Umsatzsteuergesetz – UStG) vychází ze směrnic a nařízení Evropské Unie, především ze směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, nařízení Rady /EU) 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES. Základní principy, které známe z českého zákona o DPH, proto platí i ve Spolkové republice Německo. Daň z přidané hodnoty je na základě příslušných směrnic jedna z nejvíce harmonizovaných daní na evropské úrovni. Využitím práva volby daného směrnicemi při implementaci do národního práva ale mohou někdy vzniknout významné rozdíly mezi členskými státy.

4.1. Sazby daně

Spolková republika Německo má 2 sazby daně, základní ve výši 19 % (§ 12 odst. 1 zákona o DPH (UStG)), která se uplatní na zboží i služby. Snížená sazba ve výši 7 % (§ 12 odst. 2 zákona o DPH (UStG)) ze základu daně se uplatní u tzv. katalogu služeb, který má podobu taxativního výčtu. Patří sem mimo jiné rostliny a potraviny, některé kulturní služby jako například vstupenky do divadla, na koncerty a do muzeí atd.²¹

4.2. Lhůty

Pokud není pro zdanitelné plnění relevantní postup „reverse charge“, zde by byla například možné dodání díla soukromé osobě v tuzemsku, v případě využití stavebních prací české stavební firmy na stavbě soukromé osoby,²² nebo v případě poskytování služeb tuzemskou provozovnou zahraničního podnikatele, platí pro hlášení k dani a přiznávání daně z přidané hodnoty tyto lhůty:

Podnikatel je podle § 18 odst. 1 zákona o DPH (UStG) povinen zaslat předběžné hlášení k dani z přidané hodnoty elektronicky do 10. dne od uplynutí každého období pro předběžné hlášení. Současně je splatná částka, která z něj vyplývá. Podle § 46 prováděcí vyhlášky k DPH (UStDV) však existuje možnost požádat o prodloužení lhůty pro podání předběžných hlášení a úhradu zálohy. Prodloužení lhůty předpokládá úhradu zvláštní zálohy, tzv. 1/11.²³

²¹ Vedle toho existují výjimky týkající se zdanění podle průměrných sazeb, srov. § 23 a násl. zákona o DPH (UStG).

²² K postupu reverse charge srov. § 13b zákona o DPH (UStG); pokud by v daném případě byl příjemcem služeb v oblasti stavebnictví podnik, uplatňoval by se opět postup reverse charge.

²³ K trvalému prodloužení lhůty a zvláštní záloze 1/11 srov. § 46 - § 48 prováděcí vyhlášky k DPH (UStDV).

4.3. Zdaňovací období

Obdobím pro předběžné hlášení je podle § 18 odst. 2 zákona o DPH (UStG) kalendářní čtvrtletí, příp. kalendářní měsíc, pokud daň za předchozí kalendářní rok přesáhla částku 7 500 EUR („TEUR 7,5“). Také při zahájení profesní nebo živnostenské činnosti je v běžném a následujícím kalendářním roce obdobím pro předběžné hlášení kalendářní měsíc. Pokud daň za předchozí kalendářní rok nepřesáhla 1 000 EUR (TEUR 1), může finanční úřad podnikatele osvobodit od povinnosti podávání předběžných hlášení a placení záloh. Opačně si může podnikatel zvolit jako období pro předběžná hlášení kalendářní měsíc namísto kalendářního čtvrtletí, pokud byl v předchozím kalendářním roce v jeho prospěch vyměřen přeplatek vyšší než 1 000 EUR (TEUR 1) (§ 18 odst. 2a zákona o DPH (UStG)).

Podle § 18 odst. 3 zákona o DPH (UStG) se „přiznání k dani z přidané hodnoty“ za kalendářní rok nebo kratší zdaňovací období podává elektronicky. Termínem pro toto podání přiznání je 31. květen následujícího roku. Rovněž znovu odkazujeme na možnosti prodloužení tohoto termínu uvedeného již v bodě (I bod 2. daň z příjmu fyzických osob bod 1.6).

4.4. Náležitosti faktur

Jedním z hlavních ustanovení v zákoně o DPH (UStG) je vedle ustanovení týkajícího se nezdanitelného obrátu § 14 a násl. zákona o DPH (UStG), který konkretizuje náležitosti daňového dokladu. Uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu totiž podle § 15 odst. 1 č. 1 zákona o DPH (UStG) předpokládá řádnou fakturu odpovídající ustanovením § 14, § 14a zákona o DPH (UStG). Úpravy prošly s účinností k 1. 7. 2011 ohledně náležitostí elektronické faktury změnou, v důsledku čehož se zjednodušil e-invoicing, pokud jde o požadavky na uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. Obecně musí být zaručena věrohodnost původu daňového dokladu (zaručení totožnosti osoby, která daňový doklad vystavila), neporušenost obsahu (údaje požadované zákonem nesmí být pozměněné) a čitelnost. Postup, který je k tomu nutný, např. vnitropodnikový kontrolní postup se spolehlivou kontrolní cestou mezi fakturou a plněním, využití zaručeného elektronického podpisu atd., si určuje každý podnikatel sám.

Řádný daňový doklad musí podle § 14 odst. 4 obecně obsahovat tyto údaje:

1. úplné jméno a úplnou adresu podnikatele poskytujícího plnění a osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
2. daňové číslo přidělené podnikateli poskytujícímu plnění finančním úřadem nebo daňové identifikační číslo pro účely DPH, které mu bylo přiděleno Spolkovým centrálním daňovým úřadem,
3. datum vystavení,
4. číslo daňového dokladu (jedinečné, pořadové číslo),
5. množství a druh dodaného zboží nebo druh a rozsah ostatních plnění,
6. okamžik plnění/dodání,
7. základ daně rozepsaný podle daňových sazeb a jednotlivých osvobození od daně a každé předem sjednané uvedení slevy,

8. příslušnou sazbu daně a částku daně připadající na odměnu nebo v případě osvobození od daně upozornění na to, že se na dodávku nebo ostatní plnění vztahuje osvobození od daně,
9. upozornění na archivační povinnost příjemce plnění u zdanitelných plnění - dodání díla nebo ostatních plnění na pozemku, pokud je příjemcem plnění soukromá osoba nebo je plnění použito pro nepodnikatele.

V případě plnění zdanitelného a podléhajícího dani v Německu, kterého se týká metoda reverse- charge, se na daňovém dokladu navíc uvádí daňové identifikační číslo pro účely DPH podnikatele a příjemce plnění. Platí to i pro daňové doklady za dodávky v rámci Společenství. Dále musí být při postupu reverse- charge na daňovém dokladu uvedena poznámka o tom, že plátcem daně je příjemce plnění. V tomto případě se předpisy o vykázání daně na daňovém dokladu zvláště neaplikují.

V. DAŇ Z MOTOROVÝCH VOZIDEL A MÝTNÉ

Německá daň z motorových vozidel se sice podobá české silniční dani, není ovšem omezena na vozidla určená k podnikání. Německé dani z motorových vozidel podléhá zejména držba německých vozidel určených k přepravě na veřejných komunikacích.²⁴ Také držba zahraničních vozidel je za dalších předpokladů zatížena daní.²⁵ Při vyměrování daně se nejprve přihlíží k datu registrace vozidla.²⁶ Daň se vyměruje podle zdvihového objemu a množství emisí škodlivin a oxidu uhličitého.²⁷ Plátcem daně je u tuzemských vozidel ten, na koho je vozidlo zaregistrováno, u zahraničních vozidel ten, kdo vozidlo v Německu užívá.²⁸

Vedle daně z motorových vozidel se na podniky provozující nákladní dopravu vztahuje mýtné pro nákladní vozidla zavedené k 1. 1. 2005 jako poplatek za užívání komunikací v závislosti na délce ujeté trasy. Bližší informace k tomuto tématu upravuje Spolkový zákon o mýtném na dálkových komunikacích (BFStrMG) ze dne 12. 7. 2011.

VI. PRINCIPY DAŇOVÉ SPRÁVY V NĚMECKU – zejména úprava promlčecích dob

Zákon o správě daní a poplatků (Abgabenordnung - AO) obsahuje jako základní zákon postupy při správě daní platné pro všechny druhy daní. Dále jsou zde obsaženy předpisy týkající se mimosoudního řízení o opravných prostředcích a daňové trestní a přestupkové právo. Zákon o správě daní a poplatků (AO) je ohledně soudních opravných prostředků doplněn daňovým řádem (Finanzgerichtsordnung – FGO).

Paragrafy 169 až 171 AO obsahují příslušné úpravy týkající se prekluze práva vyměřit daň. Prekluze činí jeden rok pro spotřební daně a vratky spotřební daně a čtyři roky pro ostatní daně a vratky daní. U úmyslného krácení daní činí promlčecí doba deset let, u neúmyslného

²⁴ K přesnému vymezení předmětu daně viz § 1 odst. 1 zákona o dani z motorových vozidel (KraftStG).

²⁵ Viz § 1 odst. 1 č. 2 zákona o dani z motorových vozidel (KraftStG).

²⁶ První registrace vozidla k 30. červnu 2009 nebo později.

²⁷ Srov. § 8 - § 9 zákona o dani z motorových vozidel (KraftStG).

²⁸ Srov. § 7 zákona o dani z motorových vozidel (KraftStG).

krácení daní pět let. Doba prekluze začíná běžet uplynutím kalendářního roku, kdy daň vznikla, případně uplynutím kalendářního roku, kdy bylo podáno daňové přiznání/hlášení k dani, nejpozději však uplynutím třetího kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, ve kterém daň vznikla. Kromě toho je nutno respektovat různé aspekty posunutí začátku a konce promlčecích dob, tak například posunutí konce promlčecí doby vlivem uplatněných námitek nebo daňových kontrol.

V zásadě tedy k prekluzi práva vyměřit daň dochází bez podání daňového přiznání a bez dalších procesních kroků 7 let od vzniku daňové povinnosti.

**Kontaktní osoba: Ing. Tomáš Tuček, tel.: 476 206 538, fax: 476 706 331,
e-mail: tucek@rra.cz, Enterprise Europe Network při Regionální rozvojové
agentuře Ústeckého kraje, a.s. , Budovatelů 2830, 434 37 Most**

