

Projekt řízení daňových a odvodových povinností zaměstnanců společnosti MND a.s. ve vztahu k zahraničí

Bc. Kamila Fridrichová

Diplomová práce
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kamila Fridrichová**
Osobní číslo: **M120710**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt řízení daňových a odvodových povinností zaměstnanců společnosti MND a.s. ve vztahu k zahraničí**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- **Prostudujte dostupné literární prameny a zpracujte poznatky z oblasti zdaňování příjmů ze zaměstnání cizinců a příjmů zaměstnanců vysílaných do zahraničí včetně odvodů SP a ZP.**

II. Praktická část

- **Charakterizujte společnost MND a.s.**
- **Analyzujte současnou situaci a postup při zdaňování příjmů a odvádění pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění u zaměstnanců se vztahem k zahraničí.**
- **Na základě výše uvedené analýzy vypracujte návrh projektu společnosti MND a.s. při zdaňování příjmů cizinců a zaměstnanců vysílaných do zahraničí včetně jejich povinností odvodů SP a ZP.**

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van a Marnix SCHELLEKEN. European Tax Handbook 2012. 23th annual ed. Amsterdam: IBFD, 2012, 974 s. ISBN 978-908-7221-348.
RASMUSSEN, Mogens. International double taxation. Frederick: Kluwer Law International, 2011, 220 s. ISBN 90-411-3410-7.
RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie. Olomouc: ANAG, 2012, 367 s. ISBN 978-80-7263-732-4.
ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010, 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2005, 150 s. ISBN 80-735-7118-8.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Radana Janáčová**
Datum zadání diplomové práce: **22. února 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové 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 obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevyjádřeně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledků obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, ušije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ 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, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vědného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 25.4.2014

Fedla

⁴ 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výtěžku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídí k výši výtěžku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práce má za cíl nastínit projekt řízení daňových a odvodových povinností zaměstnanců společnosti MND a.s. ve vztahu k zahraničí.

Tato práce se skládá ze dvou částí. V teoretické části jsou na základě dostupných literárních pramenů objasněny a zpracovány poznatky z oblasti zdaňování a odvodů na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců ve vztahu k zahraničí a to včetně konkrétních příkladů. Praktická část ve svém úvodu popisuje analyzovanou společnost, ve které je po provedené analýze nastíněn projekt možných návrhů správného stanovení zákonných odvodů.

Klíčová slova: rezident, nerezident, mezinárodní smlouvy, dvojí zdanění, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění

ABSTRACT

This diploma thesis aims to outline a project of management of tax and payment obligations for MND a.s. employees in relation to foreign countries. The dissertation is divided into two parts. In the theoretical one, based on available literature, there is clarified and elaborate knowledge of taxing and payments for social and health insurance of employees in relation to foreign countries, including concrete examples. There is a description of the analysed company at the beginning of the practical part of the dissertation followed by the project of possible suggestions for correct stipulation of legal payments.

Keywords: Resident, Non-resident, International treaties, Double taxation, Social security, Health insurance

Děkuji tímto všem, od kterých se mi při psaní této práce i po celou dobu studia dostalo podpory, motivace a zázemí.

Veliký dík patří především mojí rodině, která stála po celou dobu při mně a spolu s mými přáteli mě velmi podporovala.

Také bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce Ing. Radaně Janáčové, za její cenné rady, připomínky a metodické vedení.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	12
1.1 DAŇOVÁ HARMONIZACE A KOORDINACE.....	13
1.2 URČENÍ REZIDENTSTVÍ	15
1.2.1 Určení rezidentství podle ZDP	16
1.2.2 Určení rezidentství podle smluv o zamezení dvojího zdanění.....	17
1.2.3 Změna daňového rezidentství v průběhu zdaňovacího období.....	20
1.3 SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	21
1.3.1 Model OECD	22
1.3.2 Model OSN	23
1.4 METODY ZAMEZUJÍCÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ	23
1.4.1 Metoda vynětí.....	25
1.4.2 Metoda zápočtu	25
2 SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ	26
2.1 SYSTÉMOVÉ SOUČÁSTI SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ.....	26
2.1.1 Zdravotní pojištění	27
2.1.2 Nemocenské pojištění	28
2.1.3 Důchodové pojištění.....	29
2.2 KOORDINACE SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ	30
2.2.1 Určení státu pojištění.....	32
II PRAKTICKÁ ČÁST	33
3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	34
4 ANALÝZA VZTAHŮ SPOLEČNOSTI NA VAZBU SE ZAHRANIČÍM	36
4.1 ANALÝZA ZAMĚSTNANCŮ SE VZTAHEM K ZAHRANIČÍ	36
4.1.1 Zahraniční zaměstnanci.....	38
4.1.1.1 Roční zúčtování daně vs. daňové přiznání nerezidenta	41
4.1.2 Členové statutárních orgánů.....	44
4.1.3 Vysílání pracovníků MND a.s. do zahraničí.....	45
4.2 ODVODOVÉ POVINNOSTI SPOLEČNOSTI MND A.S.....	51
4.2.1 Vztah vůči okresní správě sociálního zabezpečení	51
4.2.2 Vztah vůči zdravotním pojišťovněm.....	53
4.2.3 Vztah vůči finančnímu úřadu	54
5 PROJEKT ŘÍZENÍ DAŇOVÝCH A ODVODOVÝCH POVINNOSTÍ S VAZBOU NA ZAHRANIČÍ	56
5.1 NÁVRH ŘÍZENÍ DAŇOVÝ A ODVODOVÝCH POVINNOSTÍ BUDOUCÍCH ČLENŮ STATUTÁRNÍCH ORGÁNŮ Z RUSKA	57
5.1.1 Daň z příjmů fyzických osob	58
5.1.2 Sociální zabezpečení	59
5.1.3 Zdravotní pojištění	61
5.1.4 Varianty výpočtů odměn členů statutárních orgánů.....	62
5.1.5 Shrnutí daňových a odvodových povinností členů statutárního orgánu společnosti.....	69

5.2	VYSÍLÁNÍ PRACOVNÍKŮ DO POLSKA Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMU FYZICKÝCH OSOB	70
5.2.1	Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	71
5.2.2	Aplikace uvedených daňových pravidel při výpočtu záloh na daň.....	76
5.2.3	Propočet mezd zaměstnanců vyslaných do Polska	76
5.2.4	Návrh řešení zmírnění daňového zatížení společnosti MND a.s.	81
5.2.5	Sociální zabezpečení pracovníků dočasně vyslaných do Polska	84
5.3	SHRNUTÍ PROJEKTU ŘÍZENÍ DAŇOVÝCH A ODVODOVÝCH POVINNOSTÍ.....	86
	ZÁVĚR	87
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	89
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	92
	SEZNAM OBRÁZKŮ	93
	SEZNAM TABULEK.....	94
	SEZNAM PŘÍLOH.....	95

ÚVOD

Lidé v současné době hojně využívají nabídek práce v zahraničí a samozřejmě i spousta lidí přijíždí za prací do České republiky.

V dnešním světě, který funguje již téměř bez hranic a kde funguje princip volného pohybu pracovníků, se proto stále více společností v rámci migrace zaměstnanců potýká s problematikou zdaňování pracovníků s vazbou na zahraničí a v souvislosti s tím i s odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Problematika mezinárodního zdaňování je velmi rozsáhlá a složitá. Opírá se zejména o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dále o mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se kterými bude čtenář dále seznámen, a které jsou nadřazeny místním zákonům.

Vedle daňových vztahů je potřeba mít pro společnost vyjasněny i vztahy se zahraničím v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, jelikož není nic neobvyklého, když pracovník pobírá příjem z jednoho státu, ale je účastníkem systému sociálního zabezpečení ve státě jiném.

Jak daňové odvody, tak také odvody na sociální a zdravotní pojištění budou objasněny v teoretické části práce. Na teoretickou část bude navazovat část analytická, ve které bude nejprve provedena analýza současného stavu pracovníků s vazbou na zahraničí a dále analýza současných odvodových povinností společnosti.

Obě části, jak část teoretická, tak část analytická tvoří základ pro závěrečnou část práce, která je zakončena projektem.

Projektová část této práce si klade za cíl připravit společnost na možná úskalí, která ji mohou potkat při dalším zaměstnávání cizinců, či naopak při vysílání českých pracovníků do zahraničních zemí a doporučit nejlepší možná řešení těchto problémů.

Pro společnost je totiž velmi zásadní, aby veškeré odvodové povinnosti byly již od počátku jejich vzniku nastaveny správně a předešlo se tak problémům s kontrolami orgánů státní správy.

Vzhledem k rozsahu diplomové práce není možné obsáhnout veškeré odvodové případy. V práci budou objasněny spíše případy jiným společnostem méně známé, konkrétně například řešení daňových a odvodových povinností členů statutárních orgánů ze zahraničí, či problematika institutu vyslání.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“) jsou poplatníky této daně poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště, obvykle se zde zdržují, či mají daňovou povinnost, která se vztahuje, jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí.

Předmětem této daně jsou podle §3 ZDP tyto příjmy:

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§6)
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7)
- c) příjmy z kapitálového majetku (§8)
- d) příjmy z pronájmu (§9)
- e) ostatní příjmy (§10)

Tato práce bude zaměřena pouze na §6 ZDP, tudíž na příjmy ze závislé činnosti, kterými jsou mimo jiné i příjmy ze současného pracovněprávního poměru a odměny členů statutárních orgánů, na které bude práce v dalších částech navazovat.

Dalším důležitým paragrafem je §22 ZDP, který se zabývá zdrojem příjmů.

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se pro tuto práci považují:

- §22 odst. 1 písm. b) příjmy ze závislé činnosti
- §22 odst. 1. písm. g) bod 6, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů PO

Způsoby vybírání daně z příjmů zahraničních osob

Forma zdanění příjmů zahraničních osob pocházejících ze zdrojů v ČR může být různá, neboť způsob vybírání daně je závislý na tom, o jaký druh zdanitelného příjmu se jedná.

Rylová (2012, s. 55) poukazuje na to, že daň lze vybrat třemi způsoby:

- srážkou podle zvláštní sazby daně (§38d a §38s ZDP a §233 - §237 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „DŘ“))
- na podkladě daňového přiznání s případnou povinností zajištění daně (§135 - §148 DŘ, §38g, §38gb a §38m ZDP ve vazbě na §38e ZDP),
- zálohami na daň z příjmů ze závislé činnosti (§38h a §38s ZDP).

Způsob zdanění příjmů ze zahraničí

Rylová (2012, s. 226) sděluje, že jedinou formou, jak v ČR zdanit příjmy ze zahraničí, je prostřednictvím daňového přiznání, nehraje roli, zda příjmy v zahraničí byly či nebyly zdaněny. V případě jejich zdanění v zahraničí nezáleží ani na formě, jakou byli v zahraničí zdaněny (daňové přiznání, srážková daň).

Do daňového přiznání se nezahrnují pouze ty příjmy ze zahraničí, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny, jsou ze zdanění vyjmuty, nebo se do základu daně nezahrnují ve smyslu §23 odst. 4 ZDP.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ukládá povinnost podat daňové tvrzení (dříve daňové přiznání) ve kterém je subjekt povinen sám si vyčíslit daň a podat toto daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Tato lhůta může být prodloužena a to díky §36 odst. 4 DŘ, kde se říká, že správce daně může na žádost daňového subjektu nebo z vlastního podnětu prodloužit až o 3 měsíce lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení. Pokud předmět daně tvoří i příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání až na 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

1.1 Daňová harmonizace a koordinace

Pojem daňová harmonizace vysvětluje Nerudová (2011, s. 38) jako proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel. Proces harmonizace lze rozdělit do tří fází:

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby,

Harmonizaci lze teda chápat jako mechanismus, díky kterému jsou odstraňována ustanovení, která buď vytváří překážky ve fungování jednotného trhu, anebo deformují hospodářskou soutěž. Za cíl se tedy považuje přiblížení a sladění jednotlivých soustav.

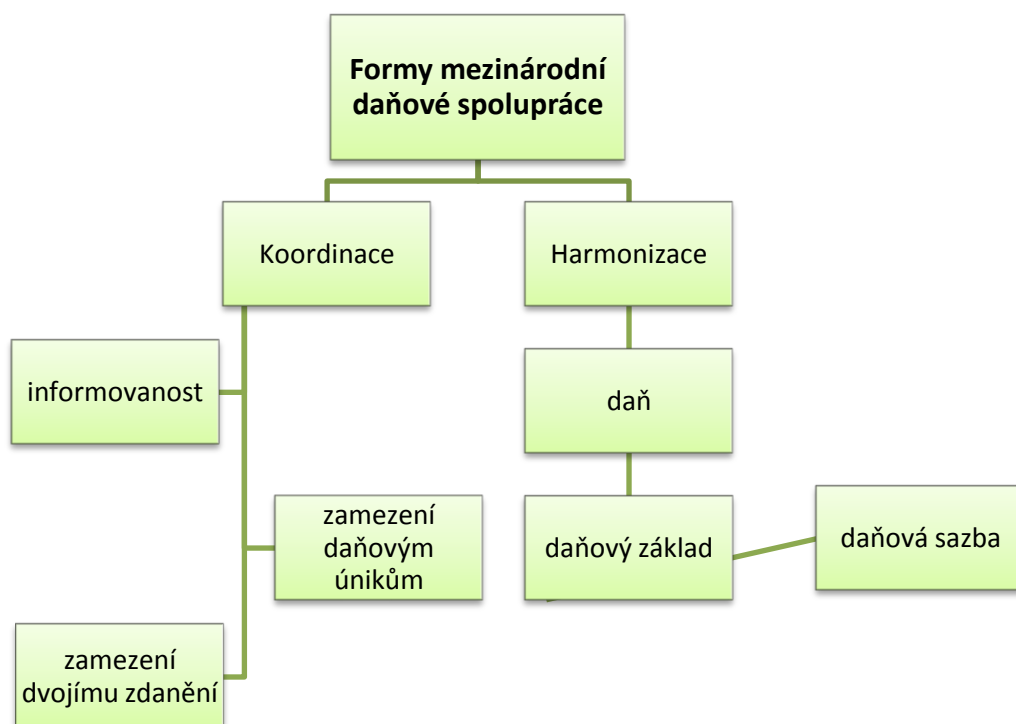
Daňová **koordinace** představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Především se jedná o vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění.

Jedním z úkolů daňové koordinace je také zajistit vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů mezi jednotlivými státy.

Daňová koordinace se třídí na dvě skupiny:

- smluvní, představuje smluvní vyjednávání států, při kterém se zavazují chovat se určitým způsobem. Příkladem je uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění. Státy se odhodlali k přijetí modelových smluv OECD a OSN.
- spontánní, jedná se o jednostranný úkon, který je výsledkem daňové soutěže.

Široký (2008, s. 232) doplňuje, že se daňová koordinace a harmonizace provádí zejména implementací příslušného komunitárního práva Evropských společenství do legislativy příslušných členských států, přičemž Směrnice Rady a Nařízení jsou považovány za hlavní nástroje.



Obr. 1 Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce (Široký, 2008, s. 232)

1.2 Určení rezidentství

Sojka (2008, s. 53) poukazuje na vznik daňově-právního vztahu daňového subjektu ke státu, který je založen buď tím, že se na území dané země zdržuje specifickou dobu, či zde dosahuje příjmy.

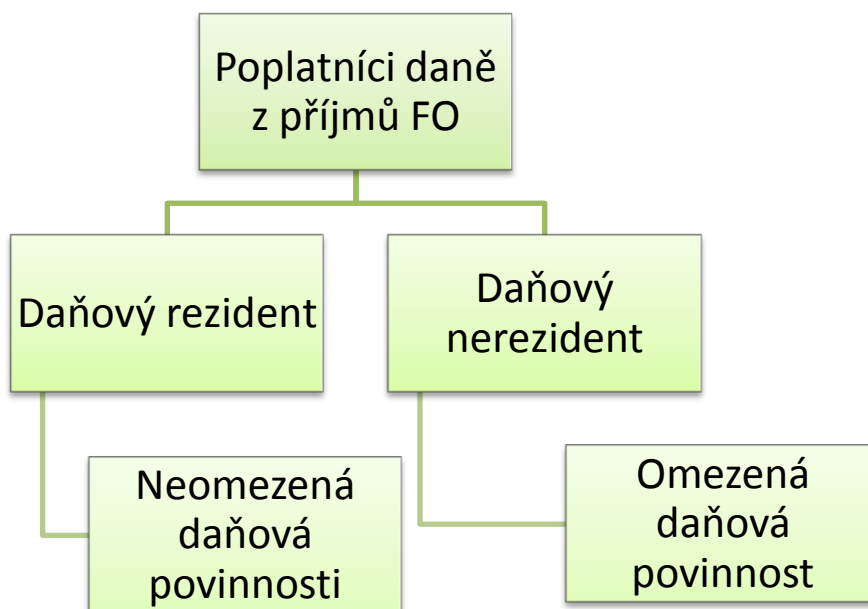
Při uplatňování daně z příjmů v mezinárodním zdanění jsou fyzické osoby rozdělovány na dvě skupiny poplatníků, a to:

- daňové tuzemce = daňové rezidenty
- daňové cizozemce = daňové nerezidenty

Pfeilerová (2014, s. 1) zdůrazňuje jak je určení daňového rezidentství důležité pro určení rozsahu daňové povinnosti konkrétní osoby.

Daňový rezident ČR má tzv. neomezenou daňovou povinnost, což znamená, že v ČR podléhá zdanění ze všech svých celosvětových příjmů.

Daňový nerezident zdaňuje v ČR pouze své příjmy vymezené v ustanovení. §22 ZDP a to s ohledem na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.



Obr. 2 Poplatníci daně a jejich daňová povinnost (Vlastní zpracování)

Boeijen-Ostaszewska (2012, s. 210) podotýká, že příjmy nerezidenta jsou obecně zdaňovány v souladu s pravidly platnými pro rezidenty, pokud zákon nebo daňová smlouva nestanoví jinak. Nerezident má nárok jen na základní osobní slevu na dani. Pokud však nejméně 90% z jeho celkových příjmů plyne z českých zdrojů, má také nárok na ostatní úlevy a odpočty hypotečních úroků a úroků ze stavebního spoření.¹

Vyškovská (2005, s. 19) dále vysvětluje, jak je určení daňového rezidentství podstatné. Některé příjmy jsou prvotně zdaňovány ve státě zdroje, ale daňový rezident je musí přiznat i ve státě, ve kterém jsou rezidenty, důvodem je zamezení dvojímu zdanění.

Je důležité pro plátce příjmů mít jasno o daňovém rezidentství. Existují dva druhy určení:

- a) Určení daňového rezidentství podle ZDP
- b) Určení daňového rezidentství podle smluv o zamezení dvojího zdanění

1.2.1 Určení rezidentství podle ZDP

Pfeilerová (2014, s. 1) odkazuje v otázkách určení rezidentství na ustanovení §2 odst. 2 ZDP, kde je zmíněno, že FO se stává daňovým rezidentem ČR, když splňuje alespoň jednu ze dvou podmínek, kterými jsou:

- má na území ČR **stálý byt** a to za okolností, z kterých lze usuzovat, že úmyslem FO je se v tomto bytě trvale zdržovat,
- nebo se na území ČR zdržuje alespoň **183 dní** v kalendářním roce a to buď souvisle, nebo v několika časových obdobích.

Bydlištěm se pro účely daňového rezidentství nemyslí u cizince trvalé bydliště či ani jeho registrace pobytu, bydlištěm na území ČR se považuje místo, kde má poplatník byt (vlastní či pronajatý) a jeho úmyslem je se v tomto bytě trvale zdržovat.

Do kritéria 183 dní se počítají všechny započaté dny, které FO skutečně strávila na území ČR (včetně víkendů, svátků, dnů příjezdů i odjezdů).

¹ „The income of non resident is generally taxed according to the rules applicable to residents, unless a law or a tax treaty provides otherwise. Non resident are entitled to the basic personal tax credit. IF a least 90% of the total income of a non resident in derived from Czech sources, he is also entitled to the other credits and to the deduction of mortgage interest and interest on housing saving loan.“

Vysvětlení problematiky určení rezidentství podle ZDP – příklad č. 1 (Rylová, 2012, s. 46)

Pan Black je osobou s bydlištěm v zahraničí (nesmluvní stát) a v kalendářním roce se osobně zdržoval na území ČR od 15.3.20X3 – 20.11.20X3 s několika přestávkami celkem 195 dnů. V měsíci listopadu odjel a již se do ČR nevrátil.

Pan Black se na základě výše uvedeného popisu stal po celé zdaňovací období rezidentem České republiky a to z titulu jeho fyzické přítomnosti v ČR. Veškeré jeho příjmy za celý rok proto podléhají zdanění v ČR a to z důvodu jeho pobytu, který překročil dobu 183 dnů.

Klein (2002, s. 86) objasňuje, co vyplývá z §2 odst. 4 ZDP:

- pokud nemá subjekt v ČR bydliště, obvykle se zde nezdržuje a nemá zde příjmy ze zdrojů na území ČR = nemá zde žádnou daňovou povinnost,
- pokud nemá subjekt v ČR bydliště, obvykle se zde nezdržuje, ale má příjmy ze zdrojů na území ČR = má zde omezenou daňovou povinnost,
- pokud má subjekt v ČR bydliště, či se zde obvykle zdržuje = má zde neomezenou daňovou povinnost (daňovou povinnost ze všech svých příjmů dosažených kdekoliv na světě).

1.2.2 Určení rezidentství podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Pfeilerová (2014, s. 1) poukazuje na to, že FO, u které se určuje její rezidentství, pochází ze státu, se kterým ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je potřeba přihlídnout současně i k příslušnému ustanovení této smlouvy a to z důvodu, že tato smlouva řeší případy, kdy se FO stane z důvodu bydliště daňovým rezidentem obou států.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je daňový domicil = rezident, vymezen podrobněji než v tuzemském daňovém zákoně a to takovým způsobem, aby bylo zabráněno rezidentství v obou smluvních státech.

V případech, kde není uzavřena mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, postupuje se pouze podle ZDP a může nastat situace, kdy se stane poplatník rezidentem dvou států, čili jeho příjmy se zdaní dvakrát.

Vysvětlení problematiky rezidentství v případě neuzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění - příklad č. 2 (Nerudová, 2007)

Argentinský daňový rezident se v roce 2006 zdržoval na území České republiky 190 dní. Mezi Českou republikou a Argentinou není uzavřena mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění. V tomto případě vzniká argentinskému daňovému rezidentovi na území České republiky neomezená daňová povinnost - tzn. že má povinnost podat v České republice daňové přiznání a zdanit své celosvětové příjmy. Stejná povinnost mu ovšem vzniká i v Argentině, neboť zde má své bydliště. V této situaci tedy dochází k mezinárodnímu dvojímu zdanění poplatníka.

Rylová (2012, s. 26) zdůrazňuje, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění samy nezasahují do vnitrostátních zákonů smluvních států, podle nichž jsou stanoveny podmínky, při jejichž splnění je daná osoba pro účely zdanění posuzována jako rezidentní.

Pojem „rezident jednoho smluvního státu“ je vymezen v každé smlouvě. Toto jednoznačné vymezení je důležité zejména pro:

- určení rozsahu osobní daňové příslušnosti podle smlouvy,
- řešení případů, kdy dvojí zdanění vzniká v důsledku dvojího bydliště,
- řešení případů, kdy dvojí zdanění vzniká v důsledku zdanění ve státě bydliště a současně ve státě zdroje příjmů.

Ukázka určení daňového rezidentství podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezi ČR a SR byla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění č. 100/2003 Sb. ze dne 26. března 2002

V odstavci 2 článku 4 se postupuje postupně od bodu a) až k bodu d), za předpokladu, že je fyzická osoba rezidentem obou smluvních států.

„a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt, jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů).“

Střediskem životních zájmů se rozumí místo, kde má osoba rodinu, záliby, bankovní účet, apod. Většinou se po tomto bodě dá rezidentství určit, avšak např. u mladých zaměstnanců bez manželky není tento bod k určení rezidentství dostačující. Je nutno přejít k dalšímu bodu smlouvy.

„b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje.“

Opět může nastat situace, kdy se pracovník zdržuje obvykle v obou smluvních státech, a proto bod c) říká:

„c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou smluvních státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, jehož je státním příslušníkem.“

Pokud by ani tento bod nepostačoval k rozhodnutí, existuje ještě i poslední bod v tomto článku.

„d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou smluvních států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.“

Vysvětlení problematiky určení rezidentství podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění – příklad č. 3 (Rylová , 2012, s. 50)

Pan Krón se osobou s bydlištěm ve Slovenské republice a v jednom zdaňovacím období se zdržoval na různých místech ČR od 15. 3. 20X3 až do 20. 11. 20X3 s několika přestávkami celkem 198 dnů. V listopadu odjel a již se do ČR nevrátil.

V ČR pan Krón překročil podmínku 183 dnů pobytu, avšak daňovým rezidentem se v ČR nestal, neboť smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem přisuzuje rezidentství tomu státu, kde má poplatník své bydliště.

V ČR bude zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů na našem území za předpokladu, že příjmy, které pan Krón v ČR pobíral, podléhají v ČR zdanění.

Poplatník si může nechat potvrdit své rezidentství u správce daně. Děrgel (2006) zmiňuje, že každý správce daně by měl vydat poplatníkovi, který si o toto potvrzení požádá, potvrzení o daňovém domicilu = daňovém rezidentství. Za správný poplatek, který činí

100,- Kč, vydá finanční úřad poplatníkovi oficiální tiskopis, kterým poplatník prokáže své rezidentství. Toto oficiální potvrzení je nezbytným předpokladem pro uplatnění daňových výhod.

Vztah smluv o zamezení dvojího zdanění a zákona o dani z příjmu

Vyškovská (2005, s. 26) popisuje vztah smluv o zamezení dvojího zdanění a zákona o dani z příjmu následovně:

- smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny zákonu,
- ustanovení zákona o daních z příjmu se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak (§ 37 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP)
- vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je ČR vázána, jsou součástí právního řádu ČR

1.2.3 Změna daňového rezidentství v průběhu zdaňovacího období

Rytířová (2012, s. 25) poukazuje na mylné dovozování toho, že daňové rezidentství je vždy platné na celé zdaňovací období a že změna daňového rezidentství není možná.

To, že je daňové rezidentství konkrétní osoby k určitému datu určeno a třeba i potvrzeno dokladem o daňovém domicilu neznámá, že se tato skutečnost nemůže v dalším období změnit. Lidé se běžně stěhují, mění sídla, místa vedení, bydliště či střediska svých životních zájmů nebo státní občanství. Ani smlouvy o zamezení ani žádný jiný předpis nestanovují podmínku, že poplatník může změnit rezidentství pouze na celé zdaňovací období. V pokynu GFŘ č. D – 6 jsou řešeny dvě následující situace:

- pokud nastane případ, že se v průběhu zdaňovacího období **změní bydliště** mezi ČR a jiným státem, může dojít ke změně daňového domicilu a statut daňového rezidenta se pro každou část zdaňovacího období posoudí samostatně,
- v případě, že dojde ke změně daňového domicilu v důsledku toho, že se **mění stát**, kde se osoba obvykle zdržuje, statut daňového rezidentství bude uplatněn po celé zdaňovací období.

Vysvětlení problematiky změny daňového rezidentství – příklad č. 4 (Rylová, 2012, s. 51)

Pan Schwarz je osobou s bydlištěm v Německu a ve zdaňovacím období pobýval na různých místech v ČR od 10. 2. 20X3 do 15. 9. 20X3 a to celkem 195 dnů. Do ČR se vrátil 31. 10. 20X3, kdy se sem přestěhoval s celou svojí rodinou.

Pan Schwarz se stane rezidentem ČR od 31. 10. 20X3, jelikož do 30. 10. 20X3 měl bydliště v Německu, a proto byl do této doby rezidentem Německa. V ČR zdaní za období od 1.1.20X3 do 30.10.20X3 pouze příjmy ze zdrojů na našem území a za období od 31. 10. 20X3 do konce roku pak předmětem zdanění je úhrn všech jeho celosvětových příjmů.

1.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Historie uzavírání dvoustranných smluv sahá již do 19. století a dle Širokého (2008, s. 227) slouží k usnadnění obchodních a finančních vztahů mezi státy. V mezinárodních smlouvách se stanoví přesná kritéria, dle kterých se daň vybere a daňový výnos případně pouze jednomu státu.

Rasmussen ve své publikaci (2011, s. 1) uvádí, že na zamezení dvojího zdanění je uzavřena dohoda mezi dvěma státy a důvodem je zabránit, aby osoba, která je plně povinna k dani v jednom státě zdanila stejný příjem i v druhém státě.²

Ke dvojímu zdanění dochází v případech, kdy je na předmět daně uvalena opakovaně stejná, či obdobná daň. V mezinárodních vztazích jde o případy, kdy je příjem nebo majetek zdaňován ve více zemích současně. Všechny příčiny vedoucí ke dvojímu zdanění vychází ze střetu více daňových systémů.

Rytířová (2012, s. 21) sděluje, že v oblasti daně z příjmů uzavírá ČR mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž účelem je nejen zamezit zdanění jednoho příjmu v obou státech, ale také zabezpečit odvod daně v jednom smluvním státě a zabránit tak daňovému úniku.

² „A double taxation is an agreement which is concluded between two States in order to prevent a person who is fully liable to tax in one of States (on sometimes in both States) from being taxed on the same income (or capital) in both States“

Rylová (2012, s. 26) tvrdí, že mezinárodní smlouva je prvkem mezinárodního práva a řídí se jeho zásadami a principy.

Princip priority dodržování daňových smluv má své zakotvení přímo v ZDP a to v §37, který výslovně říká, že ustanovení zákona se použije pouze tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána nestanoví jinak.

Nerudová (2011, s. 153) poukazuje na to, že v současnosti jsou dvě možné modelové konvence pro uzavírání bilaterálních smluv, které se odlišují zejména kritérii, podle kterých se stanovuje stát, jenž má právo zdanit příjem:

- Model OECD – smlouvy mezi sebou uzavírají vyspělé země, jelikož právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem.
- Model OSN – uzavírají se především mezi rozvojovými zeměmi, právo zdanit příjem je ponecháno státu, ve kterém se nachází zdroj příjmů poplatníka.

1.3.1 Model OECD

Nerudová (2011, s. 159) uvádí, jak od počátku vzniku jednotného modelu jeho vliv stále roste, důvodem růstu je to, že umožňuje zemím s odlišnými národními daňovými systémy při zdaňování přeshraničních aktivit aplikovat harmonizační pravidla. Model je rozšířen i mezi země, které nejsou členy OECD. Tento model byl i použit jako základ pro revizi modelu OSN, který existoval mnohem dříve.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které se uzavírají podle vzoru OECD, se vždy týkají rezidentů smluvních států a je v nich vždy zahrnuto zdanění příjmů a zdanění majetku. Smlouva zavádí dvě kategorie práv pro zamezení dvojího zdanění:

- obecné, kdy každý se zúčastněných států má právo zdanit příjem či majetek,
- výhradní, kdy právo zdanit příjem či majetek získává stát, jehož je poplatník rezidentem.

Díky tomuto mechanismu je zaručeno, že příjem ani majetek nebude zdaněn dvakrát.

1.3.2 Model OSN

Nerudová (2011, s. 163) popisuje Modelové smlouvy OSN jako kompromis mezi zdaňováním ve státě rezidentství a zdaňováním ve státě zdroje. Model OSN klade větší důraz na zdaňování ve státě zdroje než modelová smlouva OECD.

Největší rozdíly mezi oběma modely jsou hlavně v těchto ustanoveních:

- Stálá provozovna
- Zisky podniků
- Dividendy
- Úroky
- Licenční poplatky
- Zisky ze zcizení majetku
- Ostatní příjmy

1.4 Metody zamezující dvojímu zdanění

Zamezení dvojího zdanění se děje prostřednictvím jednotlivých metod. Nerudová (2011, s. 156) poukazuje na čl. 23 modelové smlouvy OECD, popřípadě na čl. 23 modelové smlouvy OSN.

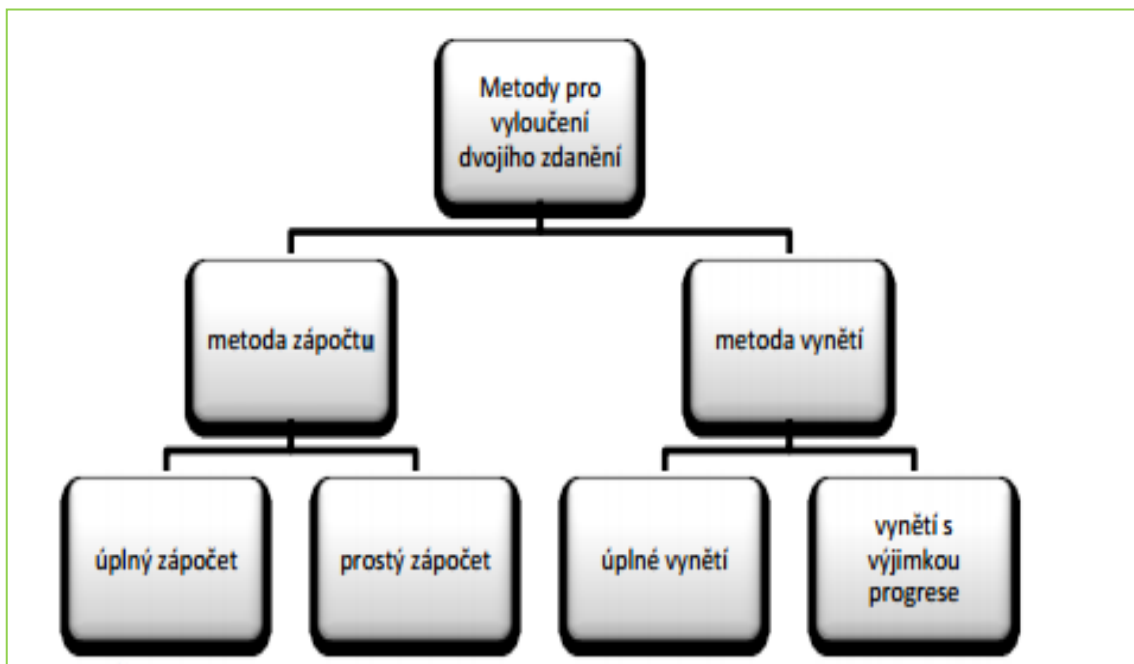
V mezinárodní daňové praxi se rozlišují dvě základní skupiny metod, kterými jsou:

- metoda zápočtu (credit system),
- metoda vynětí (exemption),

Charakteristické je u metody zápočtu to, že daň, která je zaplácena v zahraničí lze započítat na daňovou povinnost ve státě, v němž je poplatník rezidentem.

U metody vynětí nehraje roli skutečnost, zda příjem byl v zahraničí zdaněn a to z toho důvodu, že příjem, který poplatník dosáhne v zahraničí, se ze zdanění vyjímá.

Rozdíl mezi těmito dvěma metodami je takový, že metody vynětí se zabývají příjmem, zatímco metody zápočtu se zabývají výší dané, která je placena v zahraničí.



Obr. 3 Metody pro vyloučení dvojího zdanění (Široký, 2008, s. 228)

Kyselák (2011) uvádí tabulku s vybranými smluvními státy a to včetně příslušných metod, které zabraňují dvojímu zdanění obsažených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění z hlediska rezidentů ČR a týkajících se příjmů ze závislé činnosti.

Tab. 1 Metody vyloučení dvojího zdanění u smluvních států (Kyselák, 2011)

Metoda vynětí s výhradou progresse	Metoda prostého zápočtu
Velká Británie	Irsko
Německo	Rakousko
Itálie	Slovensko
Španělsko	Švýcarsko

1.4.1 Metoda vynětí

Široký (2010, s. 228) popisuje rozdělení metody vynětí na dvě základní formy - úplné vynětí, vynětí s výhradou progresse.

Podstatou metody vynětí je, že se příjem dosažený v zahraničí vyjme a vůbec se nezahrnuje do daňového základu v zemi rezidenta. Pokud tento příjem již dále nebereme v úvahu, jedná se o **vynětí úplné**.

Vynětí s metodou progresse spočívá v tom, že příjem, který se vyjímá, není zahrnut do daňového základu, ale pro výpočet daně se použije sazba daně z daňového pásma odpovídajícímu souhrnu všech příjmů, tedy i zahraničních. V praxi se u metody vynětí s výhradou progresse využívá varianta zprůměrování. V této variantě se vypočítají průměrné daňové zatížení, která připadají na souhrn všech dosažených příjmů, a toto procento se nadále použije k výpočtu daně z domácích příjmů.

1.4.2 Metoda zápočtu

Metodu zápočtu Široký (2008, s. 228) dále rozděluje na zápočet plný nebo zápočet prostý.

U metody zápočtu se zahrnou do základu příjmy i z tuzemska i příjmy ze zahraničí, z takto stanoveného daňového základu se vypočítá daň, od které se potom odpočítává daň zaplacená v zahraničí.

U **metody plného zápočtu**, která je jednodušší, se odečítá od celkové daně částka, která byla poplatníkem zaplacená v zahraničí.

Další variantou metody zápočtu je **zápočet prostý**, který se využívá tak, že daň, která byla zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními předpisy, se započte na daňovou povinnost v tuzemsku a to však maximálně do výše daně, která by v tuzemsku připadala poměrně na zahraniční příjem.

2 SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ

Vančurová, (2010, s. 45) vysvětluje, že sociální pojištění v České republice se skládá z několika subsystémů.

Nejvíce odkloněným subsystémem je veřejné zdravotní pojištění, které má za úkol krýt výdaje spojené s financováním nutné zdravotní péče.

Druhým subsystémem je nemocenské pojištění, které spolu s důchodovým pojištěním tvoří podle zákona sociální zabezpečení.

Posledním subsystémem je státní politika zaměstnanosti.



Obr. 4 Schéma sociálního zabezpečení (Vlastní zpracování)

2.1 Systémové součásti sociálního zabezpečení

Vančurová (2010, s. 62) uvádí, že zdravotní pojištění, které je odváděno zdravotním pojišťovnám se stává jejich příjmem.

Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti představuje jednu platbu, která zahrnuje pojistné na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a jedná se o příjem státního rozpočtu.

Pojistné je opět odváděno státu prostřednictvím zaměstnavatelů, přibližně jedna čtvrtina je srážena zaměstnanci a zbytek platí zaměstnavatel a tuto částky si také může uplatnit jako daňový náklad.

2.1.1 Zdravotní pojištění

Gregorová (2005, s. 162) popisuje veřejné zdravotní pojištění jako součást systému sociálního zabezpečení. Hlavním účelem je zajištění financování zdravotní péče poskytované pojištěncům. Zdravotní pojištění se dá charakterizovat jako všeobecné a povinné pojištění se zárukou státní realizace.

Všeobecnost zdravotní pojištění vyplývá z toho, že účastníky jsou všechny FO, které se trvale zdržují na území státu.

Zdravotní pojištění vzniká ze zákona, tudíž se jedná o povinné pojištění, kde nezáleží na projevu vůle jedince.

Prameny zdravotního pojištění jsou vedle Ústavy ČR a Listiny základních práv a svobod následující normativní právní akty:

- zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění,
- zákon č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně,
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění
- zákon č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách.

Šatera (2012, s. 38) připomíná vstup ČR do EU, tudíž pro ČR je závazná i evropská právní úprava:

- Nařízení Rady EHS č. 1408/71 a prováděcí předpis Nařízení Rady EHS č. 574/72,
- Judikatura Evropského soudního dvora v oblasti poskytování zdravotní péče.

Plátcí pojistného na zdravotní pojištění jsou vymezeni v zákoně č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění. A jedná se o tyto tři druhy plátců:

- zaměstnavatelé
- zaměstnanci
- stát

Vyměřovacím základem zaměstnance je úhrn jeho příjmů ze závislé činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny.

Červinka (2012, s. 37) vysvětluje postavení zaměstnavatele a zaměstnance v systému zdravotního pojištění následovně:

Za zaměstnavatele se pro účely zdravotního pojištění považuje právnická nebo fyzická osoba, která je plátcem příjmu ze závislé činnosti podle §6 ZDP, zaměstnává zaměstnance a má sídlo nebo trvalý pobyt v ČR.

Za zaměstnance se pro účely zdravotního pojištění považuje fyzická osoba, které plynou příjmy ze závislé činnosti, také podle §6 ZDP. Pro účely plnění oznamovací povinnosti je určen den nástupu zaměstnance do zaměstnání a také den skončení pracovního poměru.

Pojem zaměstnavatel i zaměstnanec pro účely zdravotního pojištění je tak bližší úpravě daní z příjmu než úpravě sociálního zabezpečení.

2.1.2 Nemocenské pojištění

Gregorová (2005, s. 194) tvrdí, že nemocenské pojištění slouží k zabezpečování pracovně činných občanů v případech dočasné pracovní neschopnosti, v těhotenství a v mateřství.

Dávky nemocenského pojištění lze setřídít podle sociálních událostí, které jsou důvodem pro poskytnutí dávky:

1) nemoc

- nemocenské při dočasné pracovní neschopnosti

2) podpora při ošetřování člena rodiny, těhotenství a mateřství

- vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství
- peněžitá pomoc v mateřství

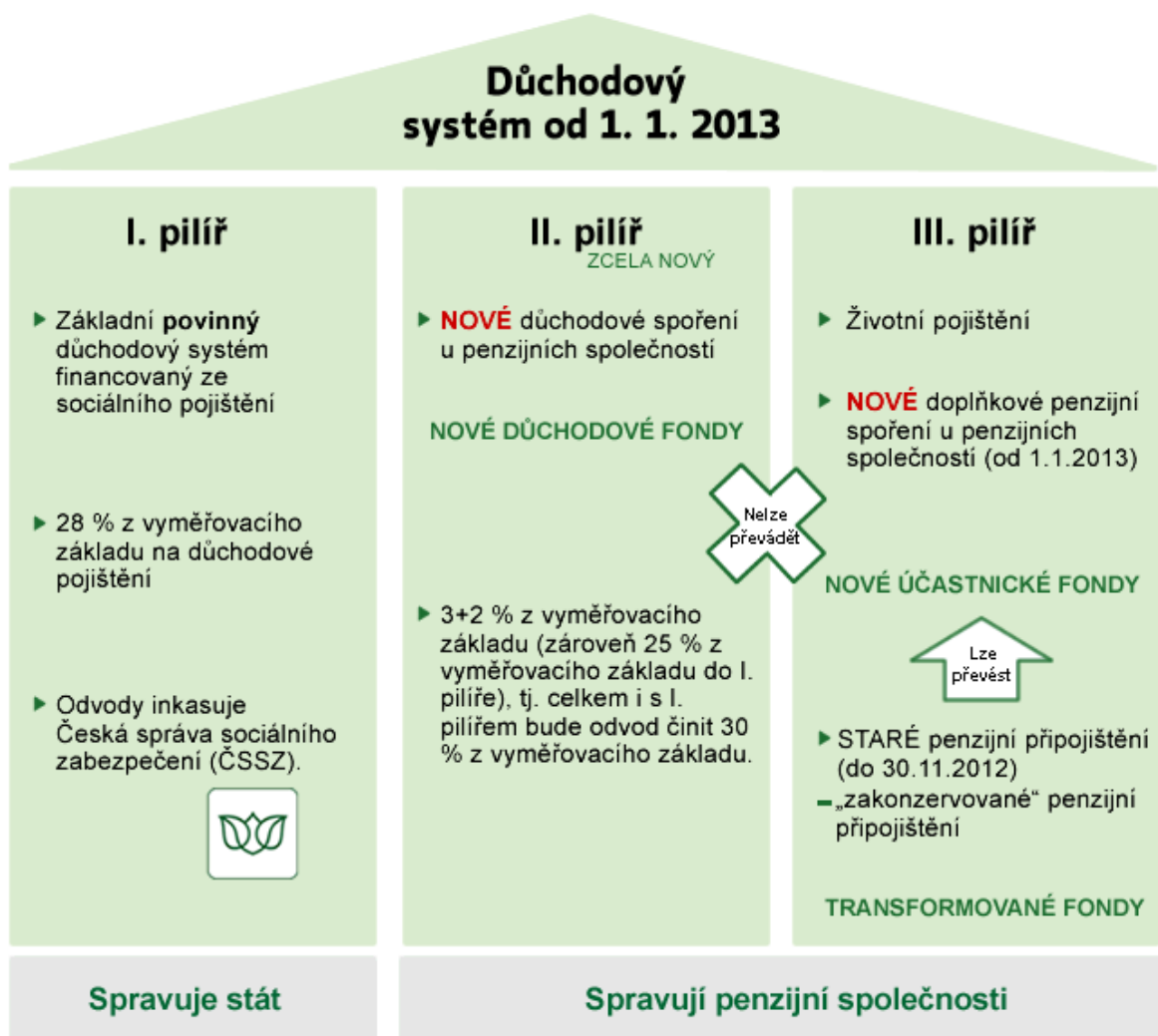
ČSSZ z hlediska nemocenského pojištění nerozlišuje, zda jsou zaměstnanci občané ČR či nikoliv, jelikož nemocenského pojištění mohou být účastny jen osoby, které pracují v ČR pro zaměstnavatele se sídlem na území ČR.

Zaměstnanci, kteří pracují pro zaměstnavatele, kteří na území ČR sídlo nemají, mohou být v ČR pojištěni, pokud zaměstnavatel má sídlo na území EU či na území státu, se kterým ČR uzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení.

2.1.3 Důchodové pojištění

Ministerstvo práce a sociálních věcí vymezuje důchodový systém ČR jako systém, který je založen na povinném základním důchodovém pojištění podle zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění.

Dále na důchodovém spoření podle zákona č. 426/2011 Sb., od roku 2013 a na doplňkovém penzijním spoření podle zákona č. 427/2011 Sb., které nahradilo penzijní připojištění se státním příspěvkem podle zákona č. 42/1994 Sb.



Obr. 5 Důchodový systém od 1. 1. 2013 (www.koop.cz)

Důchodové pojištění je podle Gregorové (2005, s. 49) systém:

- **všeobecný**, jelikož zahrnuje veškeré obyvatelstvo, které je ekonomicky aktivní
- **jednotný**, jelikož právní úprava je stejná pro všechny skupiny, na něž se systém vztahuje
- **povinný**, jelikož účast osob v systému vzniká nezávisle na jejich vůli, ale na základě zákonem stanovených právních skutečností

OSSZ vyplácí důchody z českého důchodového pojištění, jimiž jsou důchody řádné i předčasné starobní důchody, invalidní, vdovské, vdovecké a sirotčí důchody.

2.2 Koordinace sociálního zabezpečení

Oproti daňové problematice, kde dochází jak k daňové koordinaci i harmonizaci, tak v oblasti sociálního zabezpečení k harmonizaci nedochází, dochází pouze ke koordinaci a to z důvodu různorodosti sociálních systémů.

ČR je zavázána, řídit se **koordinačními nařízeními**:

- nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004, o koordinaci systému SZ,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 883/2004,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1231/2010,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 465/2012,
- nařízení Rady (EHS) č. 1408/71,
- nařízení Rady (EHS) č. 574/72

Mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení, které jsou obdobou mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, ČSSZ používá jako tradiční, běžně používaný koordinační prostředek v oblasti sociálního zabezpečení. Základním smyslem je zajistit práva migrujících osob mezi dvěma smluvními státy.

Rytířová (2012, s. 21) vysvětluje mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení následovně:

a) **proporcionální smlouvy**, které jsou založeny na 4 principech:

- Princip rovného nakládání

Tento princip je označován za základní princip již od samého počátku vývoje koordinace, chrání osoby proti diskriminaci.

- Princip jediného pojištění

Díky tomuto principu nedochází k tomu, že by jedna osoba nepodléhala žádnému odvodu pojistného či naopak, že by podléhala vícekrát. Základním pravidlem pro určení příslušných právních předpisů u migrujících pracovníků je skutečné místo výkonu práce a to podle Nařízení č. 883/2004, tak i podle Nařízení č. 1408/71.

Odchylku od základního pravidla tvoří vysílání zaměstnanců, které umožňuje zůstat i nadále v systému sociálního zabezpečení i v případě dočasného výkonu práce mimo území státu. A další odchylku tvoří i možný souběh výkonu závislé činnosti v několika členských státech. V tomto případě bude pracovník pojištěn ve státě bydliště, pokud v tomto státě vykonává více než 25% všech aktivit.

- Princip sčítání dob pojištění

Tento princip zajišťuje migrujícím pracovníkům zahrnout do doby pojištění i doby získané v jiných členských státech.

- Princip výplaty dávek

Podle tohoto principu je povinností kompetentní instituce zaslat dávky i do jiného státu, který je kryt koordináčními nařízeními EU. Jakmile jednou získá osoba nárok na dávku, tak jej neztratí, jediným případem může být přestěhování do jiného státu.

b) **teritoriální smlouvy**, vychází z principu trvalého pobytu, tedy dávku přiznává vždy ten stát, ve kterém má žadatel ke dni vzniku nároku trvalý pobyt.

c) **kombinované smlouvy**, jedná se o smlouvy se Slovenskem (ke dni zániku československé federace) a smlouvy s Ukrajinou. Tyto smlouvy jsou proporcionální s teritoriálním prvkem, který je obsažen v ustanoveních týkajících se hodnocení dob pojištění získaných k určitému datu.

Pokud by nastala situace, kdy by došlo ke konkurenci bilaterálních smluv a nařízení, bude přednostně aplikováno koordináční nařízení.

2.2.1 Určení státu pojištění

ČSSZ využívá pravidel pro určování příslušnosti k právním předpisům SZ k zajištění principu aplikace právních předpisů jednoho státu. Díky těmto mezinárodním smlouvám nemůže dojít k situaci, kdy by osoba byla pojištěna v obou smluvních státech, či naopak v žádném.

Základním pravidlem pro určení příslušnosti k právním předpisům SZ je pravidlo státu místa výkonu činnosti = **lex loci laboris**. Zaměstnaná osoba podléhá právním předpisům smluvního státu, na jehož území vykonává výdělečnou činnost, bez ohledu na místo bydliště.

Zvláštní pravidlo se používá u zaměstnanců, kteří jsou vysláni k výkonu činnosti na území jiného smluvního státu = **instit ut vysílání pracovníků**.

Instit ut vysílání pracovníků umožňuje setrvat v pojistném systému vysílajícího státu a to za předpokladu splnění podmínek, které stanoví mezinárodní smlouvy. Prokázání skutečnosti, že je osoba vyslaná a vztahují se na ni stále právní předpisy SZ vysílajícího státu, se prokazuje vystavením bilaterálním formulářem nebo potvrzením o pojištění.

Vyškovská (2012, s. 138) připomíná výjimku uvedenou ve článku 14 Nařízení č. 1408/71, která se týká případu dočasného vyslání zaměstnance jeho zaměstnavatelem do jiného členského státu, podle této výjimky tento zaměstnanec i nadále podléhá předpisům prvního členského státu.

Předpokladem k použití této výjimky je potřeba splnit následující podmínky:

- zaměstnanec je vyslán podnikem, který vykonává činnost na území jednoho členského státu a pro který normálně tento zaměstnanec pracuje,
- důvodem vyslání je provedená práce zaměstnancem pro tohoto zaměstnavatele, se kterým zůstává v tzv. organickém vztahu,
- doba, která se předpokládá pro splnění práce, nepřekročí 12 měsíců,
- vyslaný zaměstnanec nenahradí jinou vyslanou osobu.

Pokud je již od počátku vyslání patrné, že některá z výše uvedených podmínek nebude splněna, je nutno postupovat podle článku 17 Nařízení č. 1408/71.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost MND a.s. vznikla dne 30. září 2008, byla založena jediným zakladatelem a prošla si mnoha změnami.

V dalším textu bude společnost MND a.s. uváděna jako „společnost“.

Základní kapitál společnosti činí 1.000.000.000,- Kč a je 100% splacen.

Akcie byly vydány jako kmenové akcie na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 20.000,- Kč po 50.000 ks.

V současné době se jedná o největší a nejvýznamnější společnost v České republice zabývající se vyhledáváním, průzkumem a těžbou ropy a zemního plynu, je držitelem 3 průzkumných licencí a 64 dobývacích prostorů. Součástí dalších aktivit je také výstavba a provozování podzemních zásobníků plynu a poskytování služeb vrtného kontraktora.

Tabulka č. 2 zobrazuje nekonsolidované finanční ukazatele společnosti ke konci roku 2012 v mil. Kč.

Tab. 2 Finanční ukazatele společnosti MND a.s. (www.mnd.eu)

Aktiva	10.709
Tržby	6.543
Výsledek hospodaření	1.708

Společnost realizuje průzkumné práce, které jsou zaměřeny na vyhledávání ložisek uhlovodíků v rámci území ČR na třech dílčích průzkumných licencích –

Svahy českého masívu, Vídeňská pánev a Vizovické vrchy.



Obr. 6 Logo společnosti (www.mnd.eu)

V průběhu roku 2012 se společnost snažila aktivně vyhledávat nové investiční příležitosti v zahraničí, odkoupila 50% podíl na průzkumných a těžebních projektech, které budou realizovány ve třech lokalitách v Gruzii.

Podnikatelské aktivity se zaměřují především na rychlý rozvoj těžby a příležitosti v oblasti těžby na pevnině v lokalitách střední a východní Evropy, v černomořských zemích, Rusku a kurdské části Iráku.

V roce 2012 byla společnost MND a.s. také holdingovou společností. Část podnikatelských aktivit skupiny probíhala prostřednictvím dceřiných společností, kterými jsou

- MND Drilling & Services a.s.
- MND Gas Storage a.s.
- MND Energy Trading a.s.

Mezi hlavní obchodní partnery skupiny MND se řadí významné mezinárodní společnosti jako OMV, Gazprom, RWE, PPL a další.

Statutárním orgánem je představenstvo, které se skládá celkem z pěti členů, které tvoří předseda představenstva, místopředseda představenstva a tři členové.

Nejvyšší osobou ve společnosti je generální ředitel, který má svůj sekretariát a dále se společnost dělí na úseky, které se ještě dále člení na oddělení.



Obr. 7 Souprava na vrtání Bentec (www.mnd.eu)

4 ANALÝZA VZTAHŮ SPOLEČNOSTI NA VAZBU SE ZAHRANIČÍM

Jak již bylo zmíněno v úvodu této části, společnost stále více rozšiřuje své aktivity do zahraničních zemí. Cílem praktické části proto bude analyzovat dopady různého zdaňování a odlišných odvodových povinností ve vztahu k zahraničí.

Praktická část se bude na jedné straně zabývat zahraničními zaměstnanci společnosti MND a.s., vykonávajícími svou činnost pro společnost na území ČR a na straně druhé zaměstnanci z ČR, které společnost vysílá do zahraničních zemí.

V projektové části práce bude problematika daní z příjmů fyzických osob a odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění řešena na konkrétních praktických příkladech.

Z důvodu, že si analyzovaná společnost nepřeje zveřejnit skutečná jména a příjmy svých zaměstnanců, budou tato data v práci pouze ilustrační.

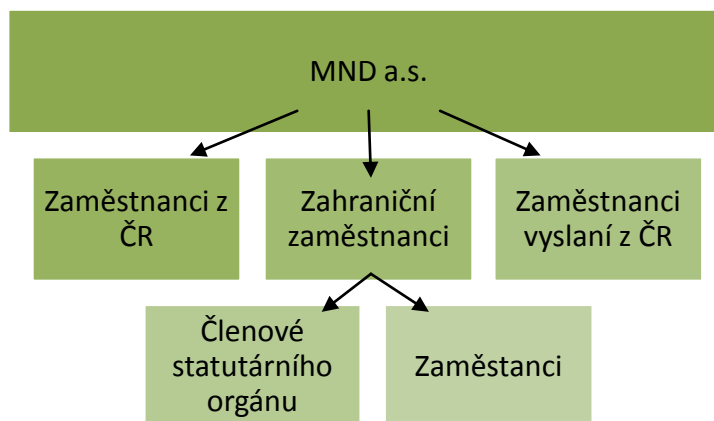
4.1 Analýza zaměstnanců se vztahem k zahraničí

Ve společnosti působí dva typy pracovníků - cizinců. První skupinu tvoří zahraniční zaměstnanci, kteří jsou zaměstnáni na pracovní smlouvu, která je základem pracovní – právní vztahu (dále jen „zahraniční zaměstnanci“)

Další skupinou zahraničních pracovníků působících ve společnosti MND a.s. jsou členové statutárních orgánů, kteří mají se společností sjednanou smlouvu o výkonu funkce.

Společnost nevyužívá možnosti práce agenturních zaměstnanců.

Jelikož je tato práce zaměřena na celkový vztah společnosti se zahraničím, je důležité zaměřit se i na pracovníky z ČR, kteří jsou vysíláni do zahraničí.



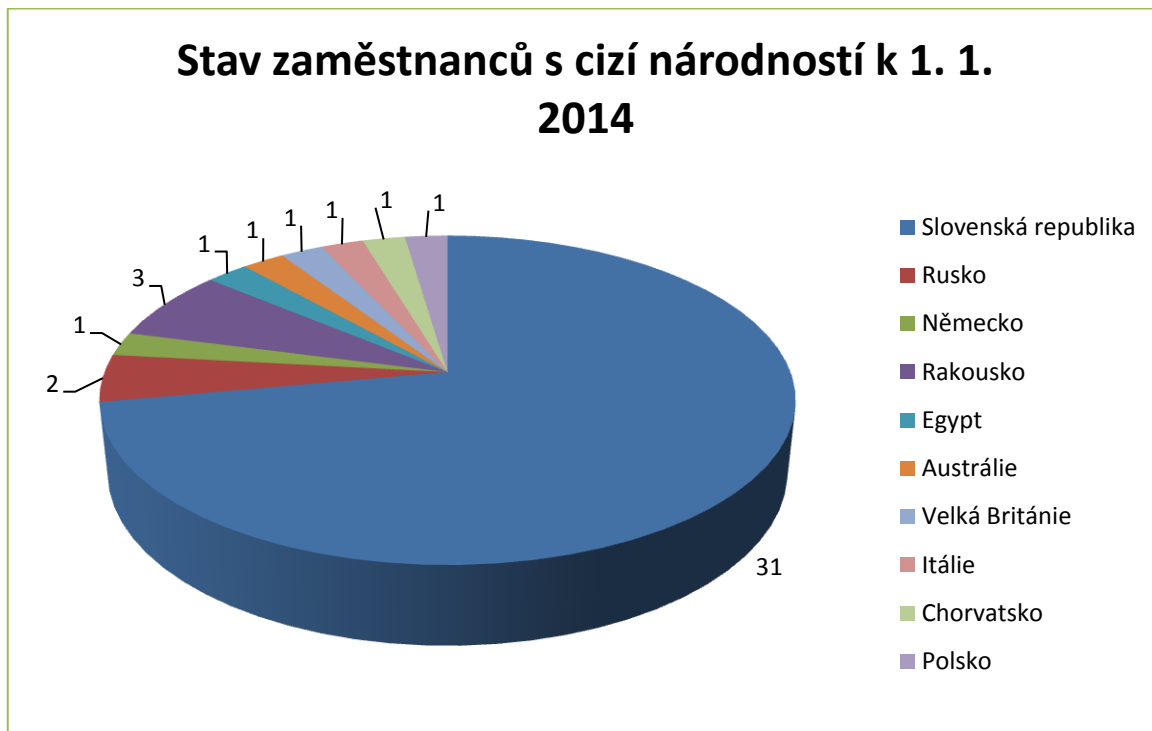
Obr. 8 Schéma vztahů (Vlastní zpracování)

Na následujícím grafu je zobrazeno procentuální vyjádření, které zobrazuje poměr českých a zahraničních pracovníků z celkového počtu 375 pracovníků, kteří byli zaměstnáni u společnosti MND a.s. k 1. 1. 2014, z tohoto celkového počtu je celkem 43 cizinců.



Obr. 9 Poměr českých a zahraničních pracovníků (Vlastní zpracování)

Největší skupinu zahraničních pracovníků tvoří samozřejmě občané Slovenské republiky, dále jsou zde zaměstnáni občané z Ruské federace, Německa, Rakouska, Egypta, Austrálie, Velké Británie, Itálie, Chorvatska a Polska, přičemž početní vyjádření zobrazuje graf níže.



Obr. 10 Stav zaměstnanců s cizí národností k 1. 1. 2014 (Vlastní zpracování)

U zaměstnanců se při jejich nástupu nerozlišuje, zda jsou to zaměstnanci tuzemští či zahraniční. Rozhodujícím kritériem je to, zda se jedná o daňového rezidenta či nerezidenta.

Právní úprava, do které je potřeba nahlédnout je následující:

- článek 4 ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění, kde je definován výraz „rezident smluvního státu“,
- §15 ZDP, kde jsou vymezeny odlišnosti při uplatňování základních nezdanitelných částí daňovým nerezidentem,
- §35ba ZDP, kde jsou vymezeny odlišnosti při uplatňování slev na daních daňovým nerezidentem,
- §35c ZDP, kde jsou vymezeny odlišnosti při uplatňování daňového zvýhodnění daňovým nerezidentem.

4.1.1 Zahraniční zaměstnanci

Všechny zahraniční pracovníky ve společnosti MND a.s. lze rozdělit do dvou skupin. První skupinu tvoří řadoví zaměstnanci – cizinci. Druhá skupina je tvořena zahraničními experty, tzv. expatrioty.

Zaměstnanci z ciziny pocházejí především ze Slovenské republiky. Důvodem je blízká vzdálenost, tudíž téměř polovina zaměstnanců ze Slovenska dojíždí do zaměstnání do Hodonína a zůstávají rezidenty na Slovensku. Dalším důvodem je i to, že na Slovensku, konkrétně ve městě Košice sídlí univerzita, zaměřená na geotechnologie.

Žádná univerzita v ČR takové zaměření nemá a proto společnost MND a.s. oslovuje právě studenty slovenské univerzity, kteří následně přicházejí za prací do společnosti.

Z celkového počtu 43 cizinců se celkem 23 cizinců stalo daňovými rezidenty ČR a z pohledu daně z příjmů i odvodů na SP a ZP je na ně pohlíženo, jako by se jednalo o české zaměstnance.

Následující tabulka zobrazuje stav k 1. 1. 2014 rozdělení cizích zaměstnanců dle pohlaví a rezidentství.

Tab. 3 Rozdělení cizích zaměstnanců dle pohlaví a rezidentství ke dni 1.1. 2014

(Vlastní zpracování)

	Rezidenti	Nerezidenti
Muži	11	22
Ženy	2	9

U zaměstnanců, kteří jsou daňovými nerezidenty, se liší výpočet jejich mzdy o následující skutečnosti:

- **Nezdanitelné částky**

Daňový nerezident, který je poplatníkem daně z příjmů uvedený v §2 ZDP si může snížit základ daně o nezdanitelné částky, kterými jsou podle §15 ZDP – hodnota darů, životní pojištění, penzijní připojištění a úroky ze stavebního spoření či hypotečního úvěru. Tyto nezdanitelné částky si může daňový nerezident uplatnit, avšak pouze za podmínky, že se prokáže správci daně potvrzením zahraničního správce daně o tom, že úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území ČR podle §22 činí nejméně 90% celosvětových příjmů.

Po prokázání správci daně, že daný poplatník splnil podmínku 90% celosvětových příjmů na území ČR, může si podat daňové přiznání včetně těchto částek.

Zaměstnavatel není oprávněn tyto nezdanitelné části uplatnit v rámci ročního zúčtování daně.

Tab. 4 Uplatnění nezdanitelných částek (Pfeilerová, 2014, s. 5)

	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Uplatnění u zaměstnavatele
Dary	Ano	Ne
Životní pojištění	Ano	Ne
Penzijní připojištění	Ano	Ne
Úroky ze stavebního spoření a hypotečního úvěru	Ano	Ne

- **Slevy na dani**

Ze všech slev na dani, které jsou uvedeny v §35ba ZDP může být daňovému nerezidentu poskytnuta při měsíční výplatě mzdy pouze základní sleva ve výši 2.070,- Kč a to, pokud tento poplatník podepíše Prohlášení poplatníka daně z příjmů, kde také zmíní, že nepobírá k 1. 1. zdaňovacího období starobní důchod. Osoby, které k tomuto datu pobírají starobní důchod, nemají totiž na základní slevu nárok.

Dále může mzdová účetní daňovému nerezidentovi zohlednit při měsíční výplatě i slevu na vlastní studium ve výši 335,- Kč, které musí být podloženo potvrzením o studiu.

Sleva na druhého z manželů, který má příjmy nižší než 68.000,- Kč za zdaňovací období, či sleva na invaliditu ve všech stupních lze opět po prokázání správci daně, že poplatník splňuje podmínku 90% všech celosvětových příjmů na území ČR, uplatnit v rámci daňového přiznání.

Tab. 5 Uplatnění slev na dani (Pfeilerová, 2014, s. 5)

	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Uplatnění u zaměstnavatele
Základní sleva	Ano	Ano
Na druhého z manželů	Ano	Ne
Na invalidní důchod	Ano	Ne
Studium	Ano	Ano

- **Daňové zvýhodnění**

Zaměstnavatel, tedy společnost MND a.s. nemůže uplatnit v rámci měsíčního výpočtu mzdy daňových nerezidentů daňové zvýhodnění na vyživované dítě, které žije s poplatníkem ve společné domácnosti ve výši 1.117,- Kč za měsíc.

Daňové zvýhodnění, dle §35c ZDP si může daňový nerezident opět uplatnit pouze za předpokladu splnění podmínky 90% všech příjmů na území ČR ve svém daňovém přiznání.

Tab. 6 Uplatnění daňového zvýhodnění (Pfeilerová, 2014, s. 5)

	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Uplatnění u zaměstnavatele
Daňové zvýhodnění	Ano	Ne

4.1.1.1 Roční zúčtování daně vs. daňové přiznání nerezidenta

Jak již bylo řečeno v kapitole výše, rozdíl při výpočtu mezd daňových rezidentů a nerezidentů je v uplatňování nezdanitelných částek a slev na dani.

Pro lepší objasnění tohoto tvrzení je tato podkapitola věnována výpočtu ročního zúčtování daně a daňového přiznání zaměstnance společnosti MND a.s. za rok 2013.

Výpočet ročního vyrovnání daně pro zaměstnance - nerezidenta

Jeden ze slovenských nerezidentů, pan X obdržel roční příjem ze zaměstnání 288.000,- Kč, pojistné, které je povinen hradit zaměstnanec na sociální (6,5%) a zdravotní pojištění (4,5%) činilo 31.680,-Kč a pojistné, které je povinen hradit zaměstnavatel na sociální (25%) a zdravotní pojištění (9%) činilo za rok 97.920,-Kč.

Při výpočtu záloh na daň z příjmu lze u zaměstnanců – nerezidentů zohlednit pouze základní sleva (2.070,- Kč), tudíž i když výše zmiňovaný zaměstnanec vyživuje jedno nezletilé dítě, není možné při měsíční výplatě zohlednit daňové zvýhodnění na vyživované dítě, žijící s poplatníkem ve společné domácnosti.

Výše zaplacených záloh činila proto u tohoto zaměstnance 33.135,- Kč.

Poplatník podepsal Prohlášení k dani a žádného jiného zaměstnavatele ani žádné jiné příjmy neobdržel. Důležitou informací je i to, že jeho manželka neměla ve sledovaném roce příjmy, které by přesáhly částku 68.000,- Kč.

Varianta a) Roční zúčtování daně, o které musí zaměstnanec požádat písemně do 15. února roku následujícího po roce, kterého se zúčtování daně týká.

Tab. 7 Výpočet ročního zúčtování daně nerezidenta (Vlastní zpracování)

Mzda	288.000,- Kč
Pojistné, hrazené zaměstnavatelem	97.920,- Kč
Základ daně	385.920,- Kč
Základ daně zaokrouhlený	385.900,- Kč
Daň	57.8850,- Kč
Sleva §35ba, odst. 1, písm. a)	24.840,- Kč
Daň po slevě	33.045,- Kč
Zaplacené zálohy	33.135,- Kč
Přeplatek	90,- Kč

V případě varianty a), kde bylo mzdovou účetní provedeno roční zúčtování daně, vznikl přeplatek 90,- Kč, který bude poplatníkovi vrácen prostřednictvím mzdy a to nejpozději ve výplatním termínu mzdy za měsíc březen, tedy v dubnu.

Varianta b) Vlastní daňové přiznání, které je povinen podat poplatník vždy do 31. března roku následujícím po zdaňovacím období, kterého se vyúčtování daně týká. Poplatník požádá mzdovou účetní o vystavení Potvrzení o zdanitelných příjmech, které slouží jako podklad pro vyplnění daňového přiznání. Toto daňové přiznání v ČR si podávají nerezidenti to pouze za podmínky, že splnili podmínku 90% příjmů ze zdrojů na území ČR.

Tab. 8 Daňové přiznání nerezidenta (Vlastní zpracování)

Mzda	288.000,- Kč
Pojistné, hrazené zaměstnavatelem	97.920,- Kč
Základ daně	385.920,- Kč
Základ daně zaokrouhlený	385.900,- Kč
Daň	57.885,- Kč
Sleva §35ba, odst. 1, písm. a)	24.840,- Kč
Sleva §35ba, odst. 1, písm. b)	24.840,- Kč
Daň po slevách	8.205,- Kč
Daňové zvýhodnění §35c	13.404,- Kč
Daňový bonus	5.199,- Kč
Zaplacené zálohy	33.135,- Kč
Přeplatek	38.334,- Kč

Z výše uvedeného vyplývá, že je pro daňového nerezidenta jednoznačně výhodnější podat si daňové přiznání, kde si může uplatit dodatečně i slevy, které mu v ročním zúčtování nemohou být poskytnuty.

Vznik přeplatku je způsoben také zaokrouhlováním, které upravuje ZDP následujícím způsobem:

- **Při ročním výpočtu** daně se dle §16 ZDP základ daně sníží o nezdanitelné částky a odčitatelné položky a je zaokrouhlen **na celé stokoruny dolů**.
- **Při měsíčním výpočtu** záloh na daň ze závislé činnosti podle ustanovení §38h odst. 3 ZDP se základ daně zaokrouhluje **na celé stokoruny nahoru**.
- **Zvláštní sazba** daně se vypočte ze základu, který je zaokrouhlen **na celé koruny dolů** a to podle §36 odst. 3 ZDP.
- **Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění** se zaokrouhluje vždy **na celé koruny nahoru**.

4.1.2 Členové statutárních orgánů

Dani z příjmů ze závislé činnosti v ČR podléhají i odměny za výkon funkce člena představenstva statutárního orgánu české právnické osoby vyplácené poplatníkovi, který je v ČR daňovým nerezidentem.

Statutárním orgánem je ve společnosti představenstvo, které se skládá celkem z pěti členů a jejich počet se bude rozšiřovat (viz projektová část). V současné době je místopředseda představenstva občan Rakouské republiky a jeden člen představenstva je občan Spolkové republiky Německo.

Při stanovení základu daně je nutné zvýšit základ daně o fiktivní částku odpovídající povinnému pojistnému podle tuzemských zákonů. Není přitom důležité, zda plátce skutečně má podle tuzemského zákona povinnost takové pojistné podle českých pojistných zákonů platit.

To znamená, že při výpočtu samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou je od roku 2012 nutné odměnu zvýšit o 34% (do konce roku 2011 o 9%).

Odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob podléhají zdanění dle §36 odst. 1 písm. a) ZDP, zvláštní sazbou daně ve výši 15%.

Výpočet odměny, která je navýšena o fiktivní pojistné zobrazuje tabulka č. 9.

Tab. 9 Výpočet odměny člena představenstva (Vlastní zpracování)

Odměna představenstva	123.480,-
Fiktivní odvod SP zaměstnavatelem 25%	30.870,-
Fiktivní odvod ZP zaměstnavatelem 9%	11.114,-
Základ srážkové daně	165.463,-
Srážková daň	24.819,-
Výše čisté odměny	98.661,-

Společnost MND a.s., která je zaměstnavatelem, tedy plátcem daně podle zákona o daních z příjmů v ustanovení §38d odst. 3 má povinnost ve správném termínu sraženou daň z příjmů nerezidentů odvést do konce kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl povinen srážku provést.

Daň je sražena ve výplatě, připsáním náhrady ve prospěch nerezidenta, nejpozději v den, kdy je o závazku účtováno a to v souladu se zákonem o účetnictví.

Odvod se provádí správci daně podle místní příslušnosti, avšak společnost MND a.s. neodvádí srážkovou daň místně příslušnému správci daně v Hodoníně, kde má sídlo, ale Specializovanému finančnímu úřadu se sídlem v Praze.

Účet, kam se daň zasílá má předčísli 7720. Po provedení srážky firma informuje finanční úřad prostřednictvím tiskopisu „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“ (viz příloha), které vydává Ministerstvo financí.

Po skončení zdaňovacího období společnost za tyto nerezidenty zašle žádost příslušnému správci daně, který na základě žádosti vystaví Potvrzení o sražené dani.

4.1.3 Vysílání pracovníků MND a.s. do zahraničí

Společnost MND a.s. se v současné době nachází v přelomové etapě svého vývoje. Vzhledem ke stavu a výhledu množství zásob ropy a zemního plynu na území České republiky, kdy nelze předpokládat udržení současného stavu těžby v horizontu delším než několik desítek let na straně jedné, a požadavků akcionářů a cílům MND holdingu na straně druhé je nutností vyhledávat investiční příležitosti v zahraničí.

Tudíž je logické, že tento strategický investiční záměr se neobejde bez nutnosti vyslání zaměstnanců společnosti do zahraničí.

Mezi těmito zaměstnanci jsou jednak pracovníci vysílání za účelem řízení zahraničních projektů a dále skupiny pracovníků určené k provádění provozních operací. Jde tedy o škálu zaměstnanců od ředitele projektu až po dělníky.

Vysláním pracovníků do zahraničí společnost MND a.s. zároveň vytváří příležitosti k rozvoji pro své zaměstnance a podporuje rozvoj talentovaných lidí v celosvětovém měřítku.

Ve všech případech se však jedná o kompetentní, kvalifikované a odborně proškolené pracovníky.

Oblasti vyslání

Mezi hlavní oblasti, kam společnost MND a.s. vysílá své pracovníky, patří:

- **Gruzie**, kde společnost odkoupila 50-ti procentní podíl na několika průzkumných a těžebních projektech,
- **Polsko**, kde společnost získala zakázku na průzkumné a přípravné práce související s průzkumem a těžbou ropy a zemního plynu.

Přestože vyslaní pracovníci vykonávají práci pro svého zaměstnavatele v jiné zemi, než má zaměstnavatel sídlo, stále zde existuje velmi těsný vztah, a to jak organizační (vyslání zaměstnanci jsou řízeni vedoucími pracovníky své „domovské“ společnosti), tak finanční (mzda včetně benefitů a případných cestovních náhrad je vyplácena společností MND a.s. se sídlem v Hodoníně).

Otázky z oblasti zdaňování a odvodových povinností jsou řešeny v závislosti na pobytu vyslaných pracovníků.

Druhy vyslání

V případě, že je zaměstnanec poslán do zahraničí, kde jeho délka nepřekročí 8 po sobě jdoucích týdnů, nejedná se o vyslání, ale jedná se o služební cestu, za kterou mu přísluší cestovní náhrada.

Tab. 10 Nárok na stravné při zahraniční pracovní cestě (Pfeilerová, 2014, s. 12)

Doba trvání pracovní cesty v jednom dni	Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci stravné:
Více než 18h	<ul style="list-style-type: none"> • V plné výši denní sazby stanovené vyhláškou MF
12 -18h	<ul style="list-style-type: none"> • Ve výši dvou třetin sazby stanovené vyhláškou MF
1 – 12h	<ul style="list-style-type: none"> • Ve výši jedné třetiny sazby stanovené vyhláškou MF

Při delším pobytu než je 8 po sobě jdoucích týdnů se již jedná o vyslání, které je společností MND a.s. rozlišováno na:

- Krátkodobé vyslání (KV) – nejméně 2 měsíce po nejvýše 12 měsících.
- Dlouhodobé vyslání (DV) – od 1 roku, maximálně do 5 let.
- Rotace – specifické opakované pravidelné působení zaměstnance v hostitelské zemi.

V případě krátkodobého pobytu v zahraničí je možné, že zaměstnanec nebude podléhat zdanění hostitelské země. V tom případě je jeho příjem zdaňován pouze v domovské zemi a neplatí pro něj žádná zvláštní pravidla.

U pobytu v zahraničí delšího než 183 dní je třeba vždy posuzovat daňová rizika individuálně. Jedná se zejména o případy dlouhodobého působení v zahraničí trvajících déle než 6 měsíců a méně než tři roky nepřetržitě.

Rotace je obecně známa jako způsob pracovního umístění, které je strukturováno tak, že zaměstnanec daný počet dnů nebo týdnů pracuje v hostitelské zemi a pak určitý počet dnů nebo týdnů pobývá v domovské zemi.

Při pobytu v domovské zemi má zaměstnanec nárok na určitý počet dnů volna a zbývající dny vykonává práci v domovské zemi.

Ve společnosti MND a.s. je v rámci rotace preferována forma 28 kalendářních dnů na hostujícím pracovišti, 28 kalendářních dnů v domovské zemi (z toho 10 pracovních dnů volna).

Metodická pravidla pro řešení daňové povinnosti

Daňová povinnost zaměstnance vůči domovské i hostitelské zemi se bude lišit v závislosti na:

- daňových předpisech hostitelské země
- délce pobytu v hostitelské zemi
- existenci SZDZ

Obecně lze říci, že vyslaný zaměstnanec nebude podléhat dani ze závislé činnosti ve smluvním státě pokud:

- pracovník vykonává práci na území státu kratší dobu než 183 dní,

- pokud nelze odměny přičíst k tíži stálé provozovny společnosti.

Pokud není splněná některá z podmínek, podléhají příjmy zdanění v zemi zdroje, kterým je hostitelský stát.

U zaměstnanců vyslaných do zahraničí, kteří podléhají zdanění v hostitelské zemi je společnost MND a.s. zavázána:

- hradit přiměřené daňové poradenství v hostitelské i domovské zemi,
- sjednat se zaměstnancem výši celkového hrubého příjmu před vysláním s přihlédnutím na níže uvedený princip daňového vyrovnání

Daňové vyrovnání

Ve společnosti funguje systém, který je obecně znám jako daňové vyrovnání. Cílem daňového vyrovnání je takové zdanění zaměstnance, že v zásadě nezaplatí ani více ani méně, než by ze svého platu a zaměstnaneckých výhod placených společností zaplatil, kdyby zůstal ve své domovské zemi.

Daňové vyrovnání se vztahuje výlučně na daň z příjmů fyzických osob, přičemž zdrojem příjmů jsou příjmy zaměstnance vyplácené společností MND a.s.

Daňové vyrovnání si klade tři základní cíle:

- **Napomoci mobilitě zaměstnanců.** Daňové hledisko by nemělo ovlivňovat skutečnost, zda pracovník přijme nabídku na vyslání do zahraničí, nabídku přesunu z vyslání v jedné zemi do druhé nebo návrat do své domovské země.
- **Udržet daňový základ vyslaných zaměstnanců na srovnatelné úrovni** vzhledem k jejich protějškům v domovské zemi, tj. tak, aby jejich daňové náklady byly obdobné nákladům pracovníků na obdobných pozicích v domovské zemi.
- Zajistit, aby zaměstnanci **dodržovali daňové předpisy všude**, kde společnost MND a.s. působí tak, aby se vyloučilo riziko střetu s místními zákony, daňovými předpisy a mechanismy řízení směnných kurzů.

Projektová část práce bude z podstatné části věnována řešení konkrétního případu vyslání s cílem zajistit výše uvedený princip daňového vyrovnání.

Sociální a zdravotní pojištění

Z teoretické části této diplomové práce vyplývá, že v případě vyslání do některé ze zemí Evropské unie se sociální a zdravotní pojištění platí vždy jen v jedné zemi.

Dle nových nařízení, kterými jsou nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009, kterými se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení při vyslání kratším než 2 roky zůstává osoba v systému sociálního pojištění země původu.

Dokladem je formulář A1, který si zaměstnanec nechá potvrdit na Okresní správě sociálního zabezpečení.

Formulář A1 může být pro zaměstnance MND a.s. vydán, avšak za předpokladu, že působí minimálně z 25% na území ČR.

Podmínka 25% je počítána z odměny či délky pracovní doby, při které se bere v úvahu následujících plánovaných 12 měsíců.

Benefity poskytované zaměstnavatelem

Společnost v rámci celkového výčtu výhod může poskytovat zaměstnancům při práci v zahraničí následující benefity:

- Příspěvek na bydlení
- Dočasné ubytování po příjezdu
- Ubytování
- Školné pro děti
- Automobil
- Cesta do hostitelské země
- Cesta do domovské země navíc
- Dovolená navíc
- Pasy, víza, povolení k pobytu a pracovní povolení
- Právní a daňová podpora ze strany daňových poradců
- Cestovní pojištění

Vyplácení mzdy

Dle směrnice pro vysílání jsou ve společnosti MND a.s. rozlišovány tři možné přístupy k vyplácení mzdy:

1) Mzda se vyplácí ve měně domovské země

Při tomto způsobu platby mzdy se část příjmu, kterou si pracovník spoří, i jeho příjem na útratu, jakož i příplatek na náklady na živobytí vyplácí ve měně domovské země pracovníka.

Pracovník si pravidelně mění část svého příjmu na místní měnu tak, aby pokryl náklady na své živobytí. Pokud si každý měsíc mění stejnou sumu, pravděpodobně se setká s výkyvy kurzu. Vzhledem k původnímu odhadu mohou tyto výkyvy přinášet zaměstnanci jak zisk, tak ztrátu. Změny směnného kurzu však nemají sebemenší vliv na část příjmu, kterou si pracovník spoří, protože ovlivňují pouze to, co tento pracovník utratí v místě svého vyslání. Pracovníkovi úspory jsou stále vedeny ve měně jeho domovské země.

Při tomto způsobu výplaty mzdy je doporučováno pravidelně sledovat inflaci a vývoj směnných kurzů na trhu a je důležité provést přepočtení příplatku na náklady na živobytí v případě, že pokles nebo růst směnného kurzu přesáhne práh 10% a dále provést přepočtení příplatku na náklady živobytí v případě, že roční inflace v hostitelské zemi přesáhne 10%.

2) Mzda se vyplácí ve měně hostitelské země

Při tomto způsobu výplaty mzdy se část příjmu, kterou si pracovník spoří, i jeho příjem na útratu, jakož i příplatek na náklady na živobytí převádějí na pevně stanovenou částku měny hostitelské země, která se pracovníkovi vyplácí. Kurz, který se k tomuto účelu použije, bude obvykle odpovídat kurzu použitému pro výpočet „příplatku na náklady živobytí“.

V tomto případě se kolísání směnného kurzu přímo projeví při převodu části příjmu, kterou si pracovník spoří na měnu jeho domovské země, ale nezasáhne jeho příjem k útratě. Příplatek na náklady na živobytí může být změněn tak, aby se zohlednila inflace v hostitelské zemi.

Při tomto způsobu výplaty je také doporučováno pravidelně sledovat inflaci a vývoj směnných kurzů na trhu a provést přepočtení příplatků, které se promítají do úspor a hotovosti zahraničního pracovníka, např. příplatku za ztížené životní podmínky a příplatku za mobilitu v případě, že výkyv směnného kurzu přesáhne 10% a provést

přepočtení příplatku na náklady živobytí v případě, že míra inflace v hostitelské zemi přesáhne 10%.

3) Mzda se vyplácí z části ve měně domovské země a zčásti ve měně hostitelské země

Část příjmu, kterou si pracovník spoří, jakož i motivační prémie se vyplácí ve měně jeho domovské země, a část příjmu k útratě a příplatek za náklady na živobytí ve měně hostitelské země, a to podle výsledků propočtu na základě příjmů a nákladů v domácí zemi oproti zemi hostitelské. Část příjmu, kterou si pracovník spoří, je chráněna proti výkyvům směnného kurzu tím, že se vyplácí v domovské zemi pracovníka.

Část příjmu k útratě a příplatek na náklady na živobytí se naopak vyplácí ve měně místní.

Je doporučována pravidelná každoroční revize, která zohlední změny ve výši mzdy, v osobní situaci, daňovém režimu a rozdíly v inflaci a směnném kurzu, k nimž meziročně došlo a dále je potřeba provést přepočtení příplatku na náklady na živobytí v případě, že míra inflace v hostitelské zemi přesáhne 10%.

4.2 Odvodové povinnosti společnosti MND a.s.

Společnost MND a.s. v roli zaměstnavatele musí plnit povinnosti vůči Okresní správě sociálního zabezpečení, vůči zdravotním pojišťovnám i vůči finančnímu úřadu.

Je povinna odvádět všem těmto institucím povinné odvody za všechny své zaměstnance a to včetně zaměstnaných cizinců pracujících ve společnosti MND a.s., tak i českých zaměstnanců, kteří jsou dočasně vysláni do ciziny.

4.2.1 Vztah vůči okresní správě sociálního zabezpečení

Zaměstnavatel má vůči Okresní správě sociálního zabezpečení oznamovací povinnost, kdy je povinen oznámit na předepsaném tiskopise „Oznámení o nástupu do zaměstnání“ do 8 kalendářních dnů den nástupu zaměstnance do zaměstnání a také den ukončení zaměstnání.

Při zaměstnávání cizinců je potřeba ověřit, zda již jim nebylo přiděleno evidenční číslo pojištění sociálního pojištění. V případě, že již někde v ČR pracovali a tedy již přidělené číslo mají, přihlásíme je pod tímto číslem. Pokud však nemají přidělené evidenční číslo,

podáme přihlášku v papírově podobě bez tohoto čísla místně příslušné OSSZ, konkrétně na územní pracoviště do Hodonína.

Dle §8 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení je zaměstnavatel povinen odvádět pojistné, jak za společnost, tak i za zaměstnance. Pojistné odváděné za zaměstnance sráží zaměstnavatel z příjmů, které mu zúčtoval.

Pojistné za kalendářní měsíc je splatné od 1. – 20. dne následujícího kalendářního měsíce a to podle §9 zákona č. 589/1992 a to na účet místně příslušné OSSZ.

Sazby pro sociální zabezpečení jsou zakotveny v zákoně č. 582/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti v §7 odst. 1 písm. a),

- **Zaměstnavatel** odvádí z vyměřovacího základu **25%**, z toho 21% na důchodové pojištění, 2,3% na nemocenské pojištění a 1,2% příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
- **Zaměstnancům** je sráženo z vyměřovacího základu **6,5%** u těch, kteří nejsou účastníky důchodového spoření.
- **Zaměstnancům** je sráženo z vyměřovacího základu **3,5%** u těch, kteří se stali účastníky důchodového spoření

Tabulka č. 10 znázorňuje důležitá data k sociálnímu pojištění. Velký vliv na tyto data má výše vyhlášené průměrné mzdy.

Z tabulky je možno vidět patrné navýšení průměrné mzdy v letech 2013 -2014, které má vliv na výši maximálního vyměřovacího základu, jelikož je tvořen 48násobkem průměrné mzdy.

Průměrná mzda ovlivňuje i výši minimálního ročního vyměřovacího základu. Tato výše je rovna 25% z průměrné mzdy.

Od maximálního a minimálního vyměřovacího základu se dále odvíjí výše maximálních a minimálních měsíčních záloh.

Tab. 11 Důležité údaje k SP (Dlouhá, 2014)

	2013	2014
Průměrná mzda	25.884,-	25.942,-
Maximální roční vyměřovací základ	1.242.432,-	1.245.216,-
Maximální měsíční vyměřovací základ	103.536,-	103.768,-
Minimální roční vyměřovací základ	77.652,-	77.832,-
Minimální měsíční vyměřovací základ	6.471,-	6.486,-
Minimální měsíční záloha	1.890,-	1.894,-
Minimální měsíční záloha při účasti v II. pilíři	62.122,-	62.261,-

4.2.2 Vztah vůči zdravotním pojišťovnám

Zaměstnavatel má obdobnou oznamovací povinnost uloženou i zákonem č. 592/1992 Sb. o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, §2b plátcí pojistného ukládá povinnost nejpozději do 8 dnů od vzniku skutečnosti oznámit nástup zaměstnance do zaměstnání.

K přihlášení slouží tiskopis „Hromadné oznámení zaměstnavatele“.

Nejprve je opět nutno zjistit, zda již cizinec má přidělené číslo, pokud má, můžeme jej opět pod tímto číslem přihlásit. Pokud cizinec přidělené číslo nemá, provedeme přihlášku jeho rodným číslem.

Pro první přihlášení zaměstnance (občana EU) se použije kód „E“, kde se do místa vyčleněného pro číslo pojištěnce uvede pohlaví (M, Z), a dále datum narození. Po přihlášení tímto kódem se již číslo pojištěnce vygeneruje a při každém dalším přihlášení se již používá kód „A“.

Pokud do zaměstnání nastoupí osoba ze zemí mimo EU, přihláška se provede kódem „C“.

Volba zdravotní pojišťovny je na každém, pokud si však osoba sama nezvolí příslušnou zdravotní pojišťovnu, je automaticky přihlášena k VZP.

Za zaměstnance se pro účely zdravotního pojištění považují i členové statutárních orgánů a tedy i jejich odměn se odvádí zdravotní pojištění.

Pro odhlášení zaměstnance slouží kód „O“.

Sazby pro zdravotní pojištění určuje zákon č. 592/1993 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění v §2i.

- **Zaměstnavatel** odvádí **9%** z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění.
- **Zaměstnancům** je sráženo z vyměřovacího základu pro zdravotní pojištění **4,5%**.

Tabulka č. 11 zobrazuje údaje ke zdravotnímu pojištění, kde je pro roky 2013 – 2015 navýšen minimální měsíční vyměřovací základ pro výpočet zdravotního pojištění. Minimální výše je odvozena z průměrné mzdy pro rok 2014 a tvoří její polovinu. Zvýšením minimálního měsíčního vyměřovacího základu se samozřejmě oproti roku 2013 zvýší patrně i minimální odvod měsíční zálohy na zdravotní pojištění. Maximální vyměřovací základ je pro období 2013 -2015 zrušen.

Tab. 12 Důležité údaje k ZP (Dlouhá, 2014)

	2013	2014
Minimální měsíční vyměřovací základ	12.942,-	12.971,-
Minimální měsíční záloha	1.748,-	1.752,-

4.2.3 Vztah vůči finančnímu úřadu

Vůči finančnímu úřadu má plátce daně, tedy společnost MND a.s. povinnost odvádět za své zaměstnance:

- **zálohy na daň z příjmů**, vypočtené **15%** sazbou daně a to podle §38h ZDP

Společnost MND a.s. srazí zálohu na daň z příjmů, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. Plátce při srážení zálohy přihlíží ke skutečnosti, zda poplatník podepsal či nepodepsal Prohlášení k dani z příjmů, které má vliv na uplatnění slevy na dani a daňového zvýhodnění.

- **daň vybíranou srážkou**, která je také ve výši **15%** a to podle §36 ZDP

Odvod srážkové daně je třeba provést nejpozději do konce následujícího měsíce po měsíci výplaty.

- **zálohy na důchodové spoření** ve výši **5%** dle §6 zákona č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření

Zálohy na důchodové spoření jsou odváděny obdobným způsobem jako zálohy na daň z příjmů. Zaměstnavatel podává informaci o sraženém pojistném na důchodové spoření prostřednictvím elektronického měsíčního „Hlášení k záloze na pojistné na důchodové spoření.“

- **Solidární zvýšení daně**, které činí **7%** z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně podle §6 a podle §7 a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravující pojistné na sociální zabezpečení.

Po konci zdaňovacího období společnost MND a.s. provede vyúčtování zálohové daně, daně vybírané srážkou i pojistného na důchodové spoření.

5 PROJEKT ŘÍZENÍ DAŇOVÝCH A ODVODOVÝCH POVINNOSTÍ S VAZBOU NA ZAHRANIČÍ

V předešlé kapitole byla provedena analýza současného stavu péče o zahraniční zaměstnance a o české zaměstnance, které společnost vysílá do zahraničí, oba tyto typy mají vazbu na zahraničí.

Jelikož je společnost MND a.s. silnou společností, která stále více rozšiřuje své aktivity do zahraničí, je jistý potenciál k tomu, že počet zaměstnanců, kteří budou mít vazbu na zahraničí, se bude stále zvyšovat.

Z důvodu, že je problematika daní z příjmů fyzických (zahraničních) osob zpracována pouze obecně (ve společnosti chybí směrnice, která by byla zaměřena na tuto problematiku, společnost využívá pouze interního sdělení od daňového poradce), bude tato problematika řešena v projektové části této práce.

Vzhledem k zahraničnímu prvku je třeba posoudit tento projekt z hlediska daně z příjmů z mezd a odvodů na sociální a zdravotní pojištění. V rámci posouzení je potřeba vyhodnotit případná rizika a doporučit společnosti postup správného nastavení daňových a odvodových povinností.

Projektová část bude z důvodu rozsahu práce zaměřena na dva specifické případy:

- řízení daňových a odvodových povinností budoucích členů statutárních orgánů z Ruské federace (kapitola 5.1.)
- řízení daňových a odvodových povinností zaměstnanců vysílaných do Polské republiky (kapitola 5.2).

Daně z příjmů FO i odvody na SP a ZP jsou samozřejmě starostí zaměstnanců, avšak společnost MND a.s. se zavázala k odpovědnosti za správné zpracování daňových povinností svých zahraničních zaměstnanců i zaměstnanců vysílaných do zahraničí a to z toho důvodu, že je tato oblast pro společnost důležitá z nákladového hlediska.

Na úvod projektové části této práce opět zdůrazňuji, že jména i vyplácené mzdy či odměny jsou důvěrnými daty, tudíž pro zpracování této diplomové práce jsou jména i výše mezd upravena.

5.1 Návrh řízení daňový a odvodových povinností budoucích členů statutárních orgánů z Ruska

Z důvodu plánování rozšíření řad členů statutárních orgánů, o příslušníky cizí národnosti ve společnosti MND a.s. je potřeba připravit se na situace, které tímto krokem mohou vzniknout.

Cílem této projektové kapitoly je posouzení odměn výše uvedených osob za výkon funkce z pohledu:

- daně z příjmů fyzických osob,
- odvodů do systému sociálního zabezpečení,
- odvodů do systému zdravotního pojištění.

Výsledkem by měla být upozornění na možná rizika a doporučení postupů k zákonné optimalizaci odvodů.

Výchozí situace

Společnost MND a.s. projednává možnosti jmenování členů představenstva a dozorčí rady občany Ruské federace a uzavření s nimi smlouvy o výkonu funkce.

V případě, že se Valná hromada na tomto jmenování usnese, je pravděpodobné, že by tito občané mohli vykonávat svoji funkci již od pololetí roku 2014.

Funkce předsedy představenstva i všech ostatních členů budou s jistou pravděpodobností vykonávány za úplatu, přičemž výše měsíční odměny bude převyšovat ve všech případech částku minimální výše rozhodného příjmu podle zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

Sjednaná výše odměny je plánována na částku v hodnotě netto.

Společnost MND a.s. počítá se situací, že budoucí členové statutárního orgánu zůstanou ve vztahu k ČR daňovými nerezidenty.

Není však vyloučena varianta, že by se například předseda představenstva, pan X, přestěhoval do České republiky i se svou rodinou a měl v úmyslu zde pobývat a z titulu daně z příjmu se stal daňovým rezidentem.

5.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Aby společnost MND a.s. věděla, jak se budou členové statutárních orgánů zdaňovat je potřeba dodržet následující přepisy:

- česká legislativa,
- Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi vládou České republiky a vládou Ruské federace (dále jen SZDZ).

Zdanění příjmů ze závislé činnosti podle české daňové legislativy

Z pohledu české daňové legislativy jsou odměny členů statutárních orgánů považovány za příjem ze závislé činnosti podle §6 odst. 1 písm. c) ZDP.

Společnost, která odměny vyplácí je pro účely ZDP považována za zaměstnavatele a tudíž se stává plátcem daně z příjmů FO ze závislé činnosti.

Pro účely způsobu zdanění těchto příjmů je důležité správné určení daňového rezidentství.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Ve smlouvě mezi vládou ČR a vládou Ruské federace o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, která je vyhlášena ve Sbírce zákonů č. 278/1997 jsou odměny členů statutárních orgánů posuzovány podle:

- **článku 16 – Tantiémy**

a dalším důležitým článkem, který určí jak zamezit dvojímu zdanění je:

- **článek 23 – Vyloučení dvojího zdanění**

Článek 16

„Tantiémy a jiné podobné platby, jež rezident jednoho smluvního státu pobírá jako člen správní rady nebo jakéhokoliv jiného obdobného orgánu společnosti, která je rezidentem v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“

V tomto odstavci SZDZ najde společnost MND a.s. odpověď na otázku týkající se daňových povinností. Jelikož odměny jsou v naší situaci vypláceny společností, která má na území ČR sídlo, **podléhají DPFO v České republice.**

Povinnost zdanit odměny, která je dle tohoto článku nasměrována do České republiky, by mohla být zrušena pouze v případě, že by česká daňová legislativa tuto povinnost nestanovovala. Jak však bylo zmíněno výše, český ZDP tuto povinnost definuje ustanovením §6 odst. 1 písm. c). Je tedy definitivně potvrzeno, že odměny ruských členů statutárních orgánů budou podléhat zdanění v České republice

Článek 23

„Jestliže rezident Ruské federace pobírá příjem nebo vlastní majetek, který může být podle ustanovení této smlouvy zdaněn v ČR, částka daně z takových příjmů nebo majetku, která má být zaplacená v ČR, bude odečtena z daně stanovené této osobě v Ruské federaci. Odečtená částka však nepřesáhne částku daně stanovené na takové příjmy nebo majetek podle právních předpisů a pravidel Ruské federace.“

Z tohoto výňatku ze smlouvy vyplývá, že dvojímu zdanění tohoto příjmu bude zamezeno uplatněním **metody zápočtu daně** zaplacené v ČR na daňovou povinnost stanovenou dle ruských právních předpisů.

5.1.2 Sociální zabezpečení

V otázce sociálního zabezpečení se musí společnost MND a.s. řídit příslušnou legislativou zúčastněných států, jelikož Smlouva o sociálním zabezpečení mezi ČR a Ruskou federací, která je podepsána ode dne 8. prosince 2011, stále nevstoupila v platnost.

Jelikož má společnost MND a.s. i svou pobočku v Rusku, proběhla konzultace s kolegy v ruské kanceláři.

Po této konzultaci uvádím, že odvodům pojistného na státní pojištění **nepodléhá** v Rusku příjem, který vyplácí společnost se sídlem na území ČR a to za předpokladu, že tyto odměny nejsou přefakturovány žádné ruské společnosti.

Jelikož v souvislosti s odměnami vyplácenými společností MND a.s. členům jejich statutárních orgánů a nevznikají této společnosti povinnosti dle ruských právních předpisů, bude potřeba splnit české právní předpisy, včetně souvisejících povinností.

Česká právní legislativa

V zákoně č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění (dále ZNP) jsou podle §5 písm. a) bodu 18 pro účely nemocenského pojištění za zaměstnance považováni také členové kolektivních orgánů právnické osoby, kteří jsou za tuto činnosti odměňováni.

Pro účast těchto osob na nemocenském a důchodovém pojištění platí stejné podmínky, jako pro zaměstnance uvedené v §6 ZNP.

V souladu s §6 ZNP jsou zaměstnanci účastni nemocenského pojištění, jestliže splní následující podmínky:

- zaměstnán je vykonáváno na území ČR
- zaměstnání trvalo alespoň 15 kalendářních dnů
- sjednaná částka započitatelného příjmu z tohoto zaměstnání činní alespoň rozhodný příjem.

Účast na nemocenském i důchodovém pojištění v ČR vzniká dnem zahájení činnosti.

Úskalí odvodů na sociální zabezpečení

Při uzavírání smluv o výkonu funkce mezi společností MND a.s. a členy Ruské federace bude potřeba zjistit, zda tyto osoby nepobírají ještě nějaký jiný příjem.

Vhodnou variantou se jeví elektronický osobní dotazník, který by byl budoucím členům statutárního orgánu zaslán k vyplnění, ještě před zahájením jejich funkce.

Pokud by se tento elektronický osobní dotazník vrátil brzy zpět, mohla by být společnost MND a.s. připravena na různé možnosti odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

V dotazníku by se měla společnost především dotazovat na jiné příjmy, které budoucí člen statutárního orgánu pobírá.

Může totiž nastat situace, že některý z členů statutárních orgánů vykonává výdělečnou činnost i v jiném členském státě EU, EHP nebo ve Švýcarsku.

V takovém případě by mohl podléhat tento člen tamějšímu systému sociálního zabezpečení.

V souladu s koordinačními pravidly EU by pak měly odměny za výkon funkce podléhat pojistnému podle tamějších pravidel.

Pro společnost MND a.s. by to znamenalo, že by se pravděpodobně musela registrovat u příslušných úřadů v daném státě a odvádět pojistné vypočtené podle tamějších předpisů.

Pro zjednodušení situace je předpokládáno, že občané Ruské federace pobírají příjmy pouze z České republiky, tudíž jejich odměna vstoupí do vyměřovacího základu, a proto budou podléhat pojistnému na sociální zabezpečení ve výši 6,5% na straně zaměstnance a 25% na straně zaměstnavatele, a to až do výše 48násobku průměrné mzdy za daný kalendářní rok, tj. pro rok 2014 ve výši 1.245.216,- Kč.

5.1.3 Zdravotní pojištění

Ani na vztahy mezi Českou republikou a Ruskou federací se nepoužije žádná mezinárodní smlouva, ale bude se opět postupovat podle místních zákonů těchto států.

Z pohledu Ruské federace platí ve zdravotním pojištění stejná pravidla jako u sociálního pojištění, tudíž odměna, která je vyplácena Českou republikou nebude podléhat odvodům do ruského systému zdravotního pojištění.

Česká právní legislativa

Z pohledu české legislativy členové představenstva a dozorčí rady právnických osob se sídlem na území ČR, kteří pobírají od těchto právnických osob příjmy považované za příjmy ze závislé činnosti podle ZDP, jsou pro účely zdravotního pojištění považováni za zaměstnance, kteří podléhají českému zdravotnímu pojištění a do podle §2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění (dále jen ZVZP) a to od data, kdy začnou vykonávat svou činnost a budou mít nárok na odměnu za tuto činnost.

Společnost MND a.s. se podle §5 zákona č.592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění je považována za zaměstnavatele a je povinna odvádět z odměn vyplacených členům statutárních orgánů pojistné ve výši 13% z čeho 4,5% se srazí z odměny a 9% se odvede přímo.

Pro roky 2013-2015 neplatí pro odvod na pojistné na zdravotní pojištění žádný maximální vyměřovací základ.

5.1.4 Varianty výpočtů odměn členů statutárních orgánů

Na základě popsaného průzkumu lze s konečnou platností vyvodit dva možné závěry:

- a) všichni členové statutárního orgánů zůstanou daňovými rezidenty v Rusku,
- b) předseda představenstva (pan X) se přestěhuje i s rodinou do ČR a stane se daňovým rezidentem ČR.

Obecné východisko

Z důvodu vzniku těchto dvou možných situací bude věnována tato kapitola propočtům odměn členů statutárních orgánů, které budou mít dopad do nákladů společnosti.

Pro tento ukázkový propočet předpokládejme odměnu ve výši 3.500,- EUR netto.

Z důvodu, že české mzdové předpisy ani mzdové systémy se způsobem sjednání měsíční odměny v netto hodnotě nepočítají, je nezbytné, aby se proplácení a kompenzace daní prováděla formou mimořádných odměn ke mzdě (dále jen „mimořádná odměna“), které bude nutno vypočítat mimo mzdový systém.

Pojem „mimořádná odměna“ zahrnuje pro účely této diplomové práce vedle záloh na daň z příjmu, také i sociální a zdravotní pojištění zaměstnance.

Výše mimořádné odměny je potažmo rozdíl mezi brutto a netto hodnotou odměny, která je stanovena ve smlouvě o výkonu funkce.

Výpočet mimořádné odměny musí být nastaven tak, aby zahrnoval výši záloh na daň z příjmů ve výši 15%, sociální pojištění zaměstnance ve výši 6,5% a zdravotní pojištění zaměstnance ve výši 4,5%.

Z výše uvedeného stanoviska vyplývá, že veškeré zaměstnanecké odvody se stávají nákladem pro zaměstnavatele, čili pro společnost MND a.s. a to vedle běžných odvodů, které platí zaměstnavatel.

Situace je pro společnost, konkrétně pro mzdové účetní zkomplikována v tom, že sice ví částku, která se má vyplácet, ale je potřeba dopočítat odměnu v brutto hodnotě, která tvoří základ pro výpočet daně a odvodů.

Komplikace při výpočtech mohou nastat z titulu „superhrubé mzdy“ a stropu na sociální zabezpečení, popřípadě solidárního zvýšení daně.

Pro výpočet této odměny navrhuji vytvořit si pomocnou tabulku v programu Excel, kde se vytvoří výpočty, které mohou posloužit i pro kontrolu po nahrání do mzdového programu.

Jelikož členové statutárních orgánů budou jmenováni od pololetí, znamená to, že jejich první odměna bude vyplacena za měsíc červenec, tudíž ve výplatním termínu 12. 8. 2014.

Pro mzdové účely je potřeba zjistit kurz dané měny, v našem případě kurz eura a české koruny, kterým je nutno přepočítat odměnu.

Podle zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění se příjem vyplácený v cizí měně přepočte na českou měnu kurzem devizového trhu stanoveným Českou národní bankou, který platí k poslednímu dni kalendářního měsíce, za který se pojistné odvádí.

Při následujícím výpočtu bude použit devizový kurz 27,44 CZK/EUR, díky kterému přepočítá společnost odměnu ve výši 3.500,- EUR na české koruny.

Po přepočtu měny zjistí společnost MND a.s., že odměna činí 96.040,- Kč.

Tab. 13 Přepočet kurzem ČNB (Vlastní zpracování)

Kurz	Odměna netto EUR	Odměna netto CZK
27,44	3.500,-	96.040,-

Stanovisko k výpočtu odměn daňových nerezidentů

U členů, kteří budou ve vztahu k české republice daňovými nerezidenty, bude společnost povinna odvádět srážkovou daň ve výši 15% (podle §22 odst. 1 písm. g) bod 6 a §36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP) bez solidárního zvýšení daně.

Základem pro výpočet srážkové daně by byla tzv. „superhrubá mzda“, tj. odměna zvýšená o povinné pojistné. V takovém případě není možné uplatňovat základní slevu na dani, ale tato nevýhoda je kompenzována tím, že u srážkové daně není možné navýšit odvedenou daň o solidární zvýšení daně.

Tab. 14 Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – nerezidenta

(Vlastní zpracování)

Odměna vyplývající ze smlouvy	96.040,-
Mimořádná odměna	43.351,-
Celkem odměna = Hrubá mzda	139.391,-
Základ daně	186.783,-
SP 6,5%	9.061,-
ZP 4,5%	6.273,-
Srážková daň 15%	28.017,-
Čistá odměna	96.040,-

Stanovisko k výpočtu odměn daňového rezidenta

Za situace, že by se pan X přestěhoval do bytu v ČR spolu s manželkou, mohl by se považovat od okamžiku přestěhování do ČR za daňového rezidenta ČR ve smyslu §2 ZDP.

I když by nestrávil v ČR v příslušném kalendářním roce více než 183 dní, byla by splněna podmínka bydliště, konkrétně stálého bytu, u něhož by okolnosti nasvědčovaly, že pan X má v úmyslu se na území ČR trvale zdržovat.

Důsledkem toho, že by se pan X, stal daňovým rezidentem České republiky, by bylo, že by mu nebyla srážena srážková daň. Namísto srážkové daně, která je daní konečnou, by společnost byla povinna srážet z odměny zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, včetně solidárního zvýšení daně. Solidární zvýšení daně je ve výši 7% z kladného rozdílu mezi příjmy zahrnovanými do základu pro výpočet zálohy a čtyřnásobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení

Varianty propočtu odměn daňové rezidenta

Při výpočtu odměny člena statutárního orgánu, který je ve vztahu k ČR daňový rezident, mohou nastat jisté situace, které ovlivní výši nákladů společnosti. Tyto jednotlivé případy budou propočítány níže.

Situace, které mohou nastat, budou v následující části práce na sebe navazovat.

Varianta a) Situace s největší pravděpodobností vzniku je taková, že člen statutárního orgánu nepodepíše Prohlášení poplatníka k dani.

Varianta b) V případě, že poplatník nemá u žádného jiného plátce Prohlášení poplatníka k dani podepsáno, může si jej podepsat u společnosti MND a.s. a mohla by mu být uplatněna základní sleva na poplatníka ve výši 2.070,- Kč měsíčně (dříve Sleva na poplatníka).

Varianta c) Poplatník s podepsaným Prohlášením, který vstoupí do II. pilíře důchodového spoření.

Účastníkem důchodového spoření se totiž může stát občan, pokud splní základní podmínky zmíněné v §2 zákona 426/2011 Sb., o důchodovém spoření.

Za takových okolností by již nepřispíval 6,5% na sociální zabezpečení, ale pouze 3,5% do systému českého sociálního zabezpečení a podle zákona č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření by přispíval 5% na zálohy na důchodové spoření, které jsou podle tohoto zákona spravovány orgány Finanční správy.

Naspořené prostředky může cizinec vybrat za předpokladu splnění podmínky pro dávky, tj. po přiznání starobního důchodu dle českého práva. Existuje však i možnost, že by se cizinec vrátil zpět do zahraničí a pracoval v některé instituci Evropského společenství, mohl by využít také možnosti převodu do penzijního systému Evropského společenství.

Varianta a)

Jak bylo zmíněno v předchozím textu, je potřeba stanovit výši mimořádné odměny.

Díky pomocné tabulce byla vypočítána mimořádná odměna ve výši 47.721,- Kč.

Mimořádná odměna ve výši 47.721,- Kč se skládá z částek 9.325,-Kč (SP) + 6.456,-Kč (ZP) + 2.795,-Kč (SD) + 28.845,- Kč (Záloha na daň z příjmů).

Přestože je ve smlouvě o výkonu funkce sjednána měsíční částka pro výplatu, neznamená to, že každý měsíc bude výpočet odměny vypadat stejně.

Každý měsíc bude výše mimořádné odměny odlišná a to z důvodu pohybu devizových kurzů.

Tab. 15 Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – rezidenta bez podepsaného Prohlášení poplatníka (Vlastní zpracování)

Odměna vyplývající ze smlouvy	96.040,-
Mimořádná odměna	47.721,-
Celkem odměna = Hrubá mzda	143.461,-
Základ solidární daně	39.925,-
Základ daně	192.300,-
SP 6,5%	9.325,-
ZP 4,5%	6.456,-
Solidární daň	2.795,-
Záloha na daň z příjmů 15%	28.845,-
Čistá odměna	96.040,-

Záloha byla vypočítána z hrubé odměny navýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů společnost MND a.s. povinna platit.

Varianta b)

V případě, že by pan X tedy Prohlášení poplatníka podepsal, mělo by to v předchozím výpočtu vliv na stanovení výše mimořádné odměny, která by byla samozřejmě nižší, a to by znamenalo pro společnost úsporu.

Konkrétně by se jednalo o částku mimořádné odměny ve výši 44.075,- Kč.

Tab. 16 Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – rezidenta s podepsaným Prohlášení poplatníka (Vlastní zpracování)

Odměna vyplývající ze smlouvy	96.040,-
Mimořádná odměna	44.075,-
Celkem odměna = Hrubá mzda	140.115,-
Základ solidární daně	36.579,-
Základ daně	187.800,-
SP 6,5%	9.108,-
ZP 4,5%	6.306,-
Solidární daň	2.561,-
Záloha na daň z příjmů 15%	28.170,-
Sleva na dani	- 2.070,-
Čistá odměna	96.040,-

Varianta c)

Dalším případem by mohlo nastat, že pan X, který se v České republice zabydlí, se rozhodne pro vstup do II. pilíře důchodového spoření.

Tato skutečnost by opět navýšila mimořádnou odměnu a to na 48.758,- Kč.

Pro společnost MND a.s. by tato varianta znamenala to, že zálohy na důchodové spoření poplatníka by se staly dalším nákladem společnosti.

Tab. 17 Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – rezidenta, při vstupu do II. pilíře důchodového spoření (Vlastní zpracování)

Odměna vyplývající ze smlouvy	96.040,-
Mimořádná odměna	48.758,-
Celkem odměna = Hrubá mzda	144.798,-
Základ solidární daně	41.262,-
Základ daně	194.100,-
SP 3,5%	5.068,-
ZP 4,5%	6.516,-
Záloha na důchodové spoření 5%	7.240,-
Solidární daň	2.889,-
Záloha na daň z příjmů 15%	29.115,-
Sleva na dani	- 2.070,-
Čistá odměna	96.040,-

Z výše uvedených příkladů výpočtů odměn člena statutárního orgánu vyplývá, že společnost, která se ve smlouvě o výkonu funkce zaváže vyplácet členovy statutárního orgánu odměnu za výkon funkce v hodnotě netto, se touto smlouvou na druhé straně zavazuje také k tomu, že zaplatí veškeré odvody do systémů sociálního i zdravotního pojištění, včetně záloh na daň z příjmů a případného solidárního zvýšení daně za zaměstnance ze svých prostředků. A jelikož je odměna sjednána v cizí měně, konkrétně v EUR, důležitou roli hraje i devizový kurz vyhlášený ČNB.

5.1.5 Shrnutí daňových a odvodových povinností členů statutárního orgánu společnosti

Předpoklady:

- Společnost plánuje jmenovat do funkce členů představenstva občany Ruské federace, se kterými budou uzavřeny smlouvy o výkonu funkce.
- Funkce předsedy představenstva i všech ostatních členů představenstva budou vykonávány za úplatu, přičemž měsíční odměny budou ve všech případech převyšovat částku minimální výše rozhodného příjmu podle zákona č. 187/2006 Sb. o nemocenském pojištění.
- U předsedy představenstva je jistý potenciál, úmyslu přestěhovat se i se svojí rodinou do ČR, a trvale zde pobývat.
- Ostatní členové představenstva budou pobývat převážně mimo území ČR.

Za těchto předpokladů bude řešení daňových a odvodových povinností následující:

- Odměny vyplacené předsedovi představenstva v případě, že se do ČR přestěhuje a stane se z titulu daně rezidentem ČR, budou podléhat odvodu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle §38 zákona č. 586/1992 Sb. ZDP, včetně solidárního zvýšení daně, a to ode dne, kdy se stane daňovým rezidentem ČR. Pokud se českým daňovým rezidentem předseda představenstva nestane, bude jeho odměna podléhat zdanění zvláštní sazbou daně z příjmů podle §36 odst. 1 písm. a) bod 1 a § 22 odst. 1 písm. a) bod 6 ZDP. ve výši 15% vypočtenou z tzv. „superhrubé mzdy“, bez solidárního zvýšení daně.
- Odměny vyplacené ostatním členům, kteří budou považováni za daňové nerezidenty ČR, budou podléhat také zvláštní sazbě daně z příjmů ve výši 15%.
- Příjem všech členů bude podléhat pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle příslušných právních předpisů ČR, nebudou-li vykonávat svou činnost trvale mimo území ČR.

5.2 Vysílání pracovníků do Polska z hlediska daně z příjmu fyzických osob

Jak bylo řečeno dříve, společnost se snaží co nejvíce rozšiřovat své aktivity do zahraničí. Oblastí zájmu jsou jak evropské země (především lokality střední a východní Evropy), tak Rusko a západní část Asie.

Výchozí situace

Společnost MND a.s. získala v listopadu 2013 zakázku od polského zadavatele na průzkumné, přípravné a jiné práce související s průzkumem a těžbou ropy a zemního plynu na území Polské republiky.

Časový harmonogram prací je předběžně stanoven na období: listopad 2013 – prosinec 2014.

Přitom je potřeba zmínit, že podobné smlouvy bývají uzavírané s tzv. opcí, tj. v případě spokojenosti klienta dochází ke smluvnímu rozšíření zakázky o další práce.

Vzhledem k tomu, že se jedná o služby poskytované na základě dočasných smluv, společnost prozatím nezřídila v Polsku pobočku, ale využívá možnosti svobodného poskytování služeb bez nutnosti zřízení stálého místa podnikání v souladu s legislativou Evropské unie.

K poskytování výše uvedených služeb vysílá společnost pravidelně do Polska své zaměstnance – české občany, s nimiž má uzavřeny pracovní smlouvy s místem výkonu práce v České republice (konkrétně Hodonín).

Skupina českých pracovníků, kterých se vyslání týká, zahrnuje cca 30 zaměstnanců různých profesí (manažer, geolog, technolog, dělník, elektromechanik, bezpečnostní technik atd.).

Tyto osoby jsou vysílány do Polska pravidelně dle předem nastaveného kalendáře, přičemž zaměstnanci pracují část měsíce na území Polska a zbývající část měsíce čerpají plánované volno, či v případě potřeby společnosti MND a.s. vykonávají práci dle místa výkonu na území ČR.

5.2.1 Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Z pohledu daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen DPFO) je potřeba dodržet následující přepisy:

- český ZDP
- Česko-polská smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ)
- polský ZDP

Zdanění příjmů ze závislé činnosti podle české daňové legislativy

Mzdy vysílaných pracovníků jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti podle §6 ZDP bez ohledu na stát výkonu práce. Podle tohoto ustanovení by se tedy mělo postupovat běžným způsobem, tj. odvádět měsíční zálohu na daň v ČR ve výši 15%.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění

Vzhledem k tomu, že zaměstnanci působí v rámci své pracovní činnosti také na území Polska, je nutno postupovat podle Smlouvy mezi Českou republikou a Polskou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů č. 102/2012 Sb.m.s. ze dne (dále jen SZDZ).

V souvislosti se zdaňováním příjmů ze zaměstnání jsou důležité zejména následující články SZDZ:

- **Článek 4**, obsahující definici daňového rezidenta
- **Článek 5**, upravující vznik stálé provozovny
- **Článek 14**, obsahující pravidla týkající se příjmů ze zaměstnání
- **Článek 21**, popisující vyloučení dvojího zdanění

Článek 4 - Rezident

S pomocí tohoto článku je nutno určit zemi, ve které budou dotyční rezidenti daňovými rezidenty.

Prvním kritériem pro určení státu daňového rezidentství je existence stálého bytu. Vzhledem k tomu, že všichni zaměstnanci mají k dispozici stálý byt (tj. byt nebo dům

za okolností, za nichž lze usuzovat se v něm trvale zdržovat) pouze v České republice, budou bez pochybností považováni za daňové rezidenty České republiky.

Článek 5 – Stálá provozovna

Výraz „stálá provozovna“ označuje trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. Její vznik má vliv na zdanění příjmů zaměstnanců.

Okolnosti vzniku stálé provozovny představují poměrně složitou problematiku, která je nad rámec této diplomové práce. Vzhledem k dalším souvislostem (např. daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty) si společnost před počátkem pracovní kampaně v Polsku nechala zpracovat expertízu posuzující možný vznik stálé provozovny. Výsledkem expertízy je, že společnosti stálá provozovna nevznikne.

Článek 14 – Příjmy ze zaměstnání

Jedná se o jeden z nejdůležitějších článků významně ovlivňující zdanění příjmů ze zaměstnání, proto mu bude věnována značná pozornost. Do zjednodušeného textu článku jsou vloženy aspekty řešeného případu.

Podle **bodu 1.** podléhají mzdy, které pobírá rezident jednoho smluvního státu (ČR) z důvodu zaměstnání zdanění jen v tomto státě (ČR), pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě (Polsko). Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny jen v tomto druhém státě (Polsko).

Z textu v bodu 1. tedy vyplývá, že mzdy zaměstnanců by měly být zdaněny v Polsku.

Je zapotřebí také podotknout, že tvary slovesa moci (může, mohou) neznamenaají definitivní stav věci. Pokud úprava daná národní legislativou, v uvedeném případě polskou, bude pro poplatníka příznivější, bude použita národní daňová úprava. Té bude věnována pozornost v další části práce.

Podle **bodu 2.** podléhají odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu (ČR) z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém smluvním státě (Polsko) bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě (ČR), jestliže všechny následující podmínky jsou splněny:

- a) příjemce se zdržuje ve druhém státě (Polsko) po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce a
- b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem druhého státu (Polsko)
- c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě (jak bylo dříve zmíněno, společnosti MND a.s. v Polsku stálá provozovna nevzniká)

Podmínky bodů b) a c) splněny nejsou. K určení toho, jestli je povinnost zdanění mezd v Polsku podle SZDZ je tedy klíčové určit, jestli doba pobytu zaměstnanců přesahuje v úhrnu **183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce.**

Článek 21 – Zamezení dvojímu zdanění

V případě, že by bylo nutno daň odvést v obou státech (České republice i v Polsku), by bylo dvojí zdanění řešeno tímto způsobem (následující text je zjednodušený a opět obsahuje aspekty řešeného případu):

Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům (tj. zaměstnancům společnosti) zahrnout do základu, ze kterého se takové daně ukládají, příjmy, které mohou být podle ustanovení článků této smlouvy rovněž zdaněny v Polsku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu rovnající se dani zaplacené v Polsku. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne takovou část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Polsku.

Jedná se o tzv. **metodu prostého zápočtu**. Pokud by došlo ke dvojímu zdanění mezd zaměstnanců, může být tato metoda uplatněna v rámci daňového přiznání.

Metoda zápočtu bývá ve většině případů méně výhodná než druhá nejfrekventovanější metoda, tj. metoda vynětí příjmů dosažených v zahraničí.

V této souvislosti je potřeba upozornit na znění §38f, odst. 4 ZDP, který umožňuje poplatníkům daně z příjmů ze závislé činnosti použít metodu vynětí, i když v příslušné SZDZ je určena metoda zápočtu (případ analyzované společnosti).

Podmínkou však je, že příjmy ze závislé činnosti jdou k tíži stálé provozovny umístěné ve státě výkonu práce. Jak již bylo zmíněno dříve, společnosti nevznikla v Polsku stálá provozovna. Z toho důvodu musí být u zaměstnanců použita metoda prostého zápočtu.

Zdanění příjmů ze závislé činnosti podle polské daňové legislativy

Pro případ, že některý ze zaměstnanců překročí výše definovanou dobu pobytu v Polsku, a podle SZDZ bude podléhat zdanění v Polsku, je nutné seznámit se s příslušnými ustanoveními polského zákona o daních z příjmů. Tato ustanovení mohou povinnost zdanění v Polsku:

- a) vyvrátit (jak bylo řečeno dříve, národní úprava může zmírnit účinky SZDZ; pro společnost ideální případ),
- b) potvrdit (nutné detailní seznámení se systémem zdanění mezd v Polsku)

Zadání daňové expertízy v Polsku

Za účelem prošetření daňové situace zaměstnanců vysílaných do Polska byla oslovena daňová kancelář se sídlem v Polsku se žádostí o stanovisko. Daňovým poradcům byla vysvětlena situace a bylo zformulováno zadání, přičemž nejdůležitějšími body jsou následující aspekty vyslání:

- 1) vznik daňové povinnosti v Polsku
- 2) způsob stanovení základu daně
- 3) sazba daně
- 4) forma výběru a odvodu daně
- 5) případné odpočitatelné položky či slevy na dani
- 6) příslušné termíny

Výsledek daňové expertízy v Polsku

- 1) Povinnost odvádět daně v Polsku vznikne společnosti MND a.s. v tom případě, že doba pobytu zaměstnanců české společnosti přesáhne 183 dní.
- 2) Do základu daně se zahrne na jedné straně mzda za práci a na straně druhé vyplácené cestovní náhrady (rozdíl oproti stanovení českého základu daně).
Všichni vyslaní zaměstnanci dostávají cestovní náhrady, tj. zaměstnancům je poskytováno stravné a kapesné a dále je jim proplacena doprava a ubytování.
- 3) V tabulce č. 18 je nastíněna progresivní daň v Polsku

Tab. 18 Sazby daně z příjmů v Polsku (Vlastní zpracování)

Roční základ pro výpočet daně v polské měně (PLN)		Sazba daně
Nad	Do PLN	
	85.528,-	18% minus 556,02 PLN
85.528,-		14.839,02 PLN + 32% z částky nad 85.528 PLN

Tabulka č. 18 zobrazuje roční základy pro výpočet daně v polské měně, pro další výpočty však budeme potřebovat měsíční základy, které získáme z tabulky č. 18 podělené 12 měsíci.

Tab. 19 Měsíční sazby daně v Polsku (Vlastní zpracování)

Měsíční základ pro výpočet daně v polské měně (PLN)		Sazba daně:
Nad	Do PLN	
	7.127,-	18% minus 46 PLN
7.127,-		1.237,- PLN + 32% z částky nad 7.127,- PLN

- 4) Forma výběru daně je obdobná jako v ČR, tedy platí se měsíční zálohy na daň z příjmů a po ukončení zdaňovacího období je možnost/povinnost podat si daňové přiznání.
- 5) V Polsku neexistuje doba české základní slevy na dani, avšak je možné uplatnit si daňovou slevu na studující dítě, které je mladší 25 let, a to ve výši 1.112,- PLN.
- 6) V souladu s předpisy jsou nerezidenti dosahující příjmy za práci na území Polska povinni hradit měsíční zálohy v termínu do 20. dne měsíce následujícího po měsíci, v němž byl příjem dosažen a za měsíc prosinec v termínu podání daňového přiznání.

5.2.2 Aplikace uvedených daňových pravidel při výpočtu záloh na daň

Na základě popsaného průzkumu lze s konečnou platností vyvodit následující závěry:

- a) pokud doba pobytu zaměstnance nepřekročí v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce, **nepodléhá mzda zaměstnance zdanění v Polsku**. Výpočet měsíčních záloh na daň probíhá pouze podle českých pravidel.
- b) v případě překročení 183 dnů **podléhá mzda zaměstnanců za výkon práce v Polsku, zdanění také v Polsku**

Vzhledem k tomu, že společnost usiluje o pokračování, případně rozšíření lukrativních zakázek pro polské odběratele, je velmi pravděpodobné, že pobyt pracovníků na území Polska bude pokračovat i po konci roku 2014.

Proto je na místě posoudit důsledky dlouhodobého pobytu a z toho vyplývající dopady na daň a čisté mzdy vysílaných zaměstnanců. V dalším textu proběhne rozbor výpočtu čistých mezd zaměstnanců **při teoretickém překročení doby pobytu 183 dnů v Polsku**.

5.2.3 Propočet mezd zaměstnanců vysílaných do Polska

Zaměstnanci jsou vysíláni do Polska v rámci nastaveného systému rotace dle provozních, pracovněprávních, bezpečnostních a jiných pracovních požadavků. Rotace jednotlivých pracovníků je plánovaná s několikaměsíčním časovým předstihem. Z pracovní dokumentace (např. tzv. směnovnice) bylo zjištěno, že pracovníci prozatím strávili v Polsku průměrně necelých 16 dnů v měsíci.

Následující tabulky představují rozbor zdanění na modelových případech dvou pracovníků: dělníka obsluhujícího vrtné zařízení (zástupce profesí s nižší hrubou mzdou) a technologa (zástupce profesí s vyšší hrubou mzdou).

Předpokladem je, že v daném kalendářním měsíci pracují pro společnost pouze v Polsku.

V modelových příkladech uvažujeme pro zjednodušení pracovníka pouze se základní slevou na dani na poplatníka.

Tab. 20 Výpočet mezd dělníka a technologa v ČR v české měně

(Vlastní zpracování)

	Výpočet mzdy dělníka	Výpočet mzdy technologa
Hrubá mzda	21.000,-	60.000,-
Superhrubá mzda	28.140,-	80.400,-
Základ daně	28.200,-	80.400,-
Záloha na daň z příjmů	4.230,-	12.060,-
Základní sleva na dani	- 2.070,-	-2.070,-
Záloha na daň po slevě	2.160,-	9.990,-
Sociální pojištění (6,5%)	1.365,-	3.900,-
Zdravotní pojištění (4,5%)	945,-	2.700,-
Čistá mzda	16.530,-	41.340,-

Rozdíl ve výpočtu mezd v Polsku a ČR je takový, že v Polské republice se nepočítá daň ze superhrubé mzdy, tak jako je tomu u nás, ale pouze ze mzdy hrubé, ke které je však nutno přičíst cestovní náhrady.

Do modelového příkladu budeme uvažovat částku cestovní náhrady 650,- Kč/den.

Pokud pracovníci stráví v průměru 16 dnů v měsíci v Polsku, bude výše cestovních náhrad v našem příkladu zahrnovat částku 10.400,-Kč.

Kvůli progresivnímu výpočtu zálohy na daň v Polsku, bude stejná výše hrubé mzdy, která byla počítána výše v Kč, přepočítána kurzem 6,577 CZK/PLN.

Tab. 21 Výpočet zálohy na daň z příjmů v Polsku v polské měně (Vlastní zpracování)

	Výpočet mzdy dělníka	Výpočet mzdy technologa
Hrubá mzda	3.193,-	9.123,-
Cestovní náhrady	1.582,-	1.582,-
Základ daně	3.345,-	10.705,-
Záloha na daň z příjmů	556,-	2.382,-
Sociální pojištění (6,5%)	208,-	593,-
Zdravotní pojištění (4,5%)	144,-	411,-
Čistá mzda	2.285,-	5.737,-

Jelikož **dělníci** nedosahují příjmů, které by spadaly do progresse daně, bude jejich příjem zdaněn pouze 18% ze základu daně, od kterého bude následně ještě odečtena částka 46 PLN.

Příjem **technologů** je vyšší a z tohoto důvodu bude příjem, který převyšuje částku 7.127,- PLN zdaněn 32%. V našem případě bude 32% zdaněn příjem ve výši 3.578,- + 1.237,- PLN

Po provedení přepočtu měsíční zálohy na daň z příjmů v Polsku kurzem 6,577 CZK/PLN, se nám dostane srovnání v české měně, které má pro nás vyšší vypovídací hodnotu.

Tab. 22 Výpočet rozdílu ve zdanění a čisté mzdě **dělníka** v české měně

(Vlastní zpracování)

	V ČR	V Polsku	Rozdíl
Záloha na daň	2.160,-	3.657,-	1.497,-
Výše čisté mzdy	16.530,-	15.025,-	1.505,-

Tab. 23 Výpočet rozdílu ve zdanění a čisté mzdě **technologa** v české měně

(Vlastní zpracování)

	V ČR	V Polsku	Rozdíl
Záloha na daň	9.990,-	15.666,-	5.676,-
Výše čisté mzdy	41.340,-	37.732,-	3.608,-

Dílčí závěr

U obou pracovníků se objevuje vysoký rozdíl v měsíční záloze na daň, a tím pádem i ve výši čisté mzdy, v **neprospěch pracovníků**. Vyšší zdanění je dáno:

- zdaňováním cestovních náhrad
- progresivní daňovou sazbou – tj. vyšší míra zdanění u pracovníků s vyšší hrubou mzdou

Rozdíl v čistých mzdách pracovníků by společnost musela s největší pravděpodobností svým zaměstnancům nějakým způsobem kompenzovat, např. zvýšením mezd nebo formou odměn. To by samozřejmě mělo za následek značné zvýšení nákladů, čímž by byla ohrožena rentabilita zahraničních zakázek.

Následující výpočet bude zobrazovat výpočet tzv. „dorovnání“ či „mimořádné odměny“ již k výše počítaným tabulkám, přičemž výsledkem musí být stejná čistá mzda dělníka i technologa jako v ČR.

Tab. 24 Výpočet dorovnání do výše české mzdy v polské měně

(Vlastní zpracování)

	Výpočet mzdy dělníka	Výpočet mzdy technologa
Hrubá mzda	3.193,-	9.123,-
Dorovnání	685,-	962,-
Cestovní náhrady	1.581,-	1.581,-
Základ daně	5.459,-	11.666,-
Záloha na daň z příjmů	936,-	2.689,-
Sociální pojištění (6,5%)	253,-	656,-
Zdravotní pojištění (4,5%)	175,-	454,-
Čistá mzda	2.513,-	6.286,-

Tabulka výše zobrazuje výpočet mzdy v polské měně za předpokladu, že by firma poskytla svým zaměstnancům dopočet do čisté mzdy, kterou pobírají v ČR. Tento dopočet neboli dorovnání bylo spočteno v tabulkovém kalkulátoru Excel, obdobně jako výpočet odměn statutárních orgánů v předchozí kapitole.

Případná výplata dorovnání představuje pro společnost vysoké riziko zvýšení nákladovosti zahraničních zakázek.

Na konkrétním spočítaném příkladě u jednoho dělníka činí toto dorovnání 685,-PLN neboli 4.505,- Kč. U technologa je tato částka samozřejmě ještě vyšší, konkrétně se jedná o částku 962,-PLN, tj. po přepočtu částce 6.327,-Kč.

Je zcela zřejmé, že následkem vyplácených dorovnání by mzdové náklady vynaložené v souvislosti s vysláními pracovníky do Polska enormně vzrostly.

Je tedy zcela na místě pokusit se společnosti navrhnout způsob, jak tomuto problému zamezit.

5.2.4 Návrh řešení zmírnění daňového zatížení společnosti MND a.s.

K zamezení popsanému riziku je potřeba uvažovat o možných formách řešení. V úvahu přicházejí následující možnosti:

a) Preventivní řešení - nastavení pravidel rotace tak, aby zaměstnanci nepřekročili 183 dnů v Polsku

Tato varianta představuje prevenci před vznikem povinnosti nepříznivého zdanění v Polsku.

Při tomto řešení by ekonom práce ve spolupráci s příslušnými provozními manažery připravil plán rotace tak, aby pracovník průměrně netrávil v Polsku více než **15 dnů v kalendářním měsíci**. Toto řešení je reálné u většiny pracovníků, i vzhledem k plánovaným dnům dovolených a školení, které snižují počet dnů strávených na území Polska. Předpokladem je:

- vytvoření reálného detailního plánu pobytu v Polsku a systému rotace (ekonom práce a provozní manažeři)
- jeho následné dodržování (příslušní vedoucí jednotlivých zařízení)
- kontrola dodržování (ekonom práce)
- včasná upozornění vedoucích jednotlivých zařízení
- vytváření pružných modifikací – „stažení“ a náhrady pracovníků z Polska (ekonom práce a příslušní vedoucí jednotlivých zařízení)

tak, aby konečný součet dnů ve 12 po sobě jdoucích měsících v rámci kalendářního roku nepřekročil u jednotlivých pracovníků 183 dnů.

b) Následné řešení – situace po překročení 183 dnů v Polsku

Varianta a) představuje ideální řešení, které by zcela zamezilo problémů s vysokým polským zdaněním. V praxi však může nastat situace, kdy někteří zaměstnanci hranici 183 dnů překročí. Toto je reálná hrozba u zaměstnanců, kteří jsou vzhledem ke svému profesnímu zaměření a specifickým zkušenostem obtížně nahraditelní (elektromechanik, technolog). Dle zkušeností společnosti obzvláště zpočátku velké pracovní kampaně nastávají situace, kdy takoví pracovníci musejí zůstat na místě prováděných prací déle, protože pouze oni jsou schopni řešit úvodní „dětské nemoci“ technologických zařízení.

Z toho důvodu bude následovat rozbor mzdové a daňové situace následující po okamžiku, jako by pracovníkovi vznikla povinnost odvádět daně v Polsku (tedy po překročení 183 dnů). Jedná se o teoretickou situaci, která nemusí vzniknout. Je však určitě vhodné tento případ rozpracovat a popsat případné důsledky. Cílem je najít řešení, které by pokud možno zamezilo nutnosti výplaty vysokých kompenzací uvedených v tabulce č. 23, dorovnávajících pracovníkům čistou mzdu.

Vycházíme ze situace, kdy by zaměstnanec pracoval po část kalendářního měsíce na území Polska. Po návratu do České republiky se pracovník většinou hlásí min. na jeden pracovní den (obvykle však více dnů) v Hodoníně, kdy probíhá kontrolní den, informace o plánu práce, hodnocení práce, vývoji zakázky atd. Vzhledem ke specifickému oboru činnosti společnosti – tzv. „Oil&GasIndustry“ se také pracovníci účastní častých školení, periodických i neperiodických, povinných zákonných i dobrovolných.

V této souvislosti je potřeba si uvědomit, že zaměstnancům, u kterých by došlo k překročení rozhodných 183 dnů v Polsku, by byla mzda vyplácena nejenom za práci na území Polska, ale i za práci na území České republiky. Proto by bylo zapotřebí měsíční mzdu rozdělit na část mzdy vztahující se k práci vykonávané na území Polska a část mzdy za práci na území České republiky.

Při tom by měla společnost postupovat v souladu s pravidly mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. SZDZ s Polskem však neobsahuje ustanovení o způsobu počítání dnů. Umožňuje pouze uplatnění metody tzv. fyzické přítomnosti. To znamená, že v případě, kdy zaměstnanec po ukončení pracovní cesty v Polsku nastoupí do místa výkonu práce dle pracovní smlouvy v České republice, považuje se příjem vztahující se k tomuto období za práci vykonávanou na území České republiky. Na základě poměru fyzicky strávených kalendářních dnů na území Polska k celkovým kalendářním dnům v daném měsíci by tak bylo zapotřebí stanovit adekvátní část mzdy za práci na území Polska. Příjem související s pracovním volnem, které následuje po výkonu práce v České republice, by přitom byl považován za příjem dosažený na území České republiky. Jako takový bude i zdaňován.

V případě nutnosti odvodu daní v Polsku by bylo vhodné využít ustanovení §38h odst. 12 ZDP, který umožňuje v případě výkonu práce v zahraničí využít **zproštění povinnosti odvodu měsíčních záloh na daň z příjmů v České republice**. V tom případě by bylo vhodné požádat místně příslušný finanční úřad, konkrétně finanční úřad v Hodoníně

o zrušení povinnosti srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti všem zaměstnancům vyjíždějícím pravidelně do Polska, a to z části příjmů za práci v Polsku. Pokud by finanční úřad žádosti vyhověl (předpoklad), odváděly by se měsíční zálohy v České republice za příjmy na území ČR. Naopak polská část příjmů by se danila v Polsku.

Uvedený text bude demonstrován na příkladu technologa, který po v minulosti překročené hranici 183 dnů podléhá povinnosti zdanění v Polsku. Pro zjednodušení uvažujeme pouze základní slevu na poplatníka. Pracovník v daném kalendářním měsíci nečerpal žádnou dovolenou.

Tab. 25 Rozdělení pracovních dnů na práci v Polsku a práci v ČR (Vlastní zpracování)

Profese:	Technolog
Měsíční hrubá mzda	60.000,-
Počet odpracovaných dnů v kalendářním měsíci v Polsku	16
Počet odpracovaných dnů + počet dnů následujícího pracovního volna v ČR	14

Tab. 26 Výpočet mzdy v ČR po zahrnutí polské daně (Vlastní zpracování)

Úhrn zúčtovaných příjmů (aliquotní část mzdy za práci na území ČR)	28.000,-
SP – zaměstnanec (6,5%)	1.820,-
SP – společnost (25%)	7.000,-
ZP – zaměstnanec (4,5%)	1.260,-
ZP – společnost (9%)	2.520,-
Superhrubá mzda	37.520,-
Zdanitelná mzda	37.600,-

Daňová záloha	5.640,-
Základní sleva na dani	-2.070,-
Záloha na daň v ČR po slevě	3.570,-
Záloha na daň v Polsku (viz níže)	5.759,-
Čistý příjem	47.591,-

Tab. 27 Výpočet zálohy na daň z příjmů na území Polska (Vlastní zpracování)

Úhrn zúčtovaných příjmů (aliquotní část mzdy za práci na území Polska)	32.000,-
Záloha na daň v Polsku	5.759,-
SP – zaměstnanec (6,5%)	2.080,-
ZP – zaměstnanec (4,5%)	1.440,-
Čistý příjem	22.721,-

Pro srovnání: pokud by se celý příjem zdaňoval pouze v Polsku, čistá mzda by činila 37.732,- Kč.

Je tedy jasně patrné, že aliquotní rozdělení příjmů v závislosti na době odpracované v jednotlivých zemích je nejen v souladu s příslušnými zákony, ale v daném případě také pro poplatníka příznivější. Z těchto důvodů by tak mělo být v případě, že popsaná situace opravdu vznikne, postupováno.

5.2.5 Sociální zabezpečení pracovníků dočasně vyslaných do Polska

Unijní systém sociálního zabezpečení platí jak v případě zaměstnávání u nového zaměstnavatele v jiném státě než nyní pracuje, tak v případě vyslání současným zaměstnavatelem k výkonu určitých povinností do zahraničí.

Společnost MND a.s. má jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly 6, plánovaný časový harmonogram na 12 měsíců.

Při splnění podmínek uvedených v nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 883/2004 je možné, aby osoba, která vykonává přechodně činnost v jiném členském státě (Polsko), nepodléhala po vymezenou dobu právním předpisům o SZ členského státu, ve kterém pracuje (Polsko), ale i nadále zůstává kryta právními předpisy o SZ toho členského státu, odkud je vyslána (ČR). Osoba zůstává pojištěna ve státě, kde je obvykle zaměstnána, což znamená, že nadále platí odvody do systému sociálního zabezpečení v tomto státě (ČR).

Podmínky, které je nutno splnit, aby se jednalo o vyslání zaměstnance, jsou popsány v teoretické části této práce v kapitole 2.2.1

Pracovníci MND a.s. všechny podmínky pro vyslání splňují, tudíž i v předchozích výpočtech bylo uvažováno s tím, že zůstávají v sociálním systému ČR a bylo počítáno se sazbami pro sociální zabezpečení platnými v ČR zakotvené v zákoně č. 582/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti v §7 odst. 1 písm. a) a dále také se sazbami pro zdravotní pojištění zakotvené v zákoně č. 592/1993 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění v §2i, které byly použity pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění zaměstnanců z jejich hrubé mzdy.

Skutečnost, že pracovníci MND a.s. se řídí místními příslušnými právními předpisy je nutno potvrdit formulářem „A1“, který vystavuje místně příslušná Okresní správa.

Ve vztahu k vyslanému zaměstnanci MND a.s. platí následující podmínky:

- Zůstává pojištěn ve státě, kde je obvykle zaměstnán, což znamená, že nadále platí odvody do systému sociálního zabezpečení v tomto státě, čili v ČR.
- Pracovník má právo na všechny věcné dávky v oblasti zdravotní péče ve státě, do něhož byl vyslán, nezávisle na tom, zda si v tomto státě registroval bydliště.
- Pracovník má právo na rodinné dávky ve státě, v němž je pojištěn, a to nezávisle na tom, v jakém státě žijí členové jeho rodiny.
- V případě ztráty zaměstnání má tato osoba právo na dávky pro nezaměstnané v zemi, kde je obvykle zaměstnána.

5.3 Shrnutí projektu řízení daňových a odvodových povinností

Projekt řízení daňových a odvodových povinností vycházel z neustálého zvyšování počtu pracovníků ze zahraničí a také ze zvyšování počtu osob společnosti MND a.s. vysílajících společností do zahraničí a s tím i spojenou problematiku této oblasti.

Tento projekt měl pomoci správně nastavit všechny daňové a odvodové povinnosti u dvou případů, které jsou v současné době pro společnost aktuální.

Doporučení ke kapitole 5.1.

Kapitola 5.1 se zabývala ruskými občany, u kterých je předpoklad, že se stanou novými členy statutárního orgánu společnosti MND a.s.

Společnosti MND a.s. v souvislosti s tímto případem doporučuji připravit si vícejazyčný elektronický dotazník, z kterého by měla společnost zjistit, zda budoucí poplatník nepobírá ještě i další příjmy. Prostřednictvím tohoto osobního dotazníku by měla dostatečné informace ještě před nástupem členů z Ruska do svých nových funkcí. A včas by se mohla připravit na případnou situaci přihlášení se k odvodům v jiné zemi.

Dalším doporučením je správné nastavení všech výpočtů odměn ještě před výplatou první odměny, důvodem je sjednaná odměna v hodnotě netto, tudíž bude potřeba dopočítat brutto hodnotu odměny, od které se dále odvíjí všechny odvody.

Společnosti doporučuji připravit si výpočet např. v tabulkovém kalkulátoru Excel, díky kterému bude schopna společnost MND a.s. správně vypočítat tzv. mimořádnou odměnu a tato pomocná tabulka bude dále sloužit i pro kontrolu po nahrání do mzdového programu.

Doporučení ke kapitole 5.2.

Kapitola 5.2 se zabývala vysláním českých pracovníků do Polska, jejímž cílem byl závěr, že pokud by se vyslaní zaměstnanci dostali do situace, že by bylo nutno platit zálohy na daň v Polsku bylo by nejlepším řešením alikvotní rozdělení příjmů v závislosti na počtu odpracovaných dní v jednotlivých zemích.

Pokud by pracovníci pracovali po celý měsíc pouze na území Polska, doporučuji společnosti MND a.s. podat si žádost ke správci daně a prostřednictvím této žádosti zažádat o zproštění na platbách záloh v ČR.

ZÁVĚR

Při zaměstnávání osob se vztahem k zahraničí dochází k mnoha specifickým situacím, které při běžném zaměstnávání občanů nevznikají. Tato oblast je značně komplikovaná a je možno narazit na mnohá úskalí.

Diplomová práce je zaměřena na společnost MND a.s., jelikož se jedná o silnou společnost, která má velmi úzkou vazbu se zahraničím.

Teoretická část práce je zaměřena na obecné situace a případy z oblastí daní z příjmů a zákonných odvodů. Pro lepší pochopení vysvětlované problematiky, jsou popisované případy vysvětleny na názorných příkladech.

Praktická část se skládá z části analytické, kde je popsán současný stav situace ve společnosti, při zaměstnávání zahraničních pracovníků na jedné straně a zaměstnanců vysílaných do zahraničí na straně druhé. Následuje část projektová, která je vzhledem k širší popisované problematice zaměřena na dva specifické případy.

- Řízení daňových a odvodových povinností budoucích členů statutárního orgánu z Ruské federace, kde bylo poukázáno na rozdíl ve výpočtu odměn daňového rezidenta a daňového nerezidenta a na úskalí, které mohou společnosti vzniknout v oblasti sociálního a zdravotního pojištění.
- Řízení daňových a odvodových povinností pracovníků vyslaných do Polska, kde byla nastíněna a objasněna problematika případu, pokud by se čeští pracovníci stali daňovými rezidenty v Polské republice.

Cílem projektové části bylo zajistit správné nastavení řízení jak daňových, tak i odvodových povinností, za pomoci aplikace nejdůležitějších právních předpisů, kterými jsou zejména: mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 883/2004.

S oběma případy se v současné době společnost MND a.s. potýká. Rizika nastíněná v projektové části práce mohou v budoucnosti reálně nastat. Doufám, že tato práce napomůže společnosti se na ně v dostatečném předstihu připravit.

Postupy popsané v projektové části jsou namodelovány na příklady konkrétních zemí (Ruské federace, Polsko), nicméně tyto metody a kroky mohou být použity v případě zahraničních projektů a pracovních kampaní v různých zemích, ve kterých má společnost své zájmy.

Na závěr této diplomové práce společnosti MND a.s. doporučuji u každého mezinárodního projektu provádět konzultace nejen se specialisty na mezinárodní oblast, ale i s poradci (konzultanty) v zemi, kam je vyslání směřováno, popř. odkud pochází zahraniční zaměstnanec. Správné nastavení daňových i odvodových povinností zabrání případným negativním důsledkům ve vztahu s orgány kontroly veřejné správy.

Na druhé straně vede důkladné plánování mezinárodních projektů k daňové a odvodové optimalizaci jak na straně zaměstnance, tak i společnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola van a Marnix SCHELLEKEN, 2012. *European Tax Handbook 2012*. 23th annualed. Amsterdam: IBFD, 974 s. ISBN 978-908-7221-348.

ČERVINKA, Tomáš, 2013. *Zdravotní pojištění: zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ: s komentářem a příklady*. 5. aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 175 s. ISBN 978-80-7263-765-2.

GREGOROVÁ, Zdeňka a Milan GALVAS, 2005. *Sociální zabezpečení*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 280 s. ISBN 80-723-9176-3.

Interní materiály společnosti MND a.s.

KLEIN, Štěpán, 2002. *Mezinárodní daňové plánování*. 1. vyd. Praha: Grada, 232 s. ISBN 80-247-0563-X.

NERUDOVÁ, Danuše, 2011. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přeprac. a rozš. vyd. Praha: WoltersKluwer, 319 s. ISBN 978-807-3576-950.

PFEILEROVÁ, Jaroslava, 2014. *Zdaňování ve vztahu k zahraničí: pracovní texty pro účastníky kurzu*. Brno: Sovastudio, 45 s.

RASMUSSEN, Mogens, 2011. *International double taxation*. Frederick: KluwerLaw International, 220 s. ISBN 90-411-3410-7.

RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ, 2012. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 367 s. ISBN 978-80-7263-732-4.

SOJKA, Vlastimil, 2008. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

ŠATERA, Karel, 2012. *Zdravotní pojištění a ekonomika*. 2. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 125 s. ISBN 978-807-4541-353.

ŠIROKÝ, Jan, 2010. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Linde, 351s. ISBN 8072015931.

ŠIROKÝ, Jan, 2008. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2010. *Daňový systém ČR 2010*. 10 aktualiz. vyd. Praha: 392 s. ISBN 978-808-6324-869.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, 2005. *Cizinci a daně: zdaňování příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v České republice*. 2. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 150 s. ISBN 80-735-7118-8.

Internetové zdroje

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ, 2010. *Nemocenské pojištění* [online]. [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/nemocenske-pojisteni/>

DĚRGEL, Martin, 2006. Daňový domicil. *Daňový portál profesionálů a daňových poradců* [online]. [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d468v444-danovy-domicil/?search_query=%24issue%3D1119

DLOUHÁ, Petra, 2014. Přehled pro živnostníky a podnikatele: zdravotní a sociální pojištění v roce 2014. *Penize.cz* [online]. [cit. 2014-04-25]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/socialni-pojisteni/277166-prehled-pro-zivnostniky-a-podnikatele-zdravotni-a-socialni-pojisteni-v-roce-2014>

KOOPERATIVA: Penze [online]. 2014 [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: <http://www.koop.cz/nase-produkty/pojisteni-osob/penze/penze-duchod-zajisteni.html>

NERUDOVÁ, Danuše, 2007. Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí. *Daně a právo v praxi*. Ucetnikavarna.cz [online]. 2007 [cit. 2014-04-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/>

POKYN GFR Č. D-6. In: *Financnisprava.cz* [online]. 2011 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn__GFR_c_D_6.pdf

MND a.s. [online]. 2013 [cit. 2014-04-05]. Dostupné z: <http://www.mnd.eu/cs/ceska-republika>

MPSV.CZ: Důchodové pojištění [online]. 2009 [cit. 2014-04-12]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/cs/3>

Legislativní zdroje

ČESKO, 1992. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/uvod.aspx>.

ČESKO, 1992. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/socialni-zabezpeceni-pojistne/zneni.aspx>

ČESKO, 2009. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>

ČESKO, 2003. Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou: č.100/2003 Sb. m. s. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojihho-7201.html>

ČESKO, 1997. Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění s Ruskou federací: č. 278/1997 Sb. m. s. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojihho-7201.html>

ČESKO, 2002. Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění s Polskou republikou. č. 102/2002 Sb. m. s. In: *Sbírka mezinárodních smluv*. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojihho-7201.html>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČNB	Česká národní banka
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DŘ	Daňový řád
DV	Dlouhodobé vyslání
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
FO	Fyzická osoba
KV	Krátkodobé vyslání
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
PO	Právnícká osoba
SZ	Sociální zabezpečení
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
VZP	Všeobecná zdravotní pojišťovna
ZNP	Zákon o nemocenském pojištění
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZVZP	Zákon o veřejném zdravotním pojištění
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce.....</i>	<i>14</i>
<i>Obr. 2 Poplatníci daně a jejich daňová povinnost</i>	<i>15</i>
<i>Obr. 3 Metody pro vyloučení dvojího zdanění.....</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 4 Schéma sociálního zabezpečení.....</i>	<i>26</i>
<i>Obr. 5 Důchodový systém od 1. 1. 2013</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 6 Logo společnosti.....</i>	<i>34</i>
<i>Obr. 7 Souprava na vrtání Bentec</i>	<i>35</i>
<i>Obr. 8 Schéma vztahů</i>	<i>36</i>
<i>Obr. 9 Poměr českých a zahraničních pracovníků.....</i>	<i>37</i>
<i>Obr. 10 Stav zaměstnanců s cizí národností k 1. 1. 2014</i>	<i>37</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1</i> Metody vyloučení dvojího zdanění u smluvních států	24
<i>Tab. 2</i> Finanční ukazatele společnosti MND a.s.	34
<i>Tab. 3</i> Rozdělení cizích zaměstnanců dle pohlaví a rezidentství ke dni 1.1. 2014	39
<i>Tab. 4</i> Uplatnění nezdanitelných částek	39
<i>Tab. 5</i> Uplatnění slev na dani	40
<i>Tab. 6</i> Uplatnění daňového zvýhodnění.....	41
<i>Tab. 7</i> Výpočet ročního zúčtování daně nerezidenta	42
<i>Tab. 8</i> Daňové přiznání nerezidenta	43
<i>Tab. 9</i> Výpočet odměny člena představenstva	44
<i>Tab. 10</i> Nárok na stravné při zahraniční pracovní cestě	46
<i>Tab. 11</i> Důležité údaje k SP	53
<i>Tab. 12</i> Důležité údaje k ZP.....	54
<i>Tab. 13</i> Přepočet kurzem ČNB	63
<i>Tab. 14</i> Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – nerezidenta	64
<i>Tab. 15</i> Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – rezidenta bez podepsaného Prohlášení poplatníka	66
<i>Tab. 16</i> Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – rezidenta s podepsaným Prohlášení poplatníka	67
<i>Tab. 17</i> Výpočet měsíční odměny člena statutárního orgánu – rezidenta, při vstupu do II. pilíře důchodového spoření.....	68
<i>Tab. 18</i> Sazby daně z příjmů v Polsku	75
<i>Tab. 19</i> Měsíční sazby daně v Polsku	75
<i>Tab. 20</i> Výpočet mezd dělníka a technologa v ČR v české měně.....	77
<i>Tab. 21</i> Výpočet zálohy na daň z příjmů v Polsku v polské měně.....	78
<i>Tab. 22</i> Výpočet rozdílu ve zdanění a čisté mzdě dělníka v české měně.....	79
<i>Tab. 23</i> Výpočet rozdílu ve zdanění a čisté mzdě technologa v české měně.....	79
<i>Tab. 24</i> Výpočet dorovnání do výše české mzdy v polské měně.....	80
<i>Tab. 25</i> Rozdělení pracovních dnů na práci v Polsku a práci v ČR.....	83
<i>Tab. 26</i> Výpočet mzdy v ČR po zahrnutí polské daně.....	83
<i>Tab. 27</i> Výpočet zálohy na daň z příjmů na území Polska	84

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha P I Struktura smlouvy podle OECD se Slovenskem
- Příloha P II Struktura smlouvy podle OSN se Slovenskem
- Příloha P III Tiskopis Hlášení plátce dani o dani vybírané srážkou
- Příloha P IV Potvrzení o sražené dani
- Příloha P V SZDZ s Polskou republikou – důležité články smlouvy
- Příloha P VI Formulář A1
- Příloha P VII SZDZ s Ruskou federací – důležité články smlouvy
- Příloha P VIII Osobní dotazník

PŘÍLOHA P I: STRUKTURA SMLOUVY PODLE OECDSE SLOVENSKEM

Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje

Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje

Článek 3 – Všeobecné definice

Článek 4 – Rezident

Článek 5 – Stálá provozovna

Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku

Článek 7 – Zisky podniků

Článek 8 – Mezinárodní doprava

Článek 9 – Sdružené podniky

Článek 10 – Dividendy

Článek 11 – Úroky

Článek 12 – Licenční poplatky

Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku

Článek 14 – Příjmy ze zaměstnání

Článek 15 – Tantiémy

Článek 16 – Umělci a sportovci

Článek 17 – Penze

Článek 18 – Veřejné funkce

Článek 19 – Studenti

Článek 20 – Ostatní příjmy

Článek 21 – Majetek

Článek 22 – Vyloučení dvojího zdanění

Článek 23 – Zákaz diskriminace

Článek 24 – Řešení případů dohodou

Článek 25 – Výměna informací

Článek 26 – Pomoc při výběru daní

Článek 27 – Členové diplomatických a konzulárních úřadů

Článek 28 – Územní působnost

Článek 29 – Vstup v platnost

Článek 30 – Výpověď

PŘÍLOHA PII: STRUKTURA SMLOUVY PODLE OSN SE SLOVENSKEM

Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje

Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje

Článek 3 – Všeobecné definice

Článek 4 – Rezident

Článek 5 – Stálá provozovna

Článek 6 – Příjmy z nemovitého majetku

Článek 7 – Zisky podniků

Článek 8 – Mezinárodní doprava

Článek 9 – Sdružené podniky

Článek 10 – Dividendy

Článek 11 – Úroky

Článek 12 – Licenční poplatky

Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku

Článek 14 – Nezávislá povolání

Článek 15 – Závislá činnost

Článek 16 – Tantiémy

Článek 17 – Umělci a sportovci

Článek 18 – Penze

Článek 19 – Veřejné funkce

Článek 20 – Studenti

Článek 21 – Ostatní příjmy

Článek 22 – Majetek

Článek 23 – Vyloučení dvojího zdanění

Článek 24 – Zákaz diskriminace

Článek 25 – Řešení případů dohodou

Článek 26 – Výměna informací

Článek 27 – Členové diplomatických a konzulárních úřadů

Článek 28 – Vstup v platnost

Článek 29 – Výpověď

PŘÍLOHA PIII: TISKOPIS HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ O DANI VYBÍRANÉ SRÁŽKOU

HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ

o dani z příjmů vybírané srážkou

Hlášení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedené v § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které je povinen plátce daně podat současně s úhradou daně podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů

řádně následně
důvody pro podání následného hlášení zjištěny dne

PLÁTCE DANĚ			
01	Jméno a příjmení		
02	Název právnické osoby		
03	Daňové identifikační číslo přidělené v ČR (DIČ)		
Adresa plátce daně v ČR			
04	Obec	05	PSČ
06	Ulice, část obce a č. p. / č. o.		
PŘÍJEMCE – POPLATNÍK SE SÍDLEM NEBO BYDLIŠTĚM V ZAHRANIČÍ			
07	Jméno a příjmení		
08	Název právnické osoby	09	Typ poplatníka
10	Datum narození	11	Pohlaví muž (zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X) žena
12	Místo narození	13	Stát narození
14	Stát daňové rezidence	15	Daňová identifikace ve státě daňové rezidence
Adresa poplatníka ve státě daňové rezidence		16	Typ adresy
17	Obec	18	PSČ (ZIP)
19	Ulice, část obce a č. p. / č. o.		
DANĚ Z PŘÍJMŮ VYBÍRANÁ SRÁŽKOU			
20	Druh příjmu	21	Kód rozlišení příjmu
		22	Sazba daně
Úhrada poplatníkoví <input type="checkbox"/> – Zaučtování závazků <input type="checkbox"/> (zaškrtněte příslušnou variantu symbolem X)			
23	24	25	26
Datum	Částka	Měna	Kurz
DAŇOVÁ POVINNOST (částky v Kč)			
27	Základ daně	27a	Zdanitelný příjem
27b	Povinné pojistné	28	Daň
29	Datum povinnosti daň srazit	29a	Datum splatnosti
30	Poznámka		
INFORMACE O ÚHRADĚ SRAŽENÉ DANĚ			
31	Datum	32	Částka
33	Účet správce daně		


za plátce daně zpracoval: _____ dne: _____
 podpis zpracovatele: _____ kontaktní spojení (telefon/fax/e-mail): _____
 oprávněná osoba za plátce: _____ podpis oprávněné osoby: _____

Za finanční úřad údaje zaevidoval: _____ dne: _____ podpis: _____

25 5478 MFIn 5478 - verze č. 12

VYMAZAT OBSAH TISKOPISU
ULOŽIT TISKOPIS
ODESLAT E-MAILEM

PŘÍLOHA PIV: POTVRZENÍ O SRAŽENÍ DANĚ

Podepsaný finanční úřad v České republice The undersigned Tax authority in the Czech Republic Das nachstehende Finanzamt in der Tschechischen Republik		Číslo jednací: Reference number: Aktennummer:	
<h2 style="margin: 0;">POTVRZENÍ O SRAŽENÍ DANĚ</h2> <h3 style="margin: 0;">Certification of Withholding Tax</h3> <h3 style="margin: 0;">Bestätigung über den Steuerabzug</h3>			
daň z příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů Income Tax under the Act on Income Taxes No. 586/1992 Coll. in the wording of later amendments Einkommensteuer nach dem Gesetz Nr. 586/1992 Samm. in der Fassung der späteren Änderungen			
POPLATNÍK DANĚ / TAX-PAYER / STEUERPF LICHTIGER			
01 Jméno - název Name - Firm / Name - Firma			
02 Adresa Address / Adresse			
03 Zdanitelný příjem v zahraniční měně Taxable income in foreign currency Steuerbares Einkommen in Auslandswährung	03a Měna Currency Währung	03b Kurz Rate Kurs	
03c Zdanitelný příjem Taxable income Steuerbares Einkommen	03d Druh příjmu Type of income Einkunftsart	03e Kód rozlišení příjmu Codes of types of income Einkunftsauflösung-Kode	
04 Základ daně Tax base Besteuerungsgrundlage	Kč CZK CZK	04a Povinné pojištění Compulsory insurance Pflichtversicherung	Kč CZK CZK
PLÁTCE DANĚ / WITHHOLDING AGENT / STEUERZÄHLER VERPFLICHTETE			
05 Jméno - název Name - Firm / Name - Firma			
06 Adresa Address / Adresse			
07 Na daň sraženo Amount of tax withheld Summe der abgezogenen Steuer	Kč CZK CZK		
08 Datum zaplacení daně na účet finančního úřadu Date of tax payment to the Tax authority Zahlungstag von Steuern auf das Konto des Finanzamtes			
V <input style="width: 150px;" type="text"/> dne <input style="width: 50px;" type="text"/> 20			
 Otisk úředního razítka Seal / Stempel	<input style="width: 300px; height: 40px;" type="text"/> Podpis Signature / Unterschrift		
25 5231 MFIn 5231 - v.uzr 6. 8			

PŘÍLOHA P V: SZDZ S POLSKOU REPUBLIKOU – DŮLEŽITÉ ČLÁNKY SMLOUVY

Strana 2126

Sbírka mezinárodních smluv č. 102 / 2012

Částka 55

Článek 4 REZIDENT

1. Výraz „rezident smluvního státu“ označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa hlavního vedení, místa založení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv nižší správní útvar nebo místní úřad tohoto státu. Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě.

2. Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, bude její postavení určeno následovně:

a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užití osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);

b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;

c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;

d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

3. Jestliže osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, v němž se nachází místo jejího hlavního vedení.

Článek 5 STÁLÁ PROVOZOVNA

1. Výraz „stálá provozovna“ označuje pro účely této smlouvy trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku.

2. Výraz „stálá provozovna“ zahrnuje obzvláště:

a) místo vedení;

b) závod;

c) kancelář;

d) továrnu;

e) dílnu; a

f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoli jiné místo těžby přírodních zdrojů.

3. Výraz „stálá provozovna“ rovněž zahrnuje:

a) staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců;

b) poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

4. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz „stálá provozovna“ nezahrnuje:

a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;

b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;

c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;

d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;

e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakéhokoli jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;

f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoli spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.

5. Jestliže, bez ohledu na ustanovení odstavců 1 a 2, osoba - jiná než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 6 - jedná ve smluvním státě na účet podniku a má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě ve vztahu ke všem činnostem, které tato osoba provádí pro podnik, pokud činnosti této osoby nejsou omezeny na činnosti uvedené v odstavci 4, které, pokud by byly vykonávány prostřednictvím trvalého místa k výkonu činnosti, by nezakládaly z tohoto trvalého místa k výkonu činnosti stálou provozovnu podle ustanovení tohoto odstavce.

6. Nemá se za to, že podnik má stálou provozovnu ve smluvním státě jenom proto, že v tomto státě vykonává svoji činnost prostřednictvím makléře, generálního

komisionáře nebo jakéhokoli jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednají v rámci své řádné činnosti.

7. Skutečnost, že společnost, která je rezidentem jednoho smluvního státu, ovládá nebo je ovládána společností, která je rezidentem druhého smluvního státu nebo která v tomto druhém státě vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), nečiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.

Článek 14

PŘÍJMY ZE ZAMĚSTNÁNÍ

1. Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení článků 15, 17 a 18 zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny z něj pobírané zdaněny v tomto druhém státě.

2. Odměny, které pobírá rezident jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém smluvním státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže všechny následující podmínky jsou splněny:

a) příjemce se zdržuje ve druhém státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce a

b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu a

c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.

3. Odstavec 2 tohoto článku se nepoužije na odměny pobírané rezidentem jednoho smluvního státu z důvodu zaměstnání vykonávaného ve druhém smluvním státě a vyplácené zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem tohoto druhého státu, jestliže:

a) příjemce poskytuje služby během tohoto zaměstnání jiné osobě než zaměstnavateli a tato osoba, přímo nebo nepřímo, dohlíží, řídí nebo kontroluje způsob, jakým jsou tyto služby vykonávány; a

b) tyto služby jsou nedílnou součástí činností vykonávaných touto osobou.

4. Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku mohou být odměny pobírané z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodi, člunu, letadla, v silničním nebo železničním vozidle provozované, provozované nebo provozované v mezinárodní dopravě rezidentem smluvního státu zdaněny v tomto státě.

Článek 21
VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

1. V případě rezidenta Polska bude dvojí zdanění vyloučeno následovně:

a) Jestliže rezident Polska pobírá příjem, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v České republice, Polsko, s výhradou ustanovení písmen b) a c) tohoto odstavce, osvobodí takový příjem od zdanění.

b) Jestliže rezident Polska pobírá příjem, který může být v souladu s ustanoveními článků 10, 11, 12 nebo 13 zdaněn v České republice, Polsko povolí snížit daň z příjmů tohoto rezidenta o částku rovnající se dani zaplacené v České republice. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na takový příjem pobíraný z České republiky.

c) Jestliže v souladu s jakýmkoliv ustanovením Smlouvy je příjem pobíraný rezidentem Polska osvobozen od zdanění v Polsku, Polsko může přesto, při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů tohoto rezidenta, vzít v úvahu osvobozený příjem.


2. S výhradou ustanovení právních předpisů České republiky týkajících se vyloučení dvojího zdanění, bude v případě rezidenta České republiky dvojí zdanění vyloučeno následovně:

a) Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do daňového základu, ze kterého se takové daně ukládají, části příjmu, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Polsku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku rovnající se dani zaplacené v Polsku. Částka, o kterou se daň sníží, však nepřesáhne tu část české daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na příjem, který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn v Polsku.

b) Jestliže v souladu s jakýmkoliv ustanovením Smlouvy je příjem pobíraný rezidentem České republiky osvobozen od zdanění v České republice, Česká republika může přesto, při výpočtu částky daně ze zbývajících příjmů tohoto rezidenta, vzít v úvahu osvobozený příjem.

PŘÍLOHA P VI: FORMULÁŘ A1

Evidenční štítek



Společná žádost zaměstnance a zaměstnavatele o vystavení potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení

Tato žádost slouží pro účely určení příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení v souladu s nařízením EP a Rady (ES) č. 883/04 a jeho prováděcím nařízením č. 987/09, stejně jako nařízením Rady (EHS) č. 1408/71 a jeho prováděcím nařízením č. 574/72.

Žádám tímto o vystavení potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení po následující dobu výkonu činnosti v zahraničí

od do

Na základě níže uvedených údajů žádám o posouzení své situace dle příslušného článku platných koordináčních nařízení jako

vyslání
 souběh činností
 výjimku

1. Údaje o zaměstnanci

1. Jméno 2. Příjmení 3. Státní příslušnost

4. Rodné / dřívější příjmení

5. Rodné číslo / EČP 6. Datum narození

7. Adresa bydliště **POZOR, ADRESA BYDLIŠTĚ SE NEMUSÍ SHODOVAT S ADRESOU TRVALÉHO POBYTU!!! (viz informace v pokynech k vyplňování)**
 Ulice, číslo popisné PSČ

Obec Stát

8. Kontaktní adresa (pokud se liší od adresy bydliště)
 Ulice, číslo popisné PSČ

Obec Stát


9. Adresa během výkonu činnosti v zahraničí
 Ulice, číslo popisné PSČ


Obec Stát

10. Telefon 11. Fax 12. E-mail

13. Zdravotní pojišťovna v ČR

14. Žadatel po dobu uvedenou v žádosti vykonává činnost v těchto státech (nutno uvést i ČR, pokud odpovídá skutečnosti)


2 2 3 8 2 6 7 3 8 1
Vyplňte, prosím, strojově, případně hůlkovým písmem.
Tiskopis ČSSZ: EU-101-10.4
IV/2012

2. Údaje o zaměstnavateli v ČR – činnost č. <input type="text"/>		
15. Název zaměstnavatele <input type="text"/>		
16. IČ <input type="text"/>	17. Variabilní symbol (přídělený OSSZ) <input type="text"/>	
18. Adresa sídla Ulice, číslo popisné <input type="text"/>	Obec <input type="text"/>	PSČ <input type="text"/>
19. Název a adresa útvaru organizace, který vede evidenci mezd, pokud se liší od zaměstnavatele. Ulice, číslo popisné <input type="text"/>		
	Obec <input type="text"/>	PSČ <input type="text"/>
20. IČ <input type="text"/>	21. Variabilní symbol (přídělený OSSZ) <input type="text"/>	
22. Kontaktní osoba Jméno <input type="text"/>		
	Příjmení <input type="text"/>	E-mail <input type="text"/>
Telefon <input type="text"/>	Fax <input type="text"/>	
23. Zaměstnavatel je agenturou práce <input type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne		
24. Zaměstnavatel je ekonomicky činný v ČR <input type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne		
25. Celkový počet zaměstnanců zaměstnavatele <input type="text"/>		
Z toho aktuální počet vyslaných zaměstnanců <input type="text"/>		
3. Údaje o zaměstnání v ČR		
26. Žadatel má status státního úředníka <input type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne		
27. Žadatel je pracovníkem v mezinárodní přepravě <input type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne		
28. Žadatel je členem leteckého personálu <input type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne		
29. Trvání pracovního vztahu od <input type="text"/> do <input type="text"/>		
30. Typ pracovního vztahu <input type="checkbox"/> pracovní poměr <input type="checkbox"/> dohoda o pracovní činnosti <input type="checkbox"/> dohoda o provedení práce (pokud zakládá účast na pojištění) <input type="checkbox"/> jiný (vypíšte) <input type="text"/>		
31. Po dobu výkonu práce v zahraničí <input type="checkbox"/> bude pracovní vztah v ČR ukončen <input type="checkbox"/> pracovní vztah v ČR nadále trvá <input type="checkbox"/> se v ČR sjednává neplacené volno		
32. Žadatel je z tohoto zaměstnání pojištěn <input type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne Pojištěn od <input type="text"/>		
 4 8 0 9 4 8 1 1 6		
Vyplňte, prosím, strojově, případně hůlkovým písmem.		
Tiskopis ČSSZ: EU-101-10.4		IV/2012

4. Údaje o výkonu činnosti v zahraničí – pracovní činnost č.

33. Žadatel vykonává činnost v zahraničí v období od do

34. Žadatel má při výkonu činnosti v zahraničí status zaměstnanec OSVČ státní úředník námořník letecký personál

35. Žadatel vykonává činnost v zahraničí pro českého zaměstnavatele ano ne

MÍSTO VÝKONU ČINNOSTI

36. Úplný název společnosti / v případě fyzické osoby jméno a příjmení / jméno lodí

37. Adresa
Ulice, číslo popisné PSČ
Obec Stát

38. Žadatel uzavírá se zahraničním subjektem pracovní vztah ano ne

39. Žadatel v zahraničí nahrazuje jiného vyslaného pracovníka ano ne

40. Činnost žadatele bude po dobu uvedenou v žádosti řízena
 zaměstnavatelem v ČR zahraničním podnikem oběma předchozími žadatelem samotným

41. PRACOVNÍ DOBA žadatele je po dobu uvedenou v žádosti rozdělena v následujícím poměru

<input type="text"/>	%	z	ČR
<input type="text"/>	%	z (doplňte stát)	<input type="text"/>
<input type="text"/>	%	z (doplňte stát)	<input type="text"/>
<input type="text"/>	%	z (doplňte stát)	<input type="text"/>
100 %		CELKEM	

42. Žadatel je po dobu uvedenou v žádosti za činnost v ČR a v zahraničí ODMĚŇOVÁN v následujícím poměru

<input type="text"/>	%	v	ČR
<input type="text"/>	%	v (doplňte stát)	<input type="text"/>
<input type="text"/>	%	v (doplňte stát)	<input type="text"/>
<input type="text"/>	%	v (doplňte stát)	<input type="text"/>
100 %		CELKEM	

5. Údaje o předchozí činnosti v zahraničí

43. Žadatel vykonával již v minulosti činnost v zahraničí ano ne


MÍSTO PŘEDCHOZÍHO VÝKONU ČINNOSTI V ZAHRANIČÍ

44. Úplný název společnosti / v případě fyzické osoby jméno a příjmení / jméno lodí

45. Adresa
Ulice, číslo popisné PSČ
Obec Stát


46. V období od do

47. Status zaměstnanec OSVČ státní úředník námořník letecký personál


2 8 0 4 3 0 4 5 5 1

Vyplňte, prosím, strojově, případně hůlkovým písmem.

Tiskopis ČSÚ: EU-101-10.4 IV/2012

6. Údaje o předchozích dobách pojištění v zahraničí		
48. Žadatel byl/je pojištěn v rámci systému sociálního zabezpečení jiného státu	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
Pojištěn v období od	<input type="text"/>	do <input type="text"/>
Žadatel pobírá/pobíral dávky (peněžité i věcné) ze zahraničního systému sociálního zabezpečení	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
Čerpal dávky v období od	<input type="text"/>	do <input type="text"/>
Stát	Číslo pojištění	Název zahraniční instituce
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
49. Žadatel již bylo vystaveno potvrzení o příslušnosti zahraniční institucí	<input type="checkbox"/> ano	<input type="checkbox"/> ne
Na dobu od	<input type="text"/>	do <input type="text"/>
7. Zdůvodnění žádosti o výjimku/doplňující informace		
<p>Vyplňte v případě žádosti o výjimku dle čl. 16 nařízení EP a Rady (ES) č. 883/04 nebo čl. 17 nařízení Rady (EHS) č. 1408/71; kolonku je možné využít také v ostatních případech pro nezbytné doplňující informace nezahrnuté v žádosti.</p> <div style="border: 1px solid black; height: 150px; width: 100%;"></div>		
<p>Prohlašuji, že informace uvedené v této žádosti i ve všech přiložených dokumentech jsou úplné a pravdivé a že v případě změny výše uvedených informací oznámím tuto skutečnost příslušně OSSZ/PSSZ/MSSZ/ČSSZ.</p> <p>Žadatel tímto zmocňuje svého zaměstnavatele k přebírání sdělení, která mu OSSZ/PSSZ/MSSZ/ČSSZ ohledně této žádosti zašle.</p>		
V	<input type="text"/>	dne <input type="text"/>
	<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%;"></div>	<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%;"></div>
	podpis zaměstnance	razítko a podpis oprávněného zástupce zaměstnavatele
OSSZ/PSSZ/MSSZ v	<input type="text"/>	
ověřil/a údaje dne	<input type="text"/>	
		<div style="border: 1px solid black; width: 100%; height: 100%;"></div>
		razítko OSSZ/PSSZ/MSSZ a podpis oprávněné osoby
<p>Přílohy:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ověřená kopie pracovní smlouvy/pracovních smluv, včetně všech jejich změn a dodatků (pokud je OSSZ/PSSZ/MSSZ nemá již k dispozici). 2. Ověřená kopie potvrzení o příslušnosti k právním předpisům vystaveného zahraniční institucí. 3. Ověřená kopie smluvních dokumentů, na základě kterých je zajištěna činnost v zahraničí. 4. Při současném výkonu zaměstnání v ČR a samostatné výdělečné činnosti v zahraničí je nutné přiložit vyplněnou 2. a 3. stranu žádosti OSVČ o vystavení potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení. 		
<div style="display: flex; align-items: center;">  <p>Všechny doklady/smlouvy může dle originálu ZDARMA ověřit OSSZ/PSSZ/MSSZ.</p> </div>		
<p>8 1 3 1 1 9 2 7 6 8</p> <p>Vyplňte, prosím, strojově, případně hůlkovým písmem.</p> <p style="text-align: right;">Tiskopis ČSSZ: EU-101-10.4 IV/2012</p>		

PŘÍLOHA P VII: SZDZ S RUSKOU FEDERACÍ – DŮLEŽITÉ ČLÁNKY SMLOUVY (ČL. 16 A ČL. 23)

Strana 5056

Sbírka zákonů č. 275 / 1997

Částka 91

V tomto případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 podle toho, o jaký případ jde.

5. Předpokládá se, že licenční poplatky mají zdroj ve smluvním státě, jestliže plátcem je tento stát sám, jeho správní útvar, místní úřad nebo rezident tohoto státu. Jestliže však plátcem licenčních poplatků, ať je nebo není rezidentem v některém smluvním státě, má ve smluvním státě stálou provozovnu nebo stálou základnu, ve spojení s níž vznikla povinnost platit licenční poplatky, které jdou k tíži stálé provozovny nebo stálé základny, předpokládá se, že tyto licenční poplatky mají zdroj v tom smluvním státě, ve kterém je stálá provozovna nebo stálá základna umístěna.

6. Jestliže částka licenčních poplatků, které se vztahují na užití, právo nebo informaci, za které jsou placeny, přesahuje v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, částku, kterou by byl smluvil plátcem se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto posledně zmíněnou částku. Částka platů, která jí přesahuje, bude v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.

Článek 13

Zisky ze zcizení majetku

1. Zisky, které plynou rezidentu jednoho smluvního státu ze zcizení nemovitého majetku uvedeného v článku 6, který je umístěn ve druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

2. Zisky ze zcizení movitého majetku, který je částí provozního majetku stálé provozovny, jež má podnik jednoho smluvního státu v druhém smluvním státě, nebo movitého majetku, který patří ke stálé základně, kterou rezident jednoho smluvního státu má v druhém smluvním státě k výkonu nezávislého povolání, včetně takových zisků docílených ze zcizení takové stálé provozovny (samotné nebo spolu s celým podnikem) nebo takové stálé základny, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

3. Zisky ze zcizení lodí nebo letadel provozovaných v mezinárodní dopravě nebo movitého majetku, který slouží provozu těchto lodí nebo letadel, podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž je umístěno sídlo skutečného vedení podniku.

4. Zisky ze zcizení majetku jiného než uvedeného v odstavcích 1, 2 a 3 podléhají zdanění jen ve smluvním státě, v němž je zcizitel rezidentem.

Článek 14

Nezávislá povolání

1. Příjmy, které osoba mající bydliště v jednom smluvním státě pobírá ze svobodného povolání nebo

jiné nezávislé činnosti podobného charakteru, podléhají zdanění pouze v tomto státě, pokud příjemce nemá obvykle k dispozici v druhém smluvním státě stálou základnu pro účel výkonu těchto činností. Jestliže má k dispozici takovou stálou základnu, mohou být příjmy zdaněny v druhém smluvním státě, avšak pouze v rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé základně.

2. Výraz „svobodné povolání“ zahrnuje obzvláště nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelské, jakož i samostatné činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců.

Článek 15

Zaměstnání

1. Platy, mzdy a jiné podobné odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá z důvodu zaměstnání, podléhají s výhradou ustanovení článků 16, 18, 19, 20 a 21 zdanění jen v tomto státě, pokud zaměstnání není vykonáváno v druhém smluvním státě. Je-li tam zaměstnání vykonáváno, mohou být odměny přijaté za ně zdaněny v tomto druhém státě.

2. Odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá z důvodu zaměstnání vykonávaného v druhém smluvním státě, podléhají bez ohledu na ustanovení odstavce 1 zdanění jen v prvně zmíněném státě, jestliže:

- a) příjemce se zdržuje v druhém státě po jedno nebo více období, která nepřesáhnou v úhrnu 183 dny v jakémkoli dvanáctiměsíčním období; a
- b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem v druhém státě; a
- c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny nebo stálé základny, které má zaměstnavatel v druhém státě.

3. Nehledě na předchozí ustanovení tohoto článku mohou být odměny pobírané z důvodu zaměstnání vykonávaného na palubě lodí nebo letadla provozovaného v mezinárodní dopravě zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je umístěno skutečné vedení podniku.

Článek 16

Tantiémy

Tantiémy a podobné odměny, jež rezident jednoho smluvního státu pobírá jako člen správní rady nebo jiného obdobného orgánu společnosti, která je rezidentem v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.

Článek 17

Umělci a sportovci

1. Příjmy, které pobírá rezident smluvního státu jako na veřejnosti vystupující umělec, jako divadelník, filmový, rozhlasový nebo televizní umělec nebo hu-

- (ii) se nestala rezidentem v tomto státě jen z důvodu prokazování těchto služeb.
- 2.
- a) Penze vyplácené buď přímo, nebo z fondů, které zřídil některý smluvní stát, správní útvar nebo místní úřad tohoto státu, fyzické osobě za služby prokázané tomuto státu, správnímu útvaru nebo místnímu úřadu podléhají zdanění jen v tomto státě.
- b) Takové penze však podléhají zdanění pouze v druhém smluvním státě, jestliže fyzická osoba je rezidentem a státním příslušníkem tohoto státu.
3. Na odměny a penze za služby prokázané v souvislosti s obchodní nebo průmyslovou činností provádě-

konává v tomto druhém státě nezávislé povolání ze stále základny tam umístěné a jestliže právo nebo majetek, pro které se příjmy platí, jsou skutečně spojeny s takovou stálou provozovnou nebo stálou základnou. V takovém případě se použijí ustanovení článku 7 nebo článku 14 podle toho, o jaký případ jde.

Článek 23

Vyloučení dvojího zdanění

Dvojí zdanění bude vyloučeno následovně:

- a) V Portugalské republice:
- (i) Pokud rezident Portugalska pobírá příjmy, které mohou být podle ustanovení článků

této smlouvy zdaněny v České republice, Portugalsko povolí snížit částku daně vypočtenou z příjmu tohoto rezidenta o částku rovnající se dani z příjmu zaplacené v České republice. Takové snížení však nepřesáhne tu část daně vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá na tyto příjmy, které mohou být zdaněny v České republice;

- (ii) Pokud v souladu s ustanoveními této smlouvy je příjem rezidenta Portugalska osvobozen od zdanění v tomto státě, Portugalsko může při výpočtu daně z ostatního příjmu tohoto rezidenta vzít v úvahu osvobozený příjem.
- b) V České republice:
- (i) Česká republika může při ukládání daní svým rezidentům zahrnout do základu, ze kterého se takové daně ukládají, příjmy, které mohou být v souladu s ustanoveními této smlouvy rovněž zdaněny v Portugalsku, avšak povolí snížit částku daně vypočtenou z takového základu o částku daně zaplacené v Portugalsku. Toto snížení však nepřesáhne takovou část české daně vypočtenou před snížením, která poměrně připadá na příjmy, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny v Portugalsku.
- (ii) Pokud v souladu s ustanoveními této smlouvy nebo tuzemského zákona je příjem rezidenta České republiky osvobozen od zdanění v tomto státě, Česká republika může při výpočtu daně z ostatního příjmu tohoto rezidenta vzít v úvahu osvobozený příjem.

Článek 24

Zásada rovného nakládání

1. Státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobeni v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinnosti s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeni státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou, zejména s ohledem na trvalý pobyt, ve stejné situaci. Toto ustanovení se rovněž vztahuje na ustanovení článku 14 smlouvy

článku 9 odst. 1, článku 11 odst. 6 nebo článku 12 odst. 4, budou úroky, licenční poplatky a jiné výlohy placené podnikem jednoho smluvního státu osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, odčitatelné pro účely stanovení zdanitelných zisků tohoto podniku za stejných podmínek, jako kdyby byly placeny osobě, která je rezidentem v prvně zmíněném státě.

4. Podniky jednoho smluvního státu, jejichž jmění je zcela nebo zčásti, přímo nebo nepřímo vlastněno nebo kontrolováno jedním nebo více rezidenty druhého smluvního státu, nebudou podrobeny v prvně zmíněném státě žádnému zdanění nebo povinnosti s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobeny jiné podobné podniky prvně zmíněného státu.

5. Ustanovení tohoto článku se budou bez ohledu na ustanovení článku 2 uplatňovat na daně jakéhokoli druhu nebo pojmenování.

Článek 25

Řešení případů dohodou

1. Jestliže se rezident jednoho smluvního státu domnívá, že opatření jednoho nebo obou smluvních států vedou nebo povedou u něho ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními této smlouvy, může nezávisle na opravných prostředcích, které poskytuje vnitrostátní právo těchto států, předložit svůj případ příslušnému úřadu smluvního státu, jehož je rezidentem, nebo, pokud jeho případ spadá pod článek 24 odst. 1, úřadu smluvního státu, jehož je státním příslušníkem. Případ musí být předložen do tří let od prvého oznámení opatření, které vede ke zdanění, jenž není v souladu s ustanoveními této smlouvy.

2. Jestliže bude příslušný úřad považovat námitku za oprávněnou a nebude-li sám schopen najít uspokojivé řešení, bude se snažit, aby případ rozhodl dohodou s příslušným úřadem druhého smluvního státu tak, aby se vyloučilo zdanění, které není ve shodě s touto smlouvou. Jakákoliv dosažená dohoda bude uskutečněna bez ohledu na časová omezení ve vnitrostátních předpisech smluvního státu.

3. Příslušné úřady smluvních států se budou snažit vyřešit dohodou obtíže nebo pochybnosti, které

PŘÍLOHA P VII: OSOBNÍ DOTAZNÍK**OSOBNÍ DOTAZNÍK/PERSONAL QUESTIONNAIRE**

Příjmení/Surname	Jméno/Name	Titul/ Academic degree

Trvalé bydliště/Permanent address	Státní občanství/Citizenship

Datum a místo narození/Date of birth, place of birth:

Rodné příjmení a rodinný stav/Marital status:

Jste poživitelem starobního důchodu? /Do you receive any kind of pension?

Do you perform any other activity in the Czech Republic (employment, self-business)?

Please note that following questions concern the income OUTSIDE of Russia only!

- 1) Do you have any kind of employment income (besides the employment income, in Russia, if any)?
If YES, in which country?
- 2) Do you receive any kind of remuneration for performance of member of BoD or Supervisory Board??
- 3) Are you self-employed?