

Návrh zavedení zdaňování ve vztahu k zahraničí ve společnosti XY a.s.

Bc. Ivana Pfeilerová

Diplomová práce
2011



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Ivana PFEILEROVÁ**
Osobní číslo: **M09759**
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Návrh zavedení zdaňování ve vztahu k zahraničí ve společnosti XY a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě odborné daňové literatury a kritické literární rešerše popište principy zdaňování příjmů cizinců zaměstnaných na území ČR, určení rezidentství, práva a povinnosti zaměstnavatele, povinnosti tuzemských firem při výplatách ve prospěch daňových nerezidentů, zásady mezinárodního dvojího zdanění.

II. Praktická část

- Charakterizujte podnik XY a.s.
- Analyzujte stav zahraničních zaměstnanců vykonávajících práci pro společnost XY a.s. a zdaňování pronajatých zahraničních osob od agentur práce.
- Analyzujte zdaňování zaměstnanců společnosti XY a.s. vysílaných za účelem výkonu práce do zahraničí.
- Na základě výše uvedených analýz vypracujte návrh postupu společnosti XY a.s. při zdaňování příjmu nerezidentů za vybrané operace.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] BOUŠKOVÁ, P., DANĚK, A. Zaměstnávání cizinců a vysílání zaměstnanců a OSVČ do ciziny. 3. vydání, Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-525-2.
[2] DĚRGEL, M. Mezinárodní zdanění příjmů. Český Těšín: PORADCE, 2010. ISSN 1213-9270.
[3] MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2011, úplná znění k 1.4.2011. PRAHA: GRADA, 2011. ISBN 978-80-247-3944-1.
[4] RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění. 2. vydání, Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 80-7263-354-6.
[5] VYŠKOVSKÁ, M. Cizinci a daně. 2. vydání, Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-118-2.
[6] VYŠKOVSKÁ, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **24. června 2011**
Termín odevzdání diplomové práce: **15. srpna 2011**

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním 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;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
 - bez omezení;
 - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou 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 nevydělčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku 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 nahlížení 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, užije-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 vážného 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 – 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 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 diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 10.8.2011

Hillem

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 výdělku jím 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 přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Cílem diplomové práce je návrh uceleného konceptu práv a povinností, které mohou nastat ve vztahu k zahraničí ve společnosti XY a.s. V teoretické části, na základě kritické odborné literární rešerše, je popsána problematika zdaňování ve vztahu k zahraničí a názorně vysvětlena na typických příkladech. Praktická část je zaměřena na analýzu současného stavu ve společnosti a na základě této analýzy jsou zde prezentovány návrhy a možnosti zdaňování všech případů týkající se vztahů se zahraničím, včetně sankcí za nedodržení platných zákonů.

Klíčová slova: rezident, nerezident, daňový domicil, dvojí zdanění, mezinárodní smlouvy, stálá provozovna, ekonomický zaměstnavatel

ABSTRACT

The goal of this Master thesis is suggestion of coherent law and commitments conception which can occur in relation to foreign countries in the company XY. Based on the critical professional literary research, the theoretical part includes described problems of taxation in relation to foreign countries supported by typical examples. The practical part is focused on analysis of present state in the company. Based on this analysis, there are suggestions and options of all cases of taxation in regard to relation with foreign countries including sanctions for breaking valid laws.

Keywords: resident, non-resident, tax-payer's residence, taxation of double, international contracts, stable workshop, economic employee

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Mgr. Evě Kolářové Ph. D. za metodickou pomoc a odborné rady při zpracování diplomové práce.

Dále chci poděkovat společnosti XY a.s. za ochotnou spolupráci a za poskytnutí potřebných informací.

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

OBSAH

ÚVOD.....	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 PROBLEMATIKA MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ, VČETNĚ NÁZORNÉHO VYSVĚTLENÍ NA PŘÍKLADECH.....	13
1.1 VÝKLAD ZÁKLADNÍCH POJMŮ	13
1.2 URČENÍ DAŇOVÉHO REZIDENTSTVÍ – DAŇOVÉHO DOMICILU.....	14
1.2.1 Určení daňového rezidentství podle zákona o dani z příjmů	15
1.2.2 Určení daňového rezidentství podle mezinárodních smluv o zamezení dvojitého zdanění	16
1.2.3 Změna daňového rezidentství.....	20
1.2.4 Shrnutí důležitosti daňového rezidentství (daňového domicilu) při zdaňování zahraničních fyzických a právnických osob.....	21
1.3 ODVODY DANĚ Z PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI ZA ZAHRANIČNÍ OSOBY POBÍRAJÍCÍ PŘÍJMY NA ÚZEMÍ ČR.....	23
1.3.1 Rozdíly při zdaňování rezidentů a nerezidentů	23
1.3.2 Stanovení základu daně.....	24
1.3.3 Mezinárodní pronájem pracovní síly.....	24
1.4 ZDANITELNÉ PŘÍJMY DAŇOVÝCH NEREZIDENTŮ	25
1.4.1 Rozsah daňové povinnosti podle zákona o dani z příjmů.....	25
1.4.2 Podle mezinárodních smluv o zamezení dvojitého zdanění	27
1.4.3 Povinnosti plátců.....	27
1.5 METODY ZAMEZUJÍCÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ.....	27
1.5.1 Metoda úplného vynětí příjmů	28
1.5.2 Metoda úplného vynětí příjmů s výhradou progresu	28
1.5.3 Metoda plného zápočtu daně.....	28
1.5.4 Metoda prostého zápočtu	29
1.6 VYMEZENÍ STÁLÉ PROVOZOVNY	29
1.6.1 Podle zákona o dani z příjmů	30
1.6.2 Podle mezinárodních smluv o zamezení dvojitého zdanění	32
1.6.3 Internetová stálá provozovna.....	34
1.6.4 Obchodní reprezentace	34
2 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	35
2.1 HISTORIE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ A VZOROVÁ SMLOUVA OECD	35
2.2 VZOROVÁ SMLOUVA OSN.....	36
2.3 VZNIK DVOJÍHO ZDANĚNÍ	36
2.3.1 Vnitrostátní dvojí zdanění	36
2.3.2 Mezinárodní dvojí zdanění.....	36
2.3.3 Právní mezinárodní dvojí zdanění.....	37
2.3.4 Ekonomické mezinárodní dvojí zdanění.....	37

2.4	STRUKTURA MEZINÁRODNÍCH SMLUV	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST	39
3	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY A.S.	40
4	ANALÝZA VZTAHŮ SPOLEČNOSTI VE VAZBĚ K ZAHRANIČÍ	42
4.1	ANALÝZA ZAMĚSTNANCŮ	42
4.1.1	Zahraniční zaměstnanci	42
4.1.2	Výpočet mezd daňových nerezidentů ČR	48
4.1.3	Mezinárodní pronájem pracovní síly – ekonomický zaměstnavatel	51
4.1.4	Vysílání zaměstnanců do zahraničí	53
4.1.5	Vysílání zahraničních zaměstnanců do ČR	59
4.2	ODMĚNY STATUTÁRNÍM ORGÁNŮM	62
4.2.1	Zdaňování příjmů statutárních orgánů – daňových rezidentů ČR	62
4.2.2	Zdaňování příjmů statutárních orgánů – daňových nerezidentů ČR	62
4.3	TANTIÉMY	63
4.3.1	Vyplácení podílu na zisku (tantiémy) daňovým rezidentům ČR	63
4.3.2	Vyplácení podílu na zisku (tantiémy) daňovým nerezidentům ČR	64
4.4	PRONÁJEM MAJETKU	64
4.4.1	Postup zdaňování pronajatého movitého majetku od zahraničního partnera	64
4.4.2	Movitý majetek pronajatý zahraničnímu partnerovi	66
4.5	LICENČNÍ POPLATKY	66
4.5.1	Sazby daně z licenčních poplatků	66
5	NÁVRH A POSTUPY PRO ZJIŠTĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZAHRANIČNÍCH OPERACÍ	67
5.1	POSTUP ZDAŇOVÁNÍ PRONAJATÝCH ZAMĚSTNANCŮ OD ZAHRANIČNÍ AGENTURY PRÁCE	67
5.1.1	Výpočet daně ze závislé činnosti	68
5.1.2	Zaúčtování pronajatých zaměstnanců	69
5.1.3	Zaúčtování mezd při zaměstnání vlastních zaměstnanců - daňových rezidentů ČR	70
5.1.4	Doporučení a vyčíslení nákladů při nedodržení stanovených povinností	72
5.1.5	Sankce ze strany správce daně	72
5.2	NÁVRH ZDAŇOVÁNÍ VYSLANÝCH ZAMĚSTNANCŮ NA PRACOVNÍ CESTU DO FRANCIE	73
5.2.1	Postup registrace u francouzského správce daně	73
5.2.2	Placení záloh na daň zaměstnavatelem	74
5.2.3	Placení záloh na daň zaměstnancem	74
5.2.4	Vznik stálé provozovny	74
5.2.5	Vedení účetnictví stálé provozovny	75
5.2.6	Příklad účtování stálé provozovny v průběhu roku	76
5.2.7	Metoda zamezující dvojímu zdanění	76
5.2.8	Daňové přiznání v ČR	77
5.2.9	Daňové přiznání v zahraničí	78

5.2.10	Návrh - doporučení a související náklady při pochybení v postupu.....	78
5.2.11	Souvisejí sankce	80
5.3	NÁVRH ZDAŇOVÁNÍ ODMĚN STATUTÁRNÍCH ORGÁNŮ A VYPLÁCENÍ PODÍLŮ NA ZISKU	80
5.3.1	Postup při zdaňování daňových rezidentů ČR	80
5.3.2	Postup při zdaňování daňových nerezidentů ČR.....	81
5.3.3	Zaučtování odměn členům statutárních orgánů - daňových nerezidentů ČR	82
5.3.4	Postup při výplatě tantiémy daňovým nerezidentům ČR	83
5.3.5	Zaučtování tantiémy daňového nerezidenta ČR.....	83
5.4	NÁVRH POSTUPU ZDAŇOVÁNÍ PRONAJATÉHO MOVITÉHO MAJETKU Z NĚMECKA	84
5.4.1	Výpočet srážkové daně a odvod daně	84
5.4.2	Zaučtování sražení daně	85
5.4.3	Výpočet dodatečného odvodu daně.....	86
5.4.4	Navýšení daně - brutace	86
5.4.5	Návrh – doporučení a související náklady při nedodržení povinností	87
5.4.6	Související sankce	88
5.5	POSTUP PŘI ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ Z PRONÁJMU MOVITÉHO MAJETKU RAKOUSKÉMU PARTNEROVI	88
5.5.1	Příjmy z pronájmu movitého majetku	88
5.5.2	Postup odvodu daně	88
5.5.3	Metoda zamezující dvojí zdanění.....	89
5.5.4	Doporučení a vyčíslení nákladů při nedodržení povinností	89
	ZÁVĚR	91
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	93
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	96
	SEZNAM OBRÁZKŮ	97
	SEZNAM TABULEK.....	98
	SEZNAM PŘÍLOH.....	99

ÚVOD

V dnešním globalizovaném světě dochází k rozvíjení podniků v důsledku neustálého technologického pokroku, volnému pohybu kapitálu, osob, široké nabídce pracovních příležitostí, mezinárodního obchodu, toku kapitálu z ČR a také do ČR, je proto potřebné řešit mezinárodní zdanění. Úplnou samozřejmostí nám přijde zdanit příjem, který si v naší České republice vyděláme, ale už si moc neuvědomujeme, že je potřeba zdanit i peníze, které si vyděláme v zahraničí, byť si můžeme myslet, že jsme v zahraničí byli jen „krátce“ a „přivydělali“ si nějakou korunku. A právě k tomu nám slouží mezinárodní zdanění – mezinárodní smlouvy, které (mimo jiných ustanovení) zamezují dvojímu zdanění, je-li tato smlouva s ČR uzavřena. Nikdo z nás by nejspíš nechtěl peníze, které vydělal v zahraničí, zdanit jak v cizině, tak i doma. Proto je možné využít smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.

Problematika mezinárodního zdaňování je velice rozsáhlá a složitá, a abychom tuto složitou problematiku pochopili, vysvětlím na začátku první kapitoly několik základních pojmů. Samotnou problematiku mezinárodního zdanění objasním v první a druhé kapitole teoretické části této práce.

Cílem diplomové práce je navrhnout ucelený koncept daňových práv a povinností společnosti XY a.s. při zaměstnávání cizinců, upozornění podniku na možnosti vzniku stálé provozovny v zahraničí, zdaňování příjmů zahraničních statutárních orgánů, licenčních poplatků, příjmů z pronájmu movitého a nemovitého majetku a dalších možných případů, které mohou ve vztahu k zahraničí nastat, aniž si to společnost může uvědomit. Společnost XY a.s. se při výplatě těchto příjmů nerezidentům může stát plátcem s povinností srazit nebo zajistit daň z příjmů nerezidentů v ČR, pod vlastní majetkovou odpovědností. Je proto nezbytné na tuto povinnost pamatovat.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 PROBLEMATIKA MEZINÁRODNÍHO ZDAŇOVÁNÍ, VČETNĚ NÁZORNÉHO VYSVĚTLENÍ NA PŘÍKLADECH

1.1 Výklad základních pojmů

Rezident – je fyzická (FO) resp. právnická osoba (PO), která má na území ČR trvalé bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, resp. sídlo své firmy nebo místo jejího vedení.

Nerezident – je opak rezidenta, tj. FO resp. PO, které nemá na území ČR trvalé bydliště ani se zde obvykle nezdržuje, resp. nemá zde sídlo ani místo svého vedení.

Poplatník – je osoba, která může být rezidentem i nerezidentem a je povinna buď sama, nebo prostřednictvím svých plátců daně odvést a zaplatit daň.

Plátce – je osoba, která skutečně odvádí daň z příjmů poplatníka do státního rozpočtu.

Stálá provozovna – je místem (kamenným nebo dle časového testu), kde rezident cizího státu (nerezident ČR) provádí na území ČR svou obchodní, výrobní, poradenskou či jinou činnost, ze které ji plynou zisky na území ČR.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění - jsou to smlouvy, které jsou uzavřeny mezi dvěma smluvními státy a vznikly jako důsledek nároku jednotlivých zemí na zdanění příjmů, které pocházejí ze zdrojů na jejich území. Smlouvy zamezují dvojímu zdanění příjmů, tzn., zabraňují tomu, aby nedošlo k odvodu daně, jak ve státě residence, tak ve státě zdroje těchto příjmů. V současné době má ČR uzavřené smlouvy se 77 zeměmi světa (v příloze P I je uveden seznam všech těchto smluv, vč. dat jejich uzavření). Většina smluv je uzavřena podle vzorové smlouvy OECD, to znamená, že pokud se seznámíme s jednou ze smluv, lépe se nám bude orientovat ve všech ostatních smlouvách. To ovšem neznamená, že by byly stanoveny naprosto stejné postupy a sazby daně – vždy je nutné postupovat podle konkrétní smlouvy uzavřené s daným státem. Některé smlouvy jsou sepsány podle vzoru OSN (rozvojové země).

Evropské hospodářské společenství (EHS) - EHS bylo založeno Římskou smlouvou, která vstoupila v platnost 1. ledna 1958. U zrodu stálo šest zakladatelských států - Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo, Nizozemí. EHS vzniklo s cílem uskutečnit tzv. horizontální integraci, tzn. hospodářskou unii s výhledem na vybudování velkého společného trhu s volným pohybem kapitálu, zboží, služeb a pracovních sil. Již v době vzniku EHS se

členské státy rozhodly vytvořit celní a měnovou unii, zavést režim volného pohybu osob a provádět společnou daňovou, finanční, obchodní a sociální politiku [4].

Evropský hospodářský prostor (EHP) - (anglicky European Economic Area - EEA), jednání o vytvoření EHP byla zahájena na konci 80. let současně s procesem vytváření vnitřního trhu v rámci Evropských společenství. Základní myšlenkou pro vytvoření EHP tedy bylo vytvořit takový hospodářský prostor, v rámci něhož by se členské země Evropského společenství volného obchodu (ESVO – Norsko, Island, Lichnštejnsko) začlenily do vnitřního trhu Evropských společenství. Jednání o vytvoření EHP byla úspěšně dokončena podepsáním smlouvy o EHP 2. 5. 1992 v Oportu. Původně měl být EHP spuštěn ke stejnému datu jako vnitřní trh Evropských společenství (tj. k 1. 1. 1993), avšak vzhledem k problémům s ratifikací dohody ve Švýcarsku, došlo k faktickému vytvoření EHP teprve k 1. 1. 1994 [3].

Organizace spojených národů (OSN) - anglicky United Nations Organization (UNO), také Spojené národy (zkratka se nepoužívá), je mezinárodní organizace, jejímiž členy jsou téměř všechny státy světa.

Organizace pro hospodářskou spolupráci (OECD) – byla založena v roce 1960, je mezinárodní organizací zajišťující přímou spolupráci mezi vládami členských států formou práce výborů s cílem předcházet eventuálním konfliktům mezi státy při přijímání individuálních ekonomických kroků jejich vládami. ČR se stala jejím členem v roce 1995. Mezi hlavní cíle OECD patří zvyšování životní úrovně členských zemí, za předpokladu udržení finanční stability, a tím i rozvoj světové ekonomiky, zdravý hospodářský růst členských i nečlenských zemí a rozvoj světového obchodu na mnohostranné, nediskriminační bázi v souladu s mezinárodními závazky [24].

1.2 Určení daňového rezidentství – daňového domicilu

V současné době stále více tuzemských společností rozšiřuje své podnikatelské aktivity do zahraničí a naopak zahraniční společnosti podnikají na území ČR. Zvyšuje se také rozsah přeshraničního pohybu pracovních sil, kdy tuzemské společnosti zaměstnávají cizince a naši občané jsou zaměstnáváni zahraničními firmami. Jak jsem již napsala v úvodu, pro účely správného zdanění, je nutné v první řadě určit stát, ve kterém je osoba (fyzická nebo právnická) daňovým rezidentem.

1.2.1 Určení daňového rezidentství podle zákona o dani z příjmů

Při rozhodování o daňovém rezidentství je potřebné vycházet ze skutečného stavu, nikoli pouze z prohlášení příslušné osoby. Kriteria pro určení daňového rezidentství fyzických i právnických osob jsou stanovena v ZDP a také v příslušných mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Daňové rezidentství fyzické osoby

V ust. § 2 ZDP je jako kritérium pro určení daňového rezidentství stanoveno bydliště na území ČR a místo obvyklého zdržování se. Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Může se jednat o vlastní nebo pronajatý byt, ve kterém má osoba úmysl skutečně pobývat. Bydliště pro účely daňového rezidentství nelze zaměňovat s termínem tzv. trvalého bydliště. Pro daňové účely také nelze bydliště podmiňovat registrací pobytu cizince. Pokud fyzická osoba nemá v ČR své bydliště – nebo má bydliště v obou státech, bude nutné pro účely určení daňového rezidentství počítat, zda se osoba na území ČR zdržovala alespoň 183 dnů v kalendářním roce. Pro počítání času není důležité, zda byl pobyt na území ČR uskutečněn po jednu souvislou dobu nebo v několika obdobích. Pro započítávání jednotlivých dnů platí pravidlo, že se započítávají všechny (i započaté) dny skutečně strávené na území ČR (včetně dne příjezdu a odjezdu, víkendů, svátků, dovolených, apod.) [7, 16].

Daňový nerezident je osoba, která není rezidentem, tj. nemá na území ČR bydliště ani se zde obvykle nezdržuje, nebo se na území ČR zdržuje pouze za účelem např. studia, léčení, apod. [7]

Vysvětlení problematiky – příklad č. 1. Rezidence v ČR

Kolumbijský občan pan Rodriguez, který si zamiloval ČR a ve své zemi vlastní rozsáhlé plantáže, jezdí velmi často do ČR, neboť se mu líbí zdejší památky a krajina. V loňském roce zde strávil v úhrnu 200 dní.

Vzhledem k tomu, že se jedná o nesmluvní stát, budeme postupovat podle našeho zákona o dani z příjmů, a ten jasně stanoví, že se pan Rodriguez stal rezidentem ČR, aniž si to on sám uvědomuje. Měl by tedy v ČR podat daňové přiznání a přiznat veškeré své celosvětové

příjmy, tedy své miliónové výnosy z plantáží v Kolumbii. Není přitom podstatné, že v ČR nemá žádný příjem ani stálý byt. Zdržoval se v ČR více než 183 dnů v roce a to je v tomto případě pro nás podstatné [6].

Daňové rezidentství právnické osoby

V ZPD je daňové rezidentství právnické osoby upraveno v ust. §17. Podle tohoto ustanovení je daňovým rezidentem PO, která má na území ČR své sídlo nebo místo vedení. Obdobným způsobem je řešeno rezidentství PO v mezinárodních smlouvách. Údaj o sídlu právnické osoby je lehce zjistitelný, nejčastěji je tato skutečnost prokazována výpisem z příslušného obchodního rejstříku. Zjištění místa skutečného vedení však bývá složitější. MF k této problematice poskytlo výklad zveřejněný ve Finančním zpravodaji 1/2001 (č.j.251/122 867/2000), podle kterého se místem vedení rozumí místo, kde jsou prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí společnosti. Jedná se o místo, ve kterém se nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovou činnost.

Pro samotné podnikatele a fyzické osoby, je určení daňového rezidentství v mnohých případech problematické a tuzemské osoby nemají k dispozici dostatek informací, aby daňové rezidentství správně určily. Proto je důležité, vyžádat si od svého zaměstnance nebo obchodního partnera doklad o daňovém domicilu (viz příloha P III – tiskopis MF 25 5232), který vystaví tuzemský správce daně a bude potvrzovat jeho daňové rezidentství v daném státě. V případě rezidentů ČR vystaví doklad o daňovém domicilu tuzemský správce daně (správní poplatek 100,- Kč) [6].

1.2.2 Určení daňového rezidentství podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Při mezinárodním zdanění příjmů mají dominantní postavení smlouvy o ZDZ sjednané mezi jednotlivými státy. Mezinárodní smlouvy jsou sestavovány podle vzorů OSN, resp. OECD. Tyto smlouvy mohou být obecně:

- dvoustranné – týkají se pouze dvou smluvních států
- vícestranné, neboli multilaterální – vztahují se jednotně na více smluvních států.

Proč mezinárodní dvojí zdanění vzniká? Základní příčinou jsou dvě pohnutky států na zdanění příjmů:

- 1) svých rezidentů (někdy ale může být občan či firma považována za rezidenta více států)
- 2) daňových nerezidentů (pokud pocházejí z daného státu, nebo je-li zde zdroj těchto příjmů)

Situace by byla o to jednodušší, kdyby ve všech státech platilo, že zdanění budou podléhat pouze příjmy, jejich daňových rezidentů. Tak tomu v praxi ale zdaleka není. Většina států se totiž přirozeně nechce vzdát daní z příjmů, které mají svůj původ na jejím území, což je v celku oprávněné, když si uvědomíme realitu. Např. když si americká firma otevře prodejnu (pobočku) v ČR, zůstává jí sídlo, a tím i daňová rezidence v USA. Využívá ovšem české infrastruktury, silnice, právní prostředí, soudy, bezpečnostní složky a celou řadu dalších veřejných statků a služeb, je tedy pochopitelné, aby ČR požadovala určitou náhradu neboli daň z příjmů za tyto služby využívané americkou společností.

Podle mezinárodních smluv se postupuje v případě zahraničních osob, které jsou rezidenty států, se kterými je smlouva o ZDZ uzavřena. ZDP (§37) zcela jednoznačně stanoví, že kritéria pro určení daňového rezidentství, tak jak jsou stanovena zákonem o daních z příjmů, se použijí jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak, neboť ustanovení v mezinárodní smlouvě jsou nadřazena vnitrostátním zákonu příslušného státu [6].

Smlouvy o ZDZ samy nezasahují do vnitrostátních zákonů smluvních států, při jejich splnění je daná osoba pro účely zdanění posuzována jako rezidentní, tzn., že vnitrostátní daňové zákony samy definují obsah pojmu „daňová rezidence“ (bydliště, sídlo, místo vedení, atd.) Mezinárodní smlouva nemůže uložit daňovou povinnost nad rámec vnitrostátního zákona, tzn., nemůže považovat za rezidenta osobu, kterou vnitrostátní právní předpis za rezidenta nepovažuje [22].

Smlouvy o ZDZ mohou daňové podmínky poplatníků pouze vylepšovat, nikdy ne zhoršovat.

Daňové rezidentství fyzické osoby

Pokud je fyzická osoba ze státu, se kterým ČR uzavřela **smlouvu o ZDZ**, je nutné přihlídnout současně k příslušnému ustanovení této smlouvy. Mezinárodní smlouva, na rozdíl od úpravy podle ZDP, řeší případ, kdy se fyzická osoba stane z důvodu bydliště nebo dlouhodobého pobytu daňovým rezidentem obou států. Smlouvy vymezují daňový domicil podrobněji, než tuzemský daňový zákon, a to takovým způsobem, aby nevzniklo rezidentství v obou smluvních státech [12].

Pro názornost bude ukázáno posouzení daňového rezidentství podle smlouvy č. 100/2003 Sb. m. s uzavřené mezi ČR a SR, ve které je postup při určení daňového rezidentství stanoven v článku 4 – Rezident (přehled všech uzavřených mezinárodních smluv je uveden na stránkách Ministerstva financí ČR www.mfcr.cz, v sekci legislativa – dvojí zdanění a v příloze č. P I této práce).

Ve smlouvě je v první řadě uveden odkaz na vymezení daňových rezidentů tak, jak je určuje ZDP. Pokud však nelze jednoznačně určit daňové rezidentství podle tuzemského zákona, je nutné postupovat podle jednotlivých kritérií seřazených podle významnosti (nelze je přeskakovat) v článku 4 - Rezident mezinárodní smlouvy:

- Stejně jako tuzemský zákon i mezinárodní smlouva stanoví, že fyzická osoba je v první řadě rezidentem ve státě, ve kterém má k dispozici **stálý byt**.
- Jestliže má osoba stálý byt k dispozici v obou státech nebo v žádném ze států, předpokládá se, že je rezidentem státu, ve kterém má **středisko životních zájmů**. V tomto případě bude nutné zohledňovat rodinné a společenské vztahy (rodina, místo podnikání nebo zaměstnání, místo, ze kterého je spravován majetek, kde navštěvují děti školu, kde má poplatník své politické a kulturní aktivity, členství ve sportovních klubech, kde má zřízeny bankovní účty, apod.) Zjištění skutečnosti musí být posouzeny globálně a ve všech souvislostech.
- Jestliže nemůže být jednoznačně určeno středisko životních zájmů, je fyzická osoba rezidentem ve státě, ve kterém se **obvykle zdržuje** (např. v případě, kdy má osoba dvojí bydliště a nelze jednoznačně určit středisko životních zájmů).
- V případě, že se fyzická osoba zdržuje v obou smluvních státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, jehož je **státním příslušníkem**.

- Jestliže je osoba státním příslušníkem obou států, upraví se daňové rezidentství po **vzájemné dohodě příslušných úřadů obou smluvních států** [16].

Jak již bylo uvedeno, podle smlouvy o ZDZ, bude fyzická osoba rezidentem pouze jednoho státu. To znamená, že v souladu s mezinárodní smlouvou celosvětové příjmy poplatníka budou zdaněny vždy jen v jednom státě. Pokud se však jedná o státy, které neuzavřely smlouvu o ZDZ, bude v ČR při určování daňového rezidentství postupováno pouze podle ZDP a může nastat situace, kdy se jeden poplatník stane rezidentem ve dvou státech a jeho příjmy budou zdaněny dvakrát.

Vysvětlení problematiky - příklad č. 2. Stanovení daňového rezidentství fyzické osoby

Slovenský občan pan Marko je zaměstnancem tuzemské společnosti Delta s.r.o. Brno. Vzhledem k tomu, že pan Marko požadoval zohlednění daňového zvýhodnění na vyživované dítě, které může zaměstnavatel zohlednit pouze u daňových rezidentů, požádala její mzdová účetní společnost Delta s.r.o. o předložení daňového domicilu, který vystaví český správce daně. Pan Marko navštívil český finanční úřad a požádal o vystavení příslušného dokladu. Zaměstnanci správce daně zjistili všechny související skutečnosti a došli k následujícím závěrům, že pan Marko:

- *Má slovenské stání občanství a hodlá současně získat i občanství české.*
- *Na území ČR, kde má pronajatý byt, pobývá již řadu let.*
- *Na Slovensku má pronajatý byt, ve kterém bydlí jeho manželka a děti.*
- *Rodinu na Slovensku nepravidelně navštěvuje.*

Správce daně při rozhodování postupoval podle jednotlivých kritérií stanovených smlouvou o ZDZ. Vzhledem k tomu, že pan Marko má stálý byt k dispozici v obou státech, bude rozhodujícím kritériem pro určení rezidentství „středisko životních zájmů“ – to je v tomto případě rodina. Podle mezinárodní smlouvy je středisko životních zájmů nadřazeno dalším kritériím (dlouhodobý pobyt a státní občanství). Správce daně tedy panu Markovi doklad o daňovém domicilu nevystavil, neboť není rezidentem ČR, a tím mu nevznikl nárok na uplatnění zvýhodnění na vyživované dítě [16].

Pokud by však neexistovala smlouva o ZDZ, byl by pan Marko rezidentem obou smluvních států, protože má v obou státech k dispozici stálý byt a v ČR se navíc zdržuje déle než 183 dnů.

Daňové rezidentství právnické osoby

Určení kritérií pro stanovení daňového domicilu u právnických osob je přeci jen o něco jednodušší, než u fyzických osob. Ale i zde však může nastat konflikt mezi dvěma státy, kde jeden z nich považuje za kritérium registraci (sídlo své firmy) a druhý pak místo skutečného vedení. V obou státech, tak v souladu s vnitrostátními předpisy, vzniká PO neomezená daňová povinnost. Proto, v případě právnických osob, musejí být stanovena zvláštní pravidla přednosti, s ohledem na to, že sídlo firmy by mohlo být pouze formální z důvodu nižších daní, nebo žádného zdanění v daném státě. Proto dostalo přednost místo, kde má právnická osoba **umístěno místo svého skutečného vedení** podniku [22].

Vysvětlení problematiky - příklad č. 3. Stanovení daňového rezidentství právnické osoby

Společnost Alfa se chtěla vyhnout zdanění v ČR, a z toho důvodu se zaregistrovala v jednom z daňových rájů - na Bahamách a v ČR zaregistrovala pouze stálou provozovnu. Správce daně v průběhu kontroly této stálé provozovny (která se deklarovala jako daňový nerezident) zjistil, že společnost Alfa si na Bahamách sice pronajala kancelář, ale obchodní případy společnosti byly uskutečňovány výhradně z ČR (prostřednictvím stálé provozovny). Na území ČR měla společnost kancelář, technické vybavení a také se zde pracovalo, rozhodovalo a bydlelo vedení společnosti. Daňové řízení bylo poměrně složité, ale jeho závěrem bylo posouzení společnosti Alfa, jako daňového rezidenta a zdanění jejich celosvětových příjmů v ČR [22].

1.2.3 Změna daňového rezidentství

Skutečnost, že je daňové rezidentství konkrétní osoby k určitému datu určeno a třeba i doložením o daňovém domicilu potvrzeno, neznamená, že se v dalším období nemůže změnit. Osoby se mohou stěhovat, měnit sídla, místa vedení, bydliště, střediska životních zájmů i státní občanství. To znamená, že např. osoba, která je v roce 2010 z důvodu svého bydliště daňovým rezidentem Německa, se může v roce 2011 přestěhovat do ČR a stát se daňovým rezidentem ČR. Smlouvy o ZDZ ani jiný právní předpis, také nestanoví podmínku, že poplatník může změnit daňové rezidentství pouze za celé zdaňovací období. V otázce daňo-

vého domicilu fyzických osob stanovilo MF postup v pokynu č. D – 300, ve kterém jsou řešeny dvě následující situace [10]:

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

1.2.4 Shrnutí důležitosti daňového rezidentství (daňového domicilu) při zdaňování zahraničních fyzických a právnických osob

Pro správné zdanění je určení daňového domicilu velmi důležité a to zejména v následujících případech:

- Tuzemské osoby (právnické i fyzické) musí ze zdanitelných příjmů, které poskytují nerezidentům, pod vlastní majetkovou odpovědností, ve správné výši srazit nebo zajistit daň. V mnoha případech mezinárodní smlouvy, oproti tuzemskému zákonu, snižují daňové sazby. Vzhledem k tomu, že se tyto smlouvy vztahují pouze na rezidenty smluvních států, musí být rezidentství k příslušnému státu jednoznačně prokázáno.
- Také zaměstnavatelé zdaňují své zaměstnance – nerezidenty poněkud odlišným způsobem, než zaměstnance, kteří jsou ve vztahu k ČR daňovými rezidenty
- Rezidenti ČR, kteří pobírají příjmy ze zahraničí, mohou požádat místně příslušný finanční úřad o vystavení potvrzení o jejich daňovém domicilu v ČR, které jim bude sloužit při uplatňování jejich nároků u daňových orgánů druhého ze smluvních států vyplývající z příslušné mezinárodní smlouvy [16].

Vysvětlení problematiky - příklad č. 4. Zahraniční obchodní partner

Společnost ABC s.r.o. v Praze vyplácela licenční poplatky zahraniční společnosti. Jedná se o zdanitelný příjem nerezidenta podle ust. §22 odst. písm. g/ ZDP, který podle tuzemského zákona podléhá srážkové dani 15%. Zahraniční společnost prohlásila, že je rezidentem

Německa a tuto skutečnost prokázala dokladem o daňovém domicilu, který vystavil německý daňový úřad. V souladu se smlouvou o ZDZ uzavřenou mezi ČR a Německem je sazba daně z příjmů z licenčních poplatků v ČR snížena na 5% (viz příloha P II – Seznam daňových sazeb v ČR – dividendy, úroky, licenční poplatky). Bez prokázání daňového rezidentství by společnost ABC s.r.o. nemohla srazit daň výhodnější sazbou podle smlouvy.

Vysvětlení problematiky - příklad č. 5. Zahraniční zaměstnanec

Slovenský občan pan Ďuriš požádal svého tuzemského zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování a také o zohlednění slevy na vyživovanou manželku. Jedná se o slevu, kterou zaměstnavatel může zohlednit pouze u daňového rezidenta ČR. Mzdová účetní tuzemské společnosti si nebyla jista jeho daňovým rezidentstvím, a proto jej požádala o prokázání rezidentství dokladem o daňovém domicilu v ČR. Pan Ďuriš navštívil místně příslušný finanční úřad a požádal o vystavení příslušného dokladu. Zaměstnanec správce daně podrobně zjistil všechny související informace, ze kterých vyhodnotil, že pan Ďuriš je rezidentem ČR. Po zaplacení správního poplatku ve výši 100,- Kč správce daně vystavil panu Ďurišovi doklad o daňovém domicilu v ČR. Po předložení tohoto dokladu mzdová účetní bez obav z případných sankcí ze strany správce daně slevu na vyživovanou manželku u pana Ďuriše zohlednila.

Vysvětlení problematiky - příklad č. 6. Příjmy daňových rezidentů ze zahraničí

Pan Novotný, který je rezidentem ČR, měl uloženy finanční prostředky ve slovenské bance. Podle smlouvy o ZDZ uzavřené mezi ČR a SR podléhají příjmy úrokového charakteru ze Slovenska zdanění v ČR. Pan Novotný však slovenskému peněžnímu ústavu neprokázal, že je rezidentem smluvního státu a ten mu z úrokového příjmu srazil daň podle slovenského zákona. Český správce daně však v souladu s mezinárodní smlouvou bude požadovat, aby úrokový příjem byl zdaněn v ČR. Správně měl pan Novotný požádat českého správce daně o vystavení potvrzení o daňovém domicilu a tento doklad předložit slovenské bance. Po prokázání, že je pan Novotný rezidentem smluvního státu, by banka nesrazila žádnou daň a pan Novotný by úrokové příjmy ze zahraničí zdanil spolu s ostatními příjmy v ČR prostřednictvím vlastního daňového přiznání. Pan Novotný zdanil tedy svůj příjem dvakrát.

1.3 Odvody daně z příjmů ze závislé činnosti za zahraniční osoby pobírající příjmy na území ČR

Pro účely zdaňování musí zaměstnavatel u svého zaměstnance v první řadě správně posoudit jeho daňové rezidentství. Pro tyto účely není právě rozhodující, jaké má příslušná fyzická osoba státní občanství, ale to – zda je nebo není daňový rezident ČR. Postupy určení daňového rezidentství již byly popsány v kapitole č. 1.2.2.

1.3.1 Rozdíly při zdaňování rezidentů a nerezidentů

1. Nezdanitelné části základu daně. Do konce roku 2010 mohl zaměstnavatel zaměstnancům ze základu daně odečíst nezdanitelné části podle § 15 ZDP v rámci ročního zúčtování. Nerezident měl při splnění zákonných podmínek (bez ohledu na výši příjmů, které mu plynou z ČR) nárok na uplatnění odpočtu z titulu poskytnutého daru, příspěvku na penzijní připojištění a životní pojištění. Od roku 2011 nelze tyto výhody u nerezidenta uplatnit v ročním zúčtování daně, ale nerezident si je může uplatnit ve vlastním daňovém přiznání při splnění podmínky dosažení 90% svých celosvětových příjmů. Odpočet z titulu zaplacených úroků ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru, které může daňový nerezident uplatnit rovněž až v daňovém přiznání při splnění podmínky, že 90 % ze všech jeho příjmů plyne ze zdrojů na území ČR, zůstává beze změny.
2. Slevy na dani. Poplatníkovi s podepsaným prohlášením k dani, který je daňovým nerezidentem, může zaměstnavatel z vypočtené zálohy na daň odečíst jen základní slevu na poplatníka ve výši 1 970 Kč a slevu na studenta ve výši 335 Kč. Slevu na vyživovanou manželku (manžela), na částečný nebo plný invalidní důchod a na ZTP/P však může nerezident uplatnit až v daňovém přiznání (při splnění kritéria 90% příjmů z ČR).
3. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě. V případě daňového nerezidenta mzdová účetní **nemůže** daňové zvýhodnění na vyživované dítě zohlednit při výpočtu měsíční zálohy na daň ani při ročním zúčtování. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě může nerezident uplatnit pouze v daňovém přiznání, při splnění kritéria 90 % příjmů z ČR (viz objasnění problematiky v příkladu č. 2), kde nárok na daňové zvýhodnění bude posuzovat správce daně, nikoli zaměstnavatel [19].

Z výše uvedeného vyplývá, že mzdová účetní od roku 2011 bude moci nerezidentovi uplatnit pouze slevu na dani na poplatníka (podepsal-li nerezident prohlášení k dani) a slevu na studenta. O další uplatnění výhod si nerezident může požádat sám při podání daňového přiznání za splnění podmínky, že jeho příjmy v ČR dosahují 90% ze všech jeho celosvětových příjmů.

1.3.2 Stanovení základu daně

Zaměstnavatel při výpočtu daňového základu vlastního zaměstnance – nerezidenta postupuje podle ust. § 6 odst. 13 ZDP: „...částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti nebo funkčnímu požitku i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá.“ To znamená, že zvýší hrubé příjmy zaměstnance o částku pojistného podle českých právních předpisů. Pro účely zdanění není rozhodující, zda je pojistné placeno podle tuzemských zákonů v ČR nebo podle cizích předpisů v zahraničí [7].

1.3.3 Mezinárodní pronájem pracovní síly

Pro daňové účely je mezinárodní pronájem pracovní síly upraven v ust. § 6 odst. 2 ZDP. Pronájem pracovní síly je uskutečňován na základě smluvního vztahu za účelem dosažení zisku mezi zahraničním pronajímatelem a tuzemským uživatelem pracovní síly. Na základě této smlouvy vykonávají zaměstnanci zahraničního zaměstnavatele práce ve prospěch české firmy. Za zahraniční zaměstnance odpovídá a jejich práci řídí a kontroluje tuzemský uživatel pracovní síly. Z daňového pohledu se tuzemský uživatel zahraniční pracovní síly stává ekonomickým zaměstnavatelem s povinností plátce daně z příjmů ze ZČ. Není přitom důležité, že tuzemská společnost pracovníkům žádné příjmy nevyplácí a v mnohých případech ani nezná jejich přesnou výši [23].

Zahraniční společnost, která tuzemským firmám pronajímá své zaměstnance (obvykle pracovní agentury), musí mít k této činnosti povolení MPSV, podle § 14 odst. 3 písm. b/ zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti [20].

V odborném tisku je pro označení tuzemského uživatele zahraniční pracovní síly často používán termín „ekonomický zaměstnavatel“.

Nejčastější znaky a okolnosti mezinárodního pronájmu pracovní síly nejsou vymezeny v daňovém zákoně, ale v pokynu MF D-151 následujícím způsobem [9]:

- ekonomický zaměstnavatel určuje (objednává) množství, kvalifikaci a další požadavky na pracovníky (věk, pohlaví, odbornou způsobilost, atd.), určuje dobu, po níž je bude potřebovat,
- ekonomický zaměstnavatel ukládá přímo či nepřímo úkoly, řídí a kontroluje pracovníky,
- práce je vykonávána na místě, které určuje ekonomický zaměstnavatel, a které je pod jeho kontrolou a odpovědností,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo jiným způsobem, z něhož lze zjistit souvislost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vypláceným zaměstnanci,
- nářadí a materiál jsou pracovníkům poskytovány ekonomickým zaměstnavatelem.

Není nutné, aby byly v konkrétních případech naplněny všechny znaky stanovené uvedeným pokynem, první tři jsou však označovány za klíčové. Podrobněji bude tato problematika řešena v praktické části této práce.

1.4 Zdanitelné příjmy daňových nerezidentů

1.4.1 Rozsah daňové povinnosti podle zákona o dani z příjmů

Určení daňového rezidentství je mimo jiné důležité pro určení rozsahu daňové povinnosti konkrétní osoby. Daňový rezident ČR má tzv. neomezenou daňovou povinnost, tzn., že v ČR podléhá zdanění ze svých celosvětových příjmů.

Daňový nerezident podléhá v ČR zdanění pouze z příjmů vymezených v ust. § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (jiné příjmy nerezidentů se v ČR nedaní) s ohledem na příslušnou smlouvu o ZDZ. § 22 odst. 1 ZDP uvádí tyto příjmy plynoucí z území ČR, např.:

- příjmy získané prostřednictvím stálé provozovny,
- ze závislé činnosti (zaměstnání),

- ze služeb s výjimkou stavebně montážních projektů,
- příjmy z poradenství (obchodního, technického charakteru), řídicí a zprostředkovatelské činnosti,
- příjmy z prodeje nemovitostí, z užívání nemovitosti a bytů, vč. jejich částí,
- příjmy z nezávislé činnosti, jako např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, daňového poradce, účetního poradce, apod.,
- příjmy od poplatníků fyzických a právnických osob uvedených v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3, jako např. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku, úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, odměny členům statutárních orgánů, atd. [7].

Výše uvedený výčet zdanitelných příjmů se vztahuje pro všechny nerezidenty obecně. Pokud však nerezident pochází ze smluvního státu a prokáže, že je rezidentem smluvního státu, bude se postupovat podle příslušní smlouvy. Pokud nerezident neprokáže, že je rezidentem smluvního státu, zdaní svůj příjem dle § 22 ZDP.

Vysvětlení problematiky - příklad č. 7. Rozsah zdanění daňových nerezidentů

Pan Müller je daňovým rezidentem Německa. Ve vztahu k ČR je tedy daňovým nerezidentem. V průběhu roku 2010 pan Müller obdržel následující příjmy:

- *příjem ze závislé činnosti vykonávané na území Německa,*
- *příjem z pronájmu nemovitosti umístěné na území ČR vyplácený českou osobou,*
- *dividendové příjmy z Francie.*

Pan Müller bude v ČR zdaňovat pouze příjem z pronájmu nemovitosti. Jedná se o zdanitelný příjem nerezidenta podle ust. § 22 odst. 1 písm. e/ ZDP a zdanění v ČR podléhá také podle ujednání v článku 6 - Příjmy z nemovitého majetku podle smlouvy o ZDZ č. 18/1984 Sb., uzavřené mezi ČR a SRN [13]. V Německu, kde je pan Müller daňovým rezidentem, zdaní své celosvětové příjmy. Dvojímu mezinárodnímu zdanění bude zabráněno metodou stanovenou příslušnou smlouvou.

1.4.2 Podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o ZDZ dále vymezují příjmy, které lze zdanit a modifikují daňovou sazbu (většinou je sazba daně dle smlouvy nižší, než podle ZDP). Smlouva však nemůže daňovou povinnost nařídít, pokud se příjem nedaní podle tuzemského daňového zákona. Použije se pouze v případě, že je to pro poplatníka (nerezidenta) výhodnější.

1.4.3 Povinnosti plátců

Česká republika má nárok na daň, která plyne z jakýchkoliv příjmů na jejím území, tzn., že nerezidenti pobírající příjem ze zdrojů v naší zemi, musí svůj příjem zdanit. Problém zde nastává, jak tento příjem zjistit, aby nerezident svou daňovou povinnost splnil. Vybírání daně a kontrola správnosti výpočtu daňové povinnosti bývá často pro naše finanční úřady náročná a komplikovaná. Vyplývá to především z toho, že nerezidenti na území ČR často nepobývají, obvykle zde ani nemají žádný majetek, tudíž vymahatelnost daňového práva, např. exekucí je často téměř nemožná. Proto se vyvinuly různé instituty, techniky a postupy vedoucí k co možná nejefektivnějšímu dosažení splnění daňové povinnosti. Všechny jsou založeny na principu změny osoby odpovědné za zdanění z nerezidentského příjemce na rezidentního plátce příjmů, tzn., že povinnost plátce je přenesena na rezidenta, který příjem nerezidentovi poskytuje. Není tím ale myšleno, že by rezident daň za nerezidenta zaplatil, ale pouze srazil z jeho příjmu a odvedl příslušnému finančnímu úřadu [6].

1.5 Metody zamezující dvojí zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají v podstatě 3 hlavní úkoly [23]:

- Jednoznačně určit daňovou rezidenci (daňový domicil) poplatníka
- Stanovit, který smluvní stát má právo na zdanění konkrétního příjmu
- Určit metodu bránící dvojímu zdanění

Obecně existují čtyři metody vyloučení dvojího zdanění [23]:

- Vynětí příjmů: 1. vynětí úplné
- 2. vynětí s výhradou progresu

- Zápočet daně: 3. zápočet plný
- 4. zápočet prostý

1.5.1 Metoda úplného vynětí příjmů

Tato metoda se považuje za nejjednodušší, jelikož k zahraničním příjmům se vůbec nepřihlíží a poplatník si jich nemusí všimnout při výpočtu daně ve státě své rezidence.

1.5.2 Metoda úplného vynětí příjmů s výhradou progresu

Tato metoda má význam pouze ve státě, kde je progresivní zdanění. V ČR máme jednotnou sazbu daně, tudíž tato metoda se v ČR nepoužije.

1.5.3 Metoda plného zápočtu daně

U plného zápočtu daně se daň vypočte ze všech příjmů poplatníka a sníží se o celou zahraniční daň. Má-li tuzemský subjekt, např. fyzická osoba, příjem ze zahraničí 10000 EUR, odvede daň v zahraničí 10% = 1000 EUR, v tuzemsku podá daňové přiznání za své celosvětové příjmy přepočtené na Kč, po odečtení nákladů (výdajů) si stanoví základ daně, z něhož odvede daň 15%. Z výsledné částky – daně si odečte daň zaplacenou v zahraničí, čili 1000 EUR přepočtených na koruny.

Tuzemská osoba v podstatě zaplatí o 5% navíc, než kdyby byla použita metoda úplného vynětí příjmů ze zahraničí.

Výhoda plného zápočtu se projeví v případě, kdy je v zahraničí v souladu se smlouvou sražen vyšší daň, než je v ČR (např. 20%). V případě prostého zápočtu by bylo započteno pouze tolik, kolik by činila daň ze stejného příjmu v ČR (15%, 19%), ale u plného zápočtu se započítá celá daň zaplacená v zahraničí. V této souvislosti je potřeba zmínit, že metodu plného zápočtu daně osahuje jen velmi málo smluv.

Je ovšem nutné upozornit, že metody zamezující dvojí zdanění jsou vždy stanoveny v jednotlivých smlouvách pro každý smluvní stát jinak. To znamená, že poplatník si nemůže sám zvolit metodu, jaká se mu líbí, ale musí použít metodu, která se uvedena v příslušné smlouvě v článku 23 – Metody zamezující dvojí zdanění.

1.5.4 Metoda prostého zápočtu

Zápočet prostý se vypočítá jako plný, ale uplatní se jen daň odpovídající výši zahraničních příjmů a rozlišuje se [6]:

- Zápočet prostý individuální (ke každému smluvnímu státu se přistupuje individuálně)
- Zápočet prostý globální (všechny příjmy z různých smluvních států se posuzují v souhrnu).

To znamená, že se započte pouze taková část daně, která připadá na zahraniční příjem podle tuzemského daňového zákona, tj. pokud poplatník fyzická osoba zaplatí v zahraničí daň 19%, započte se daň v ČR pouze 15%. V praxi se více používá metoda prostého zápočtu.

Postup zdaňování je tedy závislý na tom, zda je, či není s příslušným státem uzavřena smlouva o ZDZ. Pokud smlouva uzavřena není, je nutno zahraniční příjem v ČR zdanit, a to bez ohledu na skutečnost, že již byl zdaněn v zahraničí. ZDP v těchto případech umožňuje pouze v zahraničí zaplacenou daň (která nemohla být započtena podle smlouvy o ZDZ) zahrnout do daňových nákladů. Tento náklad se uplatní ve zdaňovacím období, za něž je podáváno daňové přiznání nebo v následujícím zdaňovacím období.

Od 1. 1. 2008 byla do zákona o daních z příjmů doplněna povinnost poplatníka doložit k daňovému přiznání seznam potvrzení vystavených zahraničním správcem daně, kterým prokazuje daň zaplacenou v zahraničí [6].

1.6 Vymezení stálé provozovny

Stálá provozovna je daňovým termínem a byl zaveden za účelem účinného zdanění nerezidentů. Za stálou provozovnu se např. považuje kancelář, pobočka, organizační složka, která patří nerezidentovi. Tyto podnikatelské jednotky sice nemají na území ČR právní subjektivitu, zůstávají součástí zahraniční osoby (nerezidenta), ale využívají veřejné služby ČR, musejí být veškeré příjmy plynoucí ze zdroje naší země, zdaněny. Ekonomicky mají stálé provozovny znaky samostatného subjektu, proto je jim daňovými zákony a mezinárodními smlouvami přisouzena daňová povinnost, a díky tomu musí příjmy stálých provozoven,

kteřé jsou po právní stránce stále příjmy nerezidentů, zdanit na území státu, kde se jejich stálá provozovna nachází. Je třeba si uvědomit, že stálou provozovnu mohou mít pouze nerezidenti, nikoliv rezidenti [6].

Vysvětlení problematiky - příklad č. 8. Stálá provozovna českého subjektu na území cizího státu

Český výrobce nábytku Židle s.r.o. má sídlo v Praze, je rezidentem ČR. Pro velký odbyt a poptávku si společnost zřídila další provozovnu ve Zlíně a ve Vídni v Rakousku. Stálou provozovnou české firmy je pouze provozovna v Rakousku, kde má firma statut nerezidenta. Příjmy provozovny v Rakousku budou v Rakousku také zdaněny.

Kdyby naopak nějaká rakouská firma měla svou stálou provozovnu na území ČR (rezident Rakouska), veškeré své příjmy stálé provozovny by musela zdanit v ČR, podle českých daňových zákonů a v souladu s mezinárodní smlouvou uzavřenou mezi ČR a Rakouskem.

Vznik stálé provozovny zahraničního subjektu na území ČR je potřebné posuzovat podle ZDP a současně také podle příslušné smlouvy o ZDZ v článku č. 7 – Stálá provozovna.

1.6.1 Podle zákona o dani z příjmů

V zákoně o dani z příjmů je stálá provozovna definována v § 22 odst. 2 následovně [7]:

„(2) Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.“

Ve výše uvedené citaci ze ZDP je uveden výčet všech stálých provozoven, která jsou možné zřídit nerezidentem pro výkon své činnosti na území ČR. V odborném tisku se v této souvislosti často setkáváme s termínem „kamenná stálá provozovna“, za což se považuje

např., dílna, kancelář, místo prodeje, apod. V těchto případech se již mimo vzniku pevného místa nezkuávají další podmínky, jako je např. splnění časového testu.

Po splnění časového testu vzniká stálá provozovna nerezidentům při provozování následujících činností:

- Provádění ostatních služeb, kdy doba jejich trvání je více než šest měsíců, v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. V těchto případech se do časové lhůty započítává poskytování služeb i na více místech v ČR a jednotlivé kontrakty spolu nemusejí věcně souviset.
- Staveniště a místo provádění stavebně montážních projektů, kdy je doba jejich trvání více než 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců. V tomto případě musí být provedena dodávka uceleného díla, stavební části nebo kontraktu, který dodavatel provádí na vlastní odpovědnost a předává ji odběrateli. Na rozdíl od předchozího případu se pro vznik stálé provozovny posuzuje každý stavební projekt samostatně. Doba strávená na území ČR z důvodu nesouvisejících aktivit se do časového testu nepočítá [17].

Vysvětlení problematiky - příklad č. 9. Posouzení vzniku stálé provozovny

Zahraniční společnost na území ČR prováděla zprostředkování (ostatní služby) pro více odběratelů:

- *Odběratel I. – doba trvání kontraktu od ledna do března*
- *Odběratel II. – doba trvání kontraktu února do dubna*
- *Odběratel III. – doba trvání kontraktu od června do října*

Pro účely posouzení vzniku stálé provozovny z titulu provozování ostatních služeb, se doba trvání všech tří kontraktů sečte. V tomto případě vznikne zahraniční společnosti na území ČR „službová stálá provozovna“, která je povinna své příjmy v ČR zdanit prostřednictvím daňového přiznání.

Sčítají se ovšem kontrakty, které neprobíhají současně, tzn., pokud by zahraniční společnost poskytovala stejné množství služeb pro své tři odběratele a ukončila poskytované služby již v květnu, stálá provozovna by ji v ČR nevznikla.

Pokud by však zahraniční společnost pro stejné odběratele a po stejnou dobu nevykonávala ostatní služby, ale stovebně montážní činnost, stálá provozovna na našem území by nevznikla, protože doba trvání jednotlivých kontraktů nepřesáhla stanovený časový test. Při počítání časového testu je v tomto případě nutné posoudit každý kontrakt samostatně [17].

1.6.2 Podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Vznik stálé provozovny je nutné posuzovat také podle příslušné smlouvy o ZDZ (většinou je tato problematika řešena v článku 5 – Stálá provozovna). V některých mezinárodních smlouvách je používán výraz „stálá základna“, který je obsahově totožný s výrazem „stálá provozovna“. Pokud by tedy mohla zahraniční osobě (daňovému nerezidentu) na území ČR vzniknout stálá provozovna podle ZDP, je nutné posoudit její vznik také podle příslušné smlouvy o ZDZ. Pro účely zdanění je nutné vybrat postup, který je pro poplatníka (nerezidenta) výhodnější. Tato skutečnost vyplývá zejména z ust. § 37 zákona o ZDP „*ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak...*“, a také z ústavy ČR. Při posouzení vzniku stálé provozovny je potřebné pečlivě číst jednotlivá ustanovení příslušné smlouvy o ZDZ [7, 17].

V příloze P IV je uveden přehled jednotlivých smluvních států s časovými lhůtami rozhodnými pro vznik stálé provozovny, kde je stanoveno základní časové období (údaje v měsících) pro vznik stálých provozoven jednotlivých smluvních států – staveništní stálá provozovna a službová stálá provozovna. U službové SP jsou uvedena dvě čísla. První údaj je úhrnná délka pro poskytování těchto služeb a druhý údaj v závorce je časové období, za kterou se služba sleduje. Jak jsem již uvedla, u službových SP se jednotlivá období poskytování služeb sčítají.

V ZDP je obecně pro vznik SP uváděna lhůta 6 měsíců, mezinárodní smlouvy mohou, a zpravidla také tak činí, lhůty pro vznik SP zmírňovat (obecně nezhoršovat). Výjimkou však zůstávají některé státy, jak sami můžete vidět v příloze P IV, kde stálá provozovna vzniká již po uplynutí lhůty 3 měsíců (Indonésie, Moldávie, Ukrajina). Tato tříměsíční lhůta se však v ČR neuplatní, jelikož to ZDP neumožňuje (uplatní se lhůta výhodnější podle tuzemského zákona).

Vysvětlení problematiky - příklad č. 10. Stálá provozovna po uplynutí lhůty 3 měsíců

Ukrajinská společnost poskytuje české společnosti poradenské služby, které spočívají v úhrnu 5 měsíčního semináře v sídle české společnosti. Po ukončení seminářů ukrajinská firma vyfakturovala české společnosti její služby. Podle mezinárodní smlouvy o ZDZ mezi ČR a Ukrajinou (lhůta pro poskytování službové SP činí 3 měsíce) by ukrajinské společnosti SP v ČR vznikla. V ČR se v tomto případě bude postupovat podle ZDP (použije se tedy postup, který je pro poplatníka nejvýhodnější), kde je minimální lhůta pro vznik SP stanovena 6 měsíců. Ukrajinská společnost zároveň prokázala, že je rezidentem smluvního státu, nebude tedy svůj příjem danit v ČR.

U některých smluvních států není uveden časový údaj u službových SP vůbec. Jedná se totiž o dříve uzavřené smlouvy podle vzoru OECD (Organizace pro evropskou spolupráci, jejichž členem se ČR stala v roce 1995), která tento typ provozovny „službová SP“ nezná. Proto může být někdy sporné, zda tato provozovna vznikla (daňová povinnost) či nikoliv. Podle názoru ministerstva financí, to, že ve smlouvě není výslovně zmínka o službové SP, neznamená, že by nerezidentu nevznikla SP, a tím i daňová povinnost. Odvolává se totiž na to, že obecně po uplynutí lhůty 6 měsíců, v obecné definici v článku 5 smlouvy, vzniká zahraničnímu subjektu stálá provozovna [6].

Vysvětlení problematiky - příklad č. 11. Vznik stálé provozovny

Slovenská společnost provedla, na základě uzavřené smlouvy, na území ČR stavbu budovy. Zahraniční společnost prováděla jednotlivé práce zcela samostatně na vlastní odpovědnost a hotové dílo v předávacím řízení předala odběrateli. Činnost daňového nerezidenta na území ČR trvala devět měsíců. Správné posouzení vzniku stálé provozovny je důležité, protože pokud by nevznikla stálá provozovna, příjem nerezidenta by v ČR nepodléhal zdanění (§22 odst. 2 písm. c/ ZDP). Nejprve je nutné posoudit vznik stálé provozovny podle tuzemského zákona a následně podle příslušné mezinárodní smlouvy:

- Podle § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů vzniká stálá provozovna v případě, kdy doba trvání stavebních a stavebně montážních projektů přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.
- Smlouva o ZDZ č. 100/2003 Sb. m. s. v článku 5 stanoví, že staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt se považují za stálou provozovnu jen, pokud tato činnost v ČR trvá déle než dvanáct měsíců.

V tomto případě na území ČR stálá provozovna zahraniční společnosti nevznikne, protože se pro účely zdanění využije časový test stanovený smlouvou o ZDZ.

V případě, že příjem z kontraktu, jehož předpokládaná lhůta je 6 měsíců nebo delší (stanovená pro vznik SP ve smlouvě) je vyplácen rezidentovi smluvního státu a v příslušné smlouvě **není stanoven způsob zdanění těchto příjmů v samostatném článku a pokud se jedná o rezidenty, kteří nejsou členy EU nebo nepatří ke státům, které tvoří EHS**, je plátce povinen provést u tohoto příjmu zajištění daně. Zahraniční osoba je povinna po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání [22].

V tuzemském ZDP je definice stálé provozovny definována rozsáhleji, oproti některým zněním mezinárodních smluv.

1.6.3 Internetová stálá provozovna

Zvláštním a také obtížněji posouzení vzniku stálé provozovny je tzv. elektronicky poskytovaných služeb prostřednictvím internetu. Obvykle se za trvalé místo k výkonu činnosti považuje to místo, kde je umístěn server [6].

1.6.4 Obchodní reprezentace

Zvláštní formou stále provozovny jsou tzv. obchodní reprezentace. Pro řadu zahraničních firem působí v ČR jejich obchodní zástupci. Mají zde obvykle svou kancelář, vybavení, tráví zde dobu stanovenou pro vznik stálé provozovny atd., mohou vykazovat znaky stálé provozovny. Pokud je ale činnost obchodních zástupců omezena pouze na činnost podpůrnou, která souvisí s hlavní činností podniku, jako je např. obchodní reprezentace výrobků, reklama, průzkum trhu, shromažďování informací, apod. a nebudou zde realizovány žádné výnosy a náklady, nevznikne zahraničnímu subjektu v ČR stálá provozovna. Pokud by však obchodní zástupce vyjednával podmínky smluv nebo dokonce je zde uzavíral a zboží nebo služby by tuzemský subjekt platil přímo do zahraničí, pak stálá provozovna zahraničnímu subjektu vznikne. Základem daně v tomto případě, i když nedojde k žádnému skutečnému příjmu stálé provozovny, bude výše provize, kterou by zahraniční společnost zaplatila nezávislému obchodnímu zástupci. Bude to jakási „úspora“ za zprostředkování [21].

2 MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

2.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění a vzorová smlouva OECD

Historie v oblasti zamezení dvojího zdanění sahá již do roku 1921, kde se Finanční výbor Společnosti národů (předchůdce OSN) začal zabývat ekonomickými aspekty dvojího mezinárodního zdanění. V rámci Společnosti národů byl zřízen stálý daňový výbor, který připravil v roce 1935 první návrhy vzorové smlouvy pro společnosti vykonávající činnost ve více státech, revidovaný již při konferenci v Mexiku v roce 1943 a následně v roce 1946 v Londýně. Přetrvávající spory o právo zdanění pro stát zdroje či stát rezidence měly za důsledek přerušování prací na vzorové smlouvě v roce 1954.

Až v roce 1956 Daňový výbor OECD začal pracovat na prvním skutečném návrhu vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z příjmů a majetku, který publikoval v roce 1963 ve své zprávě nazvané „Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění týkající se příjmů a majetku“. V roce 1977 byla tato vzorová smlouva přepracována a Výbor pro daňové záležitosti (nástupce Daňového výboru OECD) se od té doby pravidelně schází, aby zapracoval do vzorové smlouvy nové tendence v oblasti mezinárodního zdaňování. Následovaly tak nové modelové smlouvy z roku 1992, 1994, 1997, 2003, 2005 a aktuálně 2008 [24].

Ministerstvo financí ve svém sdělení č. 251/15 082/96 ke vstupu ČR do OECD ve vztahu k přímým daním říká „V rámci struktury orgánů této organizace působí mj. i Výbor pro fiskální záležitosti a jeho pracovní skupiny. Tento výbor se zabývá zejména následujícími čtyřmi okruhy otázek: (i) dopady na daňové systémy států v důsledku globalizace národních ekonomik a zvýšeného mezinárodního pohybu kapitálu, služeb a technologií; (ii) spoluprací daňových orgánů států v boji proti daňovým podvodům a únikům vybudováním smluvně zajištěného systému vzájemné informovanosti a spolupráce; (iii) analýzou dopadů daňových reforem ve státech OECD do oblasti ekonomické a sociální s cílem navrhnout případné změny; (iv) prohloubením dialogu s nečlenskými státy v otázkách daňových reforem a vztahů.“ [24]

2.2 Vzorová smlouva OSN

Vzhledem k tomu, že vzorová smlouva OECD byla příznivá spíše pro země rozvinuté, pro povzbuzení mezinárodních vztahů mezi rozvojovými a rozvinutými zeměmi zřídila Ekonomická a sociální rada Spojených národů pracovní skupiny, které připravila v roce 1980 „Manuál k sjednání bilaterálních daňových smluv mezi rozvinutými zeměmi a rozvojovými zeměmi“, tak i vzorovou smlouvu. I tato smlouva prošla několika novelizacemi a po roce 2003 je pravidelně ročně přehodnocována.

Česká republika při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění používá obou modelů smluv o zamezení dvojího zdanění [24].

2.3 Vznik dvojího zdanění

Dvojí zdanění členíme na vnitrostátní a mezinárodní.

2.3.1 Vnitrostátní dvojí zdanění

Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká uvnitř státu. Příkladem může být vyplácení podílů na zisku. Společnosti vyplácejí podíly na zisku již po zdanění. Pro jejich příjemce je se jedná o příjem, který podléhá dani z příjmu bez ohledu na to, zda se jedná o fyzickou či právnickou osobu (mimo mateřských společností, kdy je tento příjem osvobozen od daně). Musí tedy svůj příjem zdanit [22].

2.3.2 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění vzniká tehdy, jestliže fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, pobírá příjem z druhého státu a tento příjem je zdaněn jak ve státě zdroje, tak i ve státě rezidence. Může nastat i situace, kdy více než jeden stát pohlíží na jednu osobu jako na svého rezidenta, tudíž i zde může dojít ke zdanění jednoho příjmu ve více státech. S růstem mezinárodního obchodu se rozšířila snaha o řešení problematiky dvojího zdanění. Velmi aktivní v této oblasti byly OECD a USA, později i OSN a Evropská Unie. Dnes jsou základem dvě vzorové smlouvy, a to OECD a OSN. Tyto smlouvy zamezují dvojímu zdanění příjmů ve státě zdroje a ve státě rezidence. Investoři by se nejspíš zdráhali investovat svůj kapitál, pokud by své zisky museli zdanit ve své zemi a v cizí zemi, kde se jejich podnikatelská aktivita nachází [22].

Existují dva druhy mezinárodního dvojího zdanění:

- Právní dvojí zdanění
- Ekonomické dvojí zdanění

2.3.3 Právní mezinárodní dvojí zdanění

Podle definice OECD je charakterizováno jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období. K právnímu dvojímu zdanění dochází tedy tam, kde dva státy zdaňují u téhož subjektu stejný zisk nebo příjem. Jedná se o případy, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje a druhý z titulu celosvětových svých příjmů. Na rezidenty ČR se vztahuje tzv. neomezená daňová povinnost, tzn., že musí zdanit všechny své celosvětové příjmy. Jestliže jeden stát bude zdaňovat celosvětové zisky daňového subjektu, zatím co jiný stát bude žádat zaplacení daní z rozsahu příjmů na jeho území a stát zdaňující celosvětové příjmy poplatníka neumožní uznat zápočet daně zaplacené v daném státě zdroje příjmů, pak se bude jednat o právní dvojí zdanění. Právní typ mezinárodního dvojího zdanění bývá právě odstraněn mezinárodními smlouvami [22].

2.3.4 Ekonomické mezinárodní dvojí zdanění

Ekonomické dvojí zdanění se týká příjmu jiného poplatníka, ale stejného předmětu daně. Příkladem může být zisk, resp. základ daně společnosti za určité zdaňovací období. Tento základ daně bude zdaněn daní z příjmů z právnických osob za příslušný rok. Čistý zisk po zdanění společnost přizná svému jedinému společníkovi a ten svou výplatu podílu na zisku zdaní 15% sazbou srážkové daně. Toto může platit i při mezinárodním zdanění, kde může dojít i ke konfliktu mezi dvěma státy. Příkladem může být zdanění dividend [22].

2.4 Struktura mezinárodních smluv

Obsahem mezinárodních daňových smluv je soubor kritérií, která umožňují jednoznačně stanovit stát, který má právo zdanit určité druhy příjmů. Druhý stát má potom v souladu se smlouvou provést opatření k zamezení dvojího zdanění. Smlouva nedává možnost vybrat si stát, kde bude příjem zdaněn nebo dokonce, že nebude zdaněn nikde [6].

Struktura obou vzorových smluv je v podstatě stejná, jen číslování článků se v konkrétních smlouvách mohou lišit. Nejdůležitější články pro praxi jsou zvýrazněny tučně.

Tab. 1. *Struktura vzorových smluv OECD, OSN (Zdroj: [6])*

Článek	Název článku	Článek	Název článku
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	16	Tantiémy
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	17	Umělci a sportovci
3	Všeobecné definice pojmů	18	Penze
4	Rezident	19	Veřejné funkce
5	Stálá provozovna	20	Studenti, profesori a výzkumní prac.
6	Příjmy z nemovitého majetku	21	Jiné příjmy
7	Zisky podniků	22	Majetek
8	Mezinárodní doprava	23	Zamezení dvojího zdanění
9	Sdružené podniky	24	Zásada rovného nakládání
10	Dividendy	25	Řešení případů cestou dohody
11	Úroky	26	Výměna informací
12	Licenční poplatky	27	Diplomaté a konzulární úředníci
13	Zisky ze zcizení majetku	28	Vstup v platnost
14	Nezávislá povolání	29	Výpověď
15	Zaměstnání	---	-----

V praktické části se budu zabývat nejdůležitějšími články mezinárodních smluv, které se týkají společnosti XY a.s. Jednotlivé články budu podrobně analyzovat a následně navrhu a ukážu společnosti XY a.s. postupy zdaňování všech operací týkající se jejich vztahů se zahraničím.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI XY A.S.

Společnost byla založena v počátku 20. století. Tehdejší výrobní program tvořily především asynchronní motory. Zakladatel firmy přihlásil množství patentů v oborech elektrických přístrojů, pohonů, elektrické trakce i automatické regulace. Po roce 1945 docházelo k rychlému rozvoji firmy. Výrobní program byl rozšířen o komutátorové motory a zkušební stanoviště pro měření výkonu a otáček, později i o kompletní pohony se stejnosměrnými motory. Podnik byl v té době orientován na trhy RVHP a patřil k nejvýznamnějším českým exportérům.

Po roce 1989 byl tradiční výrobní sortiment stejnosměrných motorů doplněn o synchronní a asynchronní generátory, asynchronní motory pro těžký průmysl a velké stroje s permanentními magnety.

V roce 1995 došlo k privatizaci firmy a v roce 2008 se majoritním vlastníkem stává slovenská investiční společnost. V roce 2009 se mění právní forma společnosti z s.r.o. na a.s.

Díky technickému vývoji a výrobnímu potenciálu podloženému dlouhou tradicí si společnost udržuje významné odběratele na trzích v Německu, Švýcarsku, Francii, Nizozemsku, Rakousku, Itálii, Švédsku, Slovensku, Polsku, USA, Rusku či Thajsku, přičemž export činí každoročně 70 % z celkových tržeb.

Základní kapitál: 377 188 500 Kč

Předmět činnosti ¹⁾:

- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Povrchové úpravy a svařování kovů a dalších materiálů
- Výroba elektronických součástí, elektrických zařízení a výroba a opravy elektrických strojů, přístrojů a elektronických zařízení pracujících na malém napětí
- Výroba strojů a zařízení
- Výroba dalších výrobků zpracovatelského průmyslu

¹⁾ Zdroj: Ministerstvo spravedlnosti, dostupné na www.justice.cz

- Velkoobchod a maloobchod
- Zprostředkování obchodu a služeb
- Pronájem a půjčování věcí movitých
- Výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd nebo společenských věd
- Výroba, obchod a služby jinde nezařazené
- Zámečnictví, nástrojařství
- Výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení

Statutární orgány – představenstvo:

1 předseda představenstva

2 místopředsedové představenstva

2 členové představenstva

Způsob jednání:

Jménem společnosti jedná představenstvo. Navenek za představenstvo je oprávněn jednat jménem společnosti předseda představenstva společně s místopředsedou představenstva nebo vždy společně dva místopředsedové představenstva.

Dozorčí rada:

1 předseda dozorčí rady

2 členové dozorčí rady

Akcie:

10 ks kmenové akcie na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 200 000 Kč

24 ks kmenové akcie na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 15 000 000 Kč

13 ks kmenové akcie na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč

20 ks kmenové akcie na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč

10 ks kmenové akcie na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 18 850 Kč

4 ANALÝZA VZTAHŮ SPOLEČNOSTI VE VAZBĚ K ZAHRANIČÍ

Společnosti XY a.s. působí nejen na českém trhu, ale také v zahraničí. Některé aktivity společnosti jsou vázány přímo na vztahy se zahraničními zeměmi, kde dochází k odlišným principům a povinnostem zdaňování. V následujících kapitolách praktické části budu tyto skutečnosti analyzovat.

4.1 Analýza zaměstnanců

Ve společnosti pracují následující „typy“ zaměstnanců:

- Čeští občané (daňoví rezidenti) na základě uzavřené pracovní smlouvy podle Zákona práce
- Zahraniční osoby (daňoví nerezidenti) na základě uzavřené pracovní smlouvy podle Zákoníku práce
- Zahraniční zaměstnanci pronajatí od slovenské agentury práce na základě uzavřené smlouvy o pronájmu pracovní síly mezi společností a agenturou práce.

K 31. 3. 2011 společnost evidovala celkem 563 vlastních zaměstnanců, z toho 390 výrobních dělníků (z toho jeden zahraniční slovenský zaměstnanec), 40 režijních dělníků a 133 technicko-hospodářských zaměstnanců (z toho 5 zahraničních zaměstnanců THP – 1 Němec a 4 Slováci). Dále pro společnost vykonává činnost od 1. 3. 2011 79 pracovníků pronajatých od zahraniční agentury práce, kteří byli zařazeni do pozic výrobních dělníků.

4.1.1 Zahraniční zaměstnanci

Společnost zaměstnává, na základě uzavřené pracovní smlouvy, 6 zahraničních „vlastních“ zaměstnanců. Pět z nich pochází ze Slovenska a jeden z Německa. V praxi to znamená, že pro účely zdaňování není podstatné, zda se jedná o tuzemského zaměstnance nebo zahraničního, ale zda se jedná o daňového rezidenta ČR nebo nerezidenta. V praxi nastávají také případy, kdy osoba s českým státním občanstvím je daňovým nerezidentem a naopak osoba s cizím státním občanstvím je pro účely zdaňování rezidentem (případ, kdy český zaměstnanec by mohl být ve vztahu k ČR daňovým nerezidentem, v naší analyzované společnosti není).

Mzdová účetní při přijetí zaměstnanců do pracovního poměru musí vědět, jak bude nového zaměstnance zdaňovat. Postupovala následujícím způsobem podle ZDP a podle mezinárodní smlouvy o ZDZ uzavřené mezi ČR a Slovenskem č. 100/2003 Sb. m. s. u prvního slovenského zaměstnance na pozici dělník:

- Podle zákona o dani z příjmů mzdová účetní nemohla jednoznačně určit, zda se jedná o rezidenta ČR nebo nerezidenta ČR, neboť:
 - Trvalé bydliště má slovenský občan na Slovensku, stálý byt v ČR, dlouhodobě se v ČR zdržuje, manželku s dětmi má na Slovensku, kterou pravidelně navštěvuje. Stal by se tedy rezidentem obou států, ale tomu smlouva o ZDZ uzavřená mezi ČR a Slovenskem zamezuje.
- Mzdová účetní dále postupovala podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle článku 4 - Rezident:
 - jak již zjistila, stálý byt má slovenský občan v obou státech,
 - dalším kritériem podle smlouvy je středisko životních zájmů, a to je v tomto případě rodina, která žije na Slovensku.

Z výše uvedených skutečností mzdová účetní zjistila, že první slovenský zaměstnanec na pozici dělník je ve vztahu k ČR daňovým nerezidentem. Měla při posuzování k dispozici dostatek informací z vlastních poznatků i získaných z dokladů doložených slovenským zaměstnancem (údaje z občanského průkazu, doklady o pobytu manželky a dětí v SR, apod.).

U dalších slovenských zaměstnanců postupovala úplně stejným způsobem a zjistila následující:

- Jeden slovenský zaměstnanec THP (na pozici konstruktér) je ve vztahu k ČR daňovým rezidentem, neboť středisko jeho životních zájmů je v ČR – zde žije i se svou manželkou a dětmi, které zde navštěvují školu.
- Zbývající tři Slováci, kteří jsou zároveň i členové představenstva, jsou ve vztahu k ČR daňovými nerezidenty.

U německého zaměstnance THP (odborník zaškolující zaměstnance na novém zařízení) mzdová účetní postupovala podle mezinárodní smlouvy o ZDZ uzavřenou mezi ČR a Německem č. 18/1984 Sb. podle článku 4 – Daňový domicil. Německý zaměstnanec je ve vztahu k ČR daňovým nerezidentem, neboť má k dispozici stálý byt v Německu (v ČR je ubytován v hotelu).

Celý postup a kritéria pro správné určování daňového rezidentství jsou podrobně popsány v teoretické části v kapitole č. 1.2.2

V některých případech je posouzení daňového rezidenta a nerezidenta poměrně náročné, z tohoto důvodu lze doporučit, aby si ve sporných případech mzdová účetní vyžádala potvrzení o daňovém domicilu, který vystaví český správce daně. Po tomto prokázání již nebude problém při vlastním výpočtu daně ze ZČ (podrobněji je tato problematika popsána v teoretické části 1.2.1). Doporučuji rovněž, aby si mzdová účetní od zahraničních zaměstnanců – daňových nerezidentů ČR vyžádala doklad o potvrzení, že jsou rezidenty smluvního státu, tedy Slovenska a Německa, které jim vystaví jejich příslušný zahraniční správce daně.

Rozdíl při zdaňování rezidentů a nerezidentů spočívá v rozdílu uplatnění nezdánitelných částí základu daně a slev na dani. Tato problematika byla v průběhu let 2008 – 2010 měněna a podrobněji je vysvětlena v teoretické části v kapitole 1.3.1.

Tab. 2. Přehled uplatnění nezdánitelných částí základu daně nerezidenta v letech 2008 – 2010 (Zdroj: [5])

	2008 - 2010	
	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Možnost uplatnění u zaměstnavatele
Poskytnuté dary	NE	ANO

Životní pojištění	NE	ANO
Penzijní připojištění	NE	ANO
Úroky ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru	ANO	NE

Tab. 3. Přehled uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění nerezidenta v letech 2008 – 2010 (Zdroj: [5])

	2008 - 2010	
	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Možnost uplatnění u zaměstnavatele
Sleva na poplatníka	NE	ANO
Sleva na druhého z manželů bez příjmů	ANO	NE
Sleva na invalidní důchod a pro průkaz ZTP/P	ANO	NE
Sleva na dani pro studenta	NE	ANO
Daňové zvýhodnění na živované dítě	ANO	NE

Od roku 2011 se podmínka 90% příjmů ze zdrojů v ČR bude týkat všech nezdaniitelných částí základu daně podle §15 ZDP. To znamená, že tyto nezdaniitelné částky nemůže mzdová účetní daňovému nerezidentovi uplatnit a zohlednit v ročním zúčtování, ale nerezident si je může uplatnit ve vlastním daňovém priznání. Splnění nároku na odpočet daně bude tedy posuzovat správce daně a nikoli společnost XY a.s.

Tab. 4. Přehled uplatnění nezdanitelných částí základu daně nerezidenta v roce 2011 (Zdroj: [5])

	2011	
	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Možnost uplatnění u zaměstnavatele
Poskytnuté dary	ANO	NE
Životní pojištění	ANO	NE
Penzijní připojištění	ANO	NE
Úroky ze stavebního spoření nebo hypotečního úvěru	ANO	NE

Tab. 5. Přehled uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění nerezidenta 2011 (Zdroj: [5])

	2011	
	Podmínka 90% celosvětových příjmů v ČR	Možnost uplatnění u zaměstnavatele
Sleva na poplatníka	NE	ANO
Sleva na druhého z manželů bez příjmů	ANO	NE
Sleva na invalidní důchod a pro průkaz ZTP/P	ANO	NE
Sleva na dani pro studenta	NE	ANO
Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	ANO	NE

Přehled sazeb odvodu zákonného sociálního a zdravotního pojištěníPojistné placené zaměstnavatelem:

Sociální pojištění: **25%** (nebo 26%)²⁾ podle §7 odst. 1 písm. a) ZPSZ [5]:

- nemocenské pojištění 2,3% (nebo 3,3%)²⁾
- důchodové pojištění 21,5%
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti 1,2%

Zdravotní pojištění: **9%** podle §2 odst. 1 ZPZP [1].

Pojistné placené zaměstnancem:

Sociální pojištění: **6,5%** podle §7 odst. 1 písm. b) ZPSZ [5]:

- nemocenské pojištění 0%
- důchodové pojištění 6,5%
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti 0%

Poznámka: Od roku 2009 zaměstnanci nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku neplatí.

Zdravotní pojištění: 4,5% podle §2 odst. 1 ZPZP [1].

²⁾ Tato sazba platí pro zaměstnavatele od roku 2011, kteří si tuto vyšší sazbu pro kalendářní rok dobrovolně zvolili. V návaznosti na tuto vyšší sazbu si zaměstnavatel může odečíst polovinu náhrady mzdy vyplacenou zaměstnancům, kterou zúčtoval svým zaměstnancům v prvních 21 dnů pracovní neschopnosti. Volbu vyšší sazby si může zvolit pouze zaměstnavatel, jehož průměrný měsíční počet pracovní neschopných zaměstnanců je nižší než 26. Toto platí ale pouze pro účely vyššího odvodu na pojistném zaměstnavatelem, tato vyšší sazba nevstupuje do výpočtu základu daně (superhrubé mzdy) zaměstnance, neboť by platil vyšší daň.

4.1.2 Výpočet mezd daňových nerezidentů ČR

Postup výpočtu mezd daňových nerezidentů ČR bude stejný jako při výpočtu mezd daňových rezidentů, pouze s tím rozdílem, že daňový nerezident nemá nárok při ročním zúčtování u zaměstnavatele na uplatnění nezdánitelných částí základu daně a na některé slevy na dani.

Společnost XY a.s. zavádí nový výrobek a investovala do nákupu nového navíjecího zařízení na cívky, speciálního přístroje na měření a lisu od německé společnosti. Po dobu zaškolení vlastních zaměstnanců na novém zařízení společnost zaměstnala německého odborníka na dobu 7 měsíců a uzavřela s ním pracovní smlouvu. Mzdu německému občanu vyplácí společnost XY a.s.

Měsíční příjem německého odborníka podle smlouvy činí 45 000 Kč a podepsal prohlášení k dani. Povinnému pojistnému (zdravotnímu a sociálnímu) německý odborník v ČR nepodléhá (doložil tiskopis E101, kterým prokazuje, že podléhá pojistnému v Německu).

Poznámka: Tiskopis E101 musí mít u sebe každá osoba, která v rámci EU podléhá pojistným předpisům jiného státu, než je stát, v němž vykonává práci (zaměstnanci, kteří jsou vysláni za účelem práce do zahraničí, jejichž délka pobytu nepřesáhne 12 měsíců nebo zaměstnanec, který pracuje trvale na územní více států pro jednoho nebo více zaměstnavatelů)[1].

Tab. 6. Výpočet měsíční zálohy na daň německého rezidenta v Kč. (Zdroj: vlastní)

Hrubá mzda	45 000
Fiktivní částka zák. pojistného podle § 6 odst. 13 ZDP (34 % z 45 000)	15 300
Základ daně (Superhrubá mzda)	60 300
Daň 15%	9 045
Sleva na dani na poplatníka	- 1 970
Záloha na daň po slevě	7 100

Vzhledem k tomu, že mzdová účetní nemohla mimo základní slevu jiné slevy ani odčitatelné položky zohlednit, doporučila mu podat vlastní daňové přiznání, ve kterém si může slevy a odpočty uplatnit. Podmínkou pro uplatnění slev a odpočtů je dosažení 90% příjmů na území ČR. Pokud má německý rezident však i jiné celosvětové příjmy, neměly by dosáhnout částky:

Výpočet: Roční příjem daňového nerezidenta v ČR: $7 \times 45\,000 = 315\,000 \text{ Kč}$
 $(315\,000 : 90 \times 100 = 350\,000)$

Roční celosvětový příjem daňového nerezidenta tedy nesmí přesáhnout částku 350 000 Kč. Toto posuzuje již příslušný správce daně, nikoli zaměstnavatel.

Při výpočtu mzdy slovenského zaměstnance THP – daňového rezidenta ve vztahu k ČR bude postupováno stejně jako při výpočtu mezd všech českých občanů – daňových rezidentů ČR.

Odlíšný postup však bude u slovenského zaměstnance – daňového nerezidenta ČR na pozici dělník. Slovenský občan nastoupil do pracovního poměru 1. 4. 2010. Jeho měsíční hrubá mzda činí 20 000 Kč + 15% prémie, z nichž 5% závisí na ziskovém ukazateli EBITDA, 5% na dodržení limitu nákladů na reklamace a 5% za dodržování BOZP, což znamená 0 úrazů v měsíci. Slovenský občan podléhá v ČR odvodům zákonného pojistného.

Tab. 7. Výpočet ukázkové měsíční mzdy v Kč daňového nerezidenta ČR v porovnání za rok 2010 a 2011 (Zdroj: vlastní)

	2010	2011
Hrubá mzda	22 000	22 000
Prémie 5%	1 100	1 100
Zdanitelné příjmy celkem	23 100	23 100
Pojistné placené zaměstnavatelem 34%	7 854	7 854

Základ daně - Superhrubá mzda (zaokrouhleno)	31 000	31 000
Pojistné placené zaměstnancem 11%	2 541	2 541
Sazba daně 15%	4 650	4 650
Sleva na poplatníka	2 070	1 970
Záloha na daň	2 580	2 680
Mzda k výplatě	17 979	17 879

Slovenskému zaměstnanci se v měsíční mzdě v porovnání za rok 2010 a 2011 promítne pouze sleva na dani, která je od roku 2011 o 100 Kč nižší (platí samozřejmě i pro daňové rezidenty ČR). V případě, že jeho příjmy plynoucí na území ČR budou dosahovat 90% všech jeho celosvětových příjmů, nezmění se ani jeho odpočty při ročním zúčtování daně. Pokud však má i jiné zdroje příjmů a nebudou jeho příjmy v ČR tvořit 90%, nebude si moci od roku 2011 odečíst od základu daně nezdanitelné části daně (tak jako tomu bylo do konce roku 2010) a uplatnit další slevy (např. na manželku, na děti). Viz tab. 2, 3, 4, 5.

Doporučuji společnosti XY a.s., aby na tuto novelu slovenského zaměstnance – daňového nerezidenta upozornila.

Zaokrouhlování:

Zákon o daních z příjmů stanoví následující postup při zaokrouhlování [7]:

- Daň podle § 16 ZDP je nutné vypočítat ze základu daně zaokrouhleného na **celé stokoruny dolů**.
- Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti podle ust. § 38h odst. 3 ZDP se vypočítávají ze **základu pro výpočet zálohy zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru**.
- Základ daně pro zvláštní sazbu daně se zaokrouhluje na **celé koruny dolů** podle § 36 odst. 3 ZDP.
- Pojistné na sociální i zdravotní pojištění je pro účely stanovení superhrubé mzdy zaokrouhlováno na **celé koruny nahoru**.

4.1.3 Mezinárodní pronájem pracovní síly – ekonomický zaměstnavatel

Společnost XY a.s. má od 1. 3. 2011 pronajatých 79 pracovníků od slovenské zahraniční agentury práce se sídlem v Žilině, se kterou uzavřela **Dohodu o dočasném přidělení zaměstnanců agentury práce k výkonu práce k jiné právnické osobě** (viz příloha P V).

Využívání pracovní síly prostřednictvím agentury práce přináší společnosti XY a.s. řadu výhod:

- Sjednání zaměstnanců pouze po určitou dobu (např. na zakázku), podle potřeby.
- Společnost neplatí zákonné pojistné (sociální a zdravotní) za pronajaté zaměstnance.
- V případě nemoci nevyplácí nemocenskou, všechny tyto povinnosti spadají pod agenturu.
- V případě neplnění pracovních povinností ze strany pronajatého zaměstnance možnost okamžitého ukončení spolupráce bez nároku jakékoliv náhrady.
- Společnost nevyplácí žádné odstupné, apod.

Částka za pronájem pracovní síly dohodnutá mezi pronajímatelem a uživatelem zahrnuje mimo odměny za práci zaměstnanců také částku za zprostředkování. Obě tyto částky by měly být ujednány ve smlouvě. Při určení výše provize a výše příjmů zaměstnanců je potřebné vycházet z údajů sjednaných ve smlouvě uzavřené mezi oběma stranami. Zákon o daních z příjmů však stanoví, že výše příjmů zaměstnanců pro účely daně z příjmů ze závislé činnosti, musí činit nejméně 60 % z celkově fakturované částky za užití pracovní síly [24].

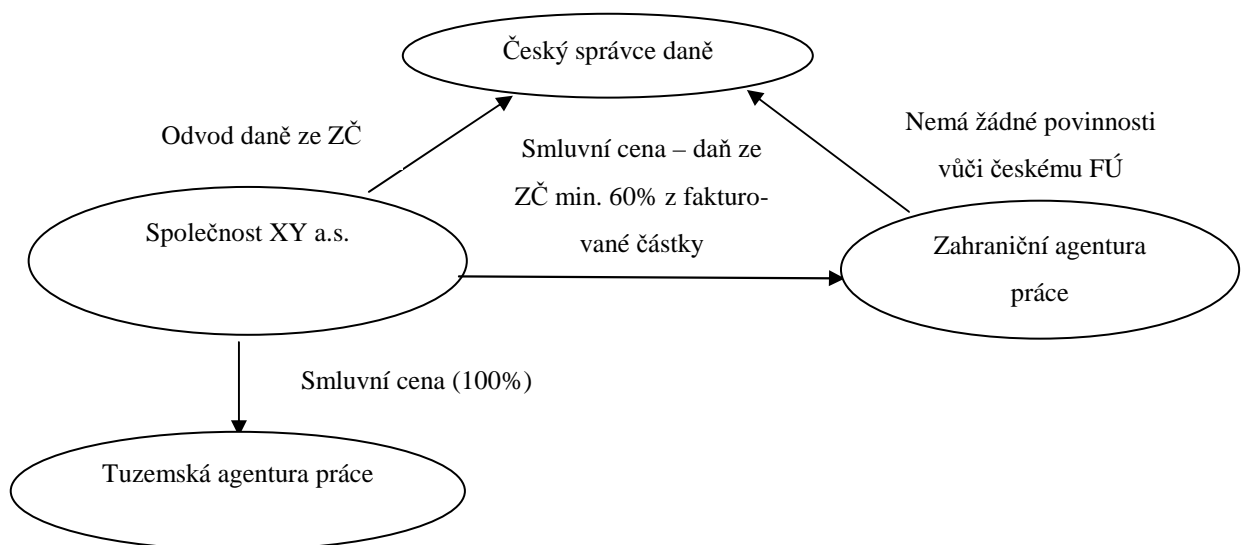
To znamená, že pokud bude sjednána provize méně než 40 % (např. 15%), případně na práci zaměstnanců skutečná vyšší částka příjmů podle smlouvy (tj. 85%). Pokud však bude dohodnuta částka za zprostředkování vyšší než 40 % (např. 50%), bude ekonomickým zaměstnavatelem v ČR odvedena daň ze závislé činnosti z 60% fakturované částky.

Pokud částka za zprostředkování není ujednána ve smlouvě, vystavuje se firma XY a.s. nebezpečí, že ji správce daně doměří daň ze závislé činnosti z celé fakturované částky.

Zvýšení základu daně o pojistné

Tuzemský ekonomický zaměstnavatel **musí příjmy pronajatých zahraničních zaměstnanců zdanit v souladu s českým daňovým zákonem, to znamená včetně navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající pojistnému placenému zaměstnavatelem.** Zákon o daních z příjmů stanoví, že u zaměstnance, který podléhá zahraničnímu systému pojištění, je nutné stanovit základ daně pro výpočet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti tak, jako by se na něj vztahovaly tuzemské pojistné zákony, bez ohledu na výši skutečně placeného zahraničního pojistného. Ekonomický zaměstnavatel zákonné pojistné přitom skutečně odvádět nebude.

Obr. 1 Odvod daně z příjmů ze závislé činnosti ekonomickým zaměstnavatelem. (Zdroj: vlastní)



Poznámka: Pokud by firma (ekonomický zaměstnavatel) měla pronajaté zaměstnance od tuzemské agentury práce (daňového rezidenta ČR), zaplatila by smluvní cenu v plné výši, bez jakékoliv srážky daně a daň ze ZČ by odváděla tuzemská agentura práce.

Náklady spojené s pronajatými zaměstnanci

Pokud tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vzniknou v souvislosti s působením pronajatých zaměstnanců další související náklady např. na pracovní pomůcky, BOZP, cestovní náhrady apod., mají tato plnění stejný daňový režim jako náklady na vlastní zaměstnance. V rámci koordinačního výboru se MF vyjádřilo v tom smyslu, že pod legislativní zkratku zaměstnanec je možné zahrnout vlastní i pronajaté zaměstnance. Toto stanovisko dovoluje českým společnostem nést tyto náklady přímo a nikoli až prostřednictvím odměny placené zahraniční agentuře za poskytnuté zaměstnance [24].

4.1.4 Vysílání zaměstnanců do zahraničí

Společnosti XY a.s. plánuje vyslat 8 svých odborných zaměstnanců do Francie za účelem jejich zaškolování (6 osob) a za účelem poskytování odborného poradenství (2 osoby).

Mzdu vyslaným zaměstnancům bude vyplácet společnost XY a.s., včetně cestovních náhrad a kapesného. Mohlo by se zdát, že na zdaňování vyslaných zaměstnanců do zahraničí se nic nezmění, ale to je omyl. Bude samozřejmě záležet na podmínkách, za jakých tam budou pracovníci vysláni a délce jejich pobytu.

Společnost XY a.s. plánuje vyslat své zaměstnance do Francie na 10 měsíců, což dost podstatně změní jejich zdaňování.

Z časového hlediska rozlišujeme vysílání zaměstnanců do zahraničí na dobu:

- Krátkodobou
- Dlouhodobou

Přesné časové ohraničení těchto lhůt je vždy dán mezinárodními smlouvami o ZDZ, které určují dobu, po kterou vyslaný zaměstnanec může být vyslán do zahraničí, aniž by jeho příjem podléhal zdanění v zahraniční zemi. V našem případě budeme postupovat podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a Francií č. 79/2005 Sb. m. s.

V článku 15 – Zaměstnání, ve smlouvě o ZDZ s Francií jsou stanoveny následující podmínky, kdy příjem ze ZČ vyslaných zaměstnanců bude zdaněn v ČR [11]:

- a) jestliže se příjemce nezdržuje v druhém (zahraničním) státě déle než 183 dnů, a to buď v celku, nebo v úhrnu v jakémkoliv období za kalendářní rok,

- b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem, který není rezidentem druhého (zahraničního) státu,
- c) odměny nejsou k tíži stálé provozovny nebo stálé základny, kterou má zaměstnavatel v druhém (zahraničním) státě.

Všechny výše uvedené podmínky musí být splněny najednou a v našem případě není splněna první podmínka, a to pobyt zaměstnanců nepřesahující pobyt 183 dnů v kalendářním roce. Dále je nutné se zaměřit na fakt, zda nevznikne naší společnosti v zahraničí, v souvislosti s vysláním zaměstnanců, stálá provozovna. Musíme přesně vymezit, za jakým účelem budou zaměstnanci do zahraničí vysláni. Naše situace bude ale poněkud složitější, vzhledem k tomu, že část zaměstnanců bude vyslána za účelem zaškolení se na nových strojích a část bude poskytovat odborné poradenství, služby zahraničnímu partnerovi.

Další důležitou roli bude rovněž hrát skutečnost, zda se bude jednat o **pracovní cestu** (dlouhodobou či krátkodobou) zaměstnanců nebo o jejich **pronájem** (dlouhodobý či krátkodobý) na základě uzavřené smlouvy s francouzskou společností. Pronájem pracovníků se tedy nemusí týkat pouze agentury práce. Níže podrobně popíši oba způsoby vyslání zaměstnanců do zahraničí a jejich daňové dopady, včetně návrhu pro společnost, za jakých podmínek bude nejvýhodnější zaměstnance do zahraničí vyslat.

Vyslání zaměstnanců na pracovní cestu do zahraničí

V první řadě je nutné zdůraznit, že zaměstnanec vyslaný na pracovní cestu do zahraniční firmy **vykonává práci ve prospěch tuzemské vysílající společnosti, jejím jménem a podle jejich příkazů**. Po celou dobu pracovní cesty náleží zaměstnanci cestovní náhrady podle zákoníku práce a prováděcích vyhlášek.

Zdaňování příjmů zaměstnanců při krátkodobé pracovní cestě

Podle mezinárodních smluv o ZDZ obecně platí pravidlo, že příjmy ze zaměstnání **podléhají zdanění ve státě, ve kterém je práce skutečně vykonávána**. Smlouvy však stanoví určité výjimky, při jejichž dodržení bude příjem zdaněn ve státě, kde je zaměstnanec rezidentem (tedy v ČR).

Smlouva s Francií stanoví, jak jsem již uvedla výše, podmínky, při kterých bude zdanění českých zaměstnanců podléhat v ČR.

Společnost XY a.s. by splnila všechny podmínky uvedené ve smlouvě, pokud by osmi člennou skupinku do Francie vyslala na „krátkodobou“ pracovní cestu, která by byla kratší než 183 dnů, a tím by vyslaní zaměstnanci nepodléhali v zahraničí zdanění, ale v ČR. Mzdu bude vyplácet společnost XY a.s.

Zdaňování příjmů zaměstnanců při dlouhodobé pracovní cestě

V případě, kdy nebude splněna alespoň jedna z podmínek uvedených ve smlouvě (např. doba pracovní cesty přesáhne 183 dnů), bude příjem zaměstnanců zdaněn v zahraničí, což s sebou přináší značnou tíhu starostí navíc, nemluvně o dalších administrativních nákladech.

Nastane-li případ, kdy bude příjem zaměstnance podléhat zdanění v zahraničí, musí nejprve tuzemská společnost požádat českého správce daně o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň (§ 38h odst. 12 ZDP). Pokud tak neučiní, bude společnost XY a.s. odvádět zálohu na daň v ČR i v zahraničí. V případě duplicitních plateb může nastat problém při vypořádání případného přeplatku na dani. Zaměstnanec po uplynutí zdaňovacího období v ČR vypořádá své celosvětové příjmy i zaplacenou zálohu na daň prostřednictvím daňového přiznání. Zaplacené zálohy na daň budou po podání daňového přiznání přiřazeny na osobní daňový účet poplatníka (zaměstnance) a tomu budou správcem daně na základě žádosti také vráceny. Pokud bude zaměstnavatel chtít dostat mnohdy nemalé částky přeplacené zálohy nazpět, musí se dohodnout se zaměstnancem [18].

Postup při zdaňování zaměstnanců v zahraničí

Smlouvy o ZDZ jednoznačně stanoví, ve kterých případech bude příjem zdaněn v zahraničním státě, a ve kterých případech ve státě rezidence. **Postup, jak bude daň odváděna, již mezinárodní smlouvy nestanoví.** Z toho důvodu je potřebné, aby v případě, kdy příjem vyslaného zaměstnance bude podléhat zdanění v zahraničí, navštívila oprávněná osoba (zaměstnanec, zplnomocněný zástupce zaměstnavatele nebo daňový poradce)

zahraniční daňový úřad. U zahraničního správce daně je potřebné provést registraci, a také zjistit, jakým způsobem má být daň z příjmů zaměstnance odváděna. V některých případech bude plátcem daně ze ZČ sám zaměstnanec, v jiných případech bude plátcem tuzemský zaměstnavatel, který zaměstnance do zahraničí vyslal, to bude záležet na daňových předpisech a zákonech zahraniční země [18].

Možnost vzniku stálé provozovny v zahraničí

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost XY a.s. plánuje vyslat své zaměstnance na „dlouhodobou“ pracovní cestu (tedy dobu přesahující 183 dnů v kalendářním roce podle smlouvy o ZDZ uzavřenou mezi ČR a Francií), budou příjmy vyslaných zaměstnanců zdaněny ve Francii. Teď zbývá jen posoudit, zda vznikne společnosti v zahraničí SP či nikoliv. U zaměstnanců, kteří budou vysláni za účelem zaškolování se (plán 6 osob), stálá provozovna nevznikne, přesto jejich příjmy budou zdaněny ve Francii. U zbývajících dvou zaměstnanců se bude posuzovat vznik SP, tzv. „službové“ SP jelikož budou vysláni za účelem poskytování služeb. Společnosti XY a.s., vzhledem k délce pobytu svých zaměstnanců, stálá provozovna ve Francii vznikne. Délka pro vznik „službové“ SP je ve smlouvě o ZDZ stanovena v článku 5 – Stálá provozovna, a to po dobu přesahující **v úhrnu 9 měsíců v jakémkoliv patnácti měsíčním období**. Tuto skutečnost však musí posoudit francouzský správce daně, kterého musí navštívit zástupce společnosti XY a.s. Francouzský správce daně provede registraci tuzemské společnosti a zjistí okolnosti, za kterých bude ve Francii odváděna daň. Francouzský správce daně může dojít k následujícím závěrům:

- Společnosti XY a.s. vznikne ve Francii „službová“ stálá provozovna, protože doba poskytování služeb přesáhne 9 měsíců.
- Příjmy vyslaných zaměstnanců budou podléhat zdanění ve Francii. Plátcem daně ze ZČ může být společnost XY a.s. která by byla povinna z příjmů zaměstnance vybírat zálohy a odvádět je francouzskému správci daně nebo jím může být také sám zaměstnanec. Francouzský správce daně bude vycházet z platných zákonů ve své zemi.

Je důležité zvážit všechny přínosy a rizika při vzniku SP, kde může nastat problém s vyčíslením základu daně a administrativních nákladů související se stálou provozovnou

na území cizího státu. Další náklady týkající se SP, které mohou vzniknout, jsou např. poplatky související s registrací a provozem stálé provozovny v zahraničí, platby zahraničnímu daňovému poradci, platby zahraniční daně, apod.

Daňové dopady tuzemské společnosti při vysílání zaměstnanců na pracovní cestu

Mzdové náklady i cestovní náhrady vyslaného zaměstnance jsou pro tuzemskou společnost daňově účinnými náklady. Daňově účinné budou i jiné související náklady (např. náklady spojené s účastí zaměstnance na zahraničních kurzech, apod.). Oprávněnost uplatnění těchto nákladů lze odůvodnit tím, že zaměstnanci pracují ve prospěch tuzemské společnosti, která prostřednictvím vyslaných zaměstnanců poskytuje služby (manažerské služby, poradenství, apod.). Tyto služby česká společnost zahraniční firmě vyfakturuje a následně zahrne do zdanitelných výnosů [18].

Pronájem zaměstnance do zahraničí

Jak již bylo uvedeno, pronajímání zaměstnanců se nemusí týkat jen pracovních agentur, ale společnost může sama pronajmout svého zaměstnance zahraniční společnosti (svému partnerovi). Tento postup není již tak jednoduchý jako při vyslání zaměstnance na pracovní cestu a přináší s sebou odlišné postupy. První podmínkou je, že tuzemská společnost musí dostat souhlas MPSV a při nesplnění této podmínky by tuzemské společnosti hrozily sankce. Rozdíl je také v tom, že **práci zaměstnance řídí a kontroluje zahraniční společnost, ke které byl pronajat (dočasně zapůjčen).**

Právní úprava

Tato problematika je upravena v § 14 odst. 1 písm. b/ zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti [20], zákoník práce tento termín pronájmu zaměstnanců neupravuje.

Daňové dopady na straně tuzemské společnosti

Při pronájmu zaměstnance zahraniční společnosti není daňové posouzení souvisejících nákladů tak jednoznačné, jako v případě zaměstnanců vyslaných na pracovní cestu. Před

pronájmem zaměstnance by měly být podrobně projednány a smluvně ošetřeny všechny související okolnosti. Součástí smlouvy mezi oběma stranami by mělo být mimo jiné také podrobné ujednání o tom, kdo ponese jednotlivé náklady spojené s vysláním zaměstnanců a jakým způsobem budou přefakturovány. Tato problematika je o něco složitější [18].

Zdaňování příjmů pronajatého zaměstnance

Postup při zdaňování příjmů pronajatého zaměstnance bude stejný jako v případě zaměstnanců vyslaných na pracovní cestu. Jak jsem již uvedla, většina smluv o ZDZ stanoví, že příjmy ze zaměstnání budou zdaněny ve státě, na jehož území je práce vykonávána (při splnění stanovených podmínek, ve smlouvě však mohou být sjednány výjimky).

Možnosti vzniku stálé provozovny

Stejně jako u vyslání zaměstnanců na pracovní cestu může společnosti při „dlouhodobém“ pronájmu zaměstnanců vzniknout v zahraničí SP. V každém konkrétním případě je nutné vždy postupovat podle podmínek uvedených ve smlouvě o ZDZ a daňových předpisech cizí země. V případě pronajatých zaměstnanců je však také pro zahraničního správce daně problematické prokázat, že česká společnost prostřednictvím zaměstnanců na území cizího státu podniká, protože vyslaní zaměstnanci pracují ve prospěch zahraniční firmy, která je řídí, kontroluje a rozděluje jim práci.

Společnost XY a.s. zatím neuvažuje o pronájmu svých zaměstnanců některému svému zahraničnímu partnerovi, myslím ale, že je přínosné ji na tuto problematiku rovněž upozornit, v případě, že by se tak někdy do budoucna rozhodla.

Rekapitulace obou případů – vyslání zaměstnanců na pracovní cestu a pronájem zaměstnanců do zahraničí

Před vysláním zaměstnance do zahraničí na „dlouhodobou“ pracovní cestu nebo před pronájmem zaměstnance k zahraničnímu zaměstnavateli by tuzemská společnost měla pečlivě zvážit všechny povinnosti a náklady, které s tímto úkonem souvisí. Zejména doporučuji zjištění souvisejících zahraniční daňových dopadů a následně také smluvní ošetření všech

souvisejících podmínek, a to jak se zaměstnancem, tak se zahraniční firmou, ke které je zaměstnanec vyslán.

Tab. 8. *Rekapitulace daňového posouzení (Zdroj: [18])*

Způsob vyslání zaměstnance	Zdaňování příjmu zaměstnanců	Daňové dopady vysílajícího zaměstnavatele	Daňové výnosy vysílajícího zaměstnavatele
Krátkodobá pracovní cesta	Příjem zaměstnance je ve většině případů zdaněn v ČR	Náklady související se zaměstnanci jsou daňově účinné. Zaměstnanci pracují ve prospěch zaměstnavatele a podílí se na dosažení jeho zdanitelných výnosů.	Výnosy za služby zvyšují základ daně zaměstnavatele
Dlouhodobá pracovní cesta	Příjem zaměstnance je většinou zdaněn v zahraničí (postup dle podmínek ve smlouvě o ZDZ)	Zaměstnanec pracuje ve prospěch zahraničního uživatele pracovní síly, který by měl nést související náklady. Pokud se na nákladech podílí i vysílající tuzemský zaměstnavatel, měly by být podmínky ve smlouvě ošetřeny a náklady přefakturovány.	Výnosy za pronájem pracovní síly zvyšuje základ daně vysílajícího zaměstnavatele
Krátkodobý pronájem zaměstnance	Příjem zaměstnance je ve většině případů zdaněn v ČR		
Dlouhodobý pronájem zaměstnance	Příjem zaměstnance je většinou zdaněn v zahraničí (postup dle podmínek ve smlouvě o ZDZ)		

4.1.5 Vysílání zahraničních zaměstnanců do ČR

Ve společnosti XY a.s. mimo pronajatých zahraničních zaměstnanců od agentury práce a zahraničních zaměstnanců na stálý pracovní poměr, působí také zahraniční pracovníci zahraničních partnerů, většinou za účelem poskytování služeb (zaškolování obsluhy, poskytování poradenství). Tyto zahraniční zaměstnance firma XY a.s. neřídí a nezodpovídá za ně, ale řídí je a zodpovídá za ně jejich vlastní zaměstnavatel. V současnosti ve společnosti působí dva manažeři z Německa, kteří ve společnosti XY a.s. budou po dobu 7 měsíců.

I v tomto případě, stejně jako u vysílání českých zaměstnanců do zahraničí, bude potřeba se řídit mezinárodní smlouvou o ZDZ. Obecně platí již známé pravidlo, že příjmy ze zaměstnání podléhají zdanění v tom státě, ve kterém je práce skutečně vykonávána.

Příjmy ze zaměstnání nebudou zdaněny v ČR za splnění následujících podmínek ve smlouvě o ZDZ v článku 15 – Zaměstnání, uzavřené mezi ČR a Německem č. 18/1984 Sb. [13]:

- pokud se příjemce nezdržuje ve státě příjmů během příslušného kalendářního roku déle než 183 dnů,
- odměny za práci jsou vypláceny osobou, která nemá bydliště či sídlo v ČR,
- odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má osoba v ČR, která odměny platí.

Všechny tři podmínky musí být splněny současně.

Vzhledem k tomu, že není splněna první podmínka a němečtí manažeři se budou zdržovat ve společnosti XY a.s. déle než 183 dnů, budou jejich příjmy v ČR podléhat zdanění. Oba němečtí zaměstnanci budou muset podat v ČR po uplynutí zdaňovacího období na místně příslušný finanční úřad daňové přiznání.

Pokud budou dosahovat jejich příjmy na území ČR alespoň 90% všech jejich celosvětových příjmů, mohou si němečtí manažeři v ČR uplatnit v daňovém přiznání slevy na dani a odčitatelné položky ze základu daně.

Při vzniku povinnosti odvádět v ČR daň z příjmů ze ZČ nemusí němečtí pracovníci platit v prvním roce činnosti na území ČR zálohy na daň. **Správce daně však v těchto případech většinou rozhodnutím uloží povinnost tyto zálohy ve stanovené výši platit.** Po podání daňového přiznání a v případě, že by němečtí manažeři v ČR zůstávali déle (např. déle než jeden kalendářní rok), budou již muset automaticky po podání daňového přiznání platit zálohy na daň, a to v návaznosti na výši vypočtené daně (např. čtvrtletně, pololetně, atd.).

Doporučení společnosti XY a.s.

Doporučila jsem společnosti XY a.s., aby na tuto problematiku upozornila německé zaměstnance, aby nedošlo ke zbytečným sankcím za nedodržení daňové povinnosti vůči FÚ v ČR. Dále společnost XY a.s. může upozornit německé manažery na možnost uplatnění

slev a nezdanitelných částí základu daně v daňovém přiznání při splnění stanovených podmínek.

Možnost vzniku stálé provozovny zahraničnímu subjektu

Dalším krokem bude potřebné posoudit, zda v ČR nevznikne německé firmě stálá provozovna v důsledku poskytování služeb prostřednictvím jejich zaměstnanců. Opět obecně platí lhůta pro vznik SP podle §22 odst. 2 ZDP 6 měsíců. Je nutné však postupovat podle smlouvy o ZDZ, které tuto lhůtu mohou zmírňovat, ne zhoršovat.

Nabízí se možnost vzniku „službové“ SP, ale jak jsem ale již uvedla v teoretické části, zrovna smlouva s Německem tento druh stálé provozovny nezná. V tomto případě je ovšem sporné, zda SP v ČR vznikne či nikoliv. Tuto situaci by měl posoudit místně příslušný správce daně. Ten však může posoudit vznik SP vznikem nějakého trvalého (pevného) místa, např. kanceláře. Je vždy proto lepší navštívit příslušný finanční úřad a vyhnout se tak případným sankcím.

Doporučení společnosti XY a.s.

Často se v praxi stává, že zahraniční firmy ani nevědí, že jim nějaká taková povinnost může vzniknout, proto jsem společnosti XY a.s. doporučila, aby svého zahraničního partnera na tuto skutečnost upozornila.

Poznámka: V případě vzniku SP zahraniční firmy, která má sídlo mimo EU a EHP, může mít tuzemská společnost z příjmů vyplacených zahraniční společnosti povinnost zajistit daň. Tuzemská společnost, která uzavřela obchodní kontrakt se zahraniční firmou, který svou délkou zakládá vznik SP, je podle daňového řádu povinností nahlásit tuto skutečnost místně příslušnému správci daně, který tuto SP zaregistruje sám z moci úřední. Při nesplnění této povinnosti se tuzemská firma vystavuje možnosti udělení pokuty.

Daňové povinnosti společnosti XY a.s.

Společnosti XY a.s. v této souvislosti nevznikají žádné povinnosti vůči FÚ.

Náklady spojené se zahraničními manažery, jako např. poskytnutí stravného (oběd), bezpečnostní pomůcky a další náklady související s působením německých pracovníků, si společnost XY a.s. může daňově uplatnit, pouze v případě, že bude dohodnuta předfaktura těchto nákladů.

4.2 Odměny statutárním orgánům

Společnost vyplácí odměny svým statutárním orgánům na základě uzavřené smlouvy (viz příloha P V). Členové statutárního orgánu jsou ve společnosti XY a.s. jak daňoví rezidenti, tak nerezidenti ve vztahu k ČR. V obou případech se bude odlišně postupovat při zdaňování jejich příjmů.

4.2.1 Zdaňování příjmů statutárních orgánů – daňových rezidentů ČR

Odměny členům představenstva se posuzují jako příjmy ze ZČ. Veškeré odměny členů představenstva jsou pro společnost daňově neuznatelné.

Člen představenstva ze svých odměn za výkon funkce (peněžních i nepeněžních) **neodvádí sociální pojištění**, ale jejich příjmy **podléhají odvodům zdravotního pojištění**.

Společnost odvádí 9% a člen statutárního orgánu 4,5%. **Pro společnost je placené zdravotní pojistné daňově uznatelným nákladem.**

4.2.2 Zdaňování příjmů statutárních orgánů – daňových nerezidentů ČR

Odměny členů statutárních orgánů – nerezidentů ČR podléhají v ČR zdanění. Považují se za zdanitelný příjem podle §22 odst. 1 písm. g) bod 6. a daní se zvláštní sazbou daně 15%, a to podle §36 odst. 1 písm. a) bodu 1 ZDP. Vzhledem k tomu, že mezinárodní smlouva má přednost před tuzemským daňovým zákonem, je nutné zjistit, zda je se státem příjemce odměny uzavřena smlouva o ZDZ. Pokud smlouva je uzavřena, je nutno předmětnou odměnu zdanit v souladu s mezinárodní smlouvou. Podle ust. § 6 odst. 15 je nutné při stanovení základu daně zvýšit základ daně i o povinné pojistné podle tuzemských zákonů. Není přitom důležité, zda má plátce (nerezident) podle tuzemského zákona povinnost takové pojistné podle českých pojistných zákonů skutečně platit. **V ČR se z odměn statutárních orgánů platí pouze zdravotní pojištění.** To znamená, že při výpočtu samostatného základu daně pro daň vybíranou srážkou je nutné odměnu zvýšit o 9% [5].

Společnost XY a.s. má 3 zahraniční členy statutárního orgánu v představenstvu, všichni tři pocházejí ze Slovenska a jsou ve vztahu k ČR daňovými nerezidenty.

4.3 Tantiémy

4.3.1 Vyplácení podílu na zisku (tantiémy) daňovým rezidentům ČR

Společnost XY a.s. vyplácí také tantiémy (podíly na zisku) svým členům představenstva, které mohou dostat, mimo odměny za výkon funkce v představenstvu. V tomto případě se nejedná o příjem fyzické osoby z kapitálového majetku, protože tantiéma v tomto případě neplyne z majetkového podílu na společnosti daňových rezidentů a bude se tedy zdaňovat daní z příjmů podle § 6 zákona ZDP stejně jako odměna členů představenstva. Toto plnění podléhá odvodům zdravotního pojištění.

Daňové posouzení a povinnost platit pojistné:

- Tantiémy nejsou daňově uznatelné
- Zdravotní pojistné placené členem představenstva (4,5%) nesnižuje základ daně pro výpočet daně z tantiémy
- Zdravotní pojištění placené podnikem (9%) zvyšuje základ daně pro výpočet daně ze závislé činnosti z tantiémy.

Tab. 9. Příklad výplaty tantiémy daňovému rezidentovi ČR v Kč. (Zdroj: vlastní)

	Tantiéma	Příjem ze ZČ
Příjmy daňového rezidenta	10 000	43 000
Pojistné dle zákonných předpisů (placené společností)	900 (9%)	14 620 (34%)
Základ daně (zaokrouhleno)	68 600	
Zákonné sociální a zdravotní pojištění placené statut. org.	450 (4,5%)	4 730 (11%)
Daň 15 %	10 290	
Základní sleva na dani	- 1 970	
Daňová povinnost	8 320	
Příjem daňového rezidenta	39 500	

4.3.2 Vyplácení podílu na zisku (tantiémy) daňovým nerezidentům ČR

Při vyplácení podílu na zisku nerezidentům je nutné postupovat v souladu s mezinárodní smlouvou o ZDZ a podle tuzemského ZDP. Společnosti XY a.s. vyplácí podíly na zisku slovenské investiční společnosti, která vlastní 100% majetkový podíl společnosti XY a.s. Vyplácené tantiémy budou příjmem podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP, které v ČR podléhají zdanění a je povinností plátce – společností XY a.s. je zdanit zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 1 písm. b) bodu 1 ZDP, a to sazbou 15%.

4.4 Pronájem majetku

Společnost XY a.s. má od 1. 2. 2011 v pronájmu movitý majetek od zahraničního německého partnera na základě uzavřené smlouvy o pronájmu movitého majetku po dobu 3 let. Jedná se výrobní linku na navíjení motorů. Dále v letošním roce společnost pronajala jeden generátor rakouskému partnerovi. V obou případech společnost uzavřela se svými partnery smlouvu o pronájmu zařízení.

Obr. 2. *Pronajatá výrobní linka od německého partnera. (Zdroj: vlastní)*



4.4.1 Postup zdaňování pronajatého movitého majetku od zahraničního partnera

V případě, kdy tuzemská osoba hradí nájemné zahraniční osobě, má ve většině případů povinnosti plátce, tzn., že musí z těchto příjmů srazit daň. Tato skutečnost je dána tím, že pro tuzemského správce daně je velmi obtížné, ve většině případů téměř nemožné zajistit vybí-

rání daně od zahraničního nerezidenta. Z tohoto důvodu přechází tato povinnost na plátce těchto příjmů.

Postupy pro výběr daní jsou stanoveny v zákoně o dani z příjmů:

- Pro daň vybíranou srážkou se bude postupovat podle § 38d ZDP.

Povinnost srazit daň společností XY a.s.

Společnost XY a.s. má v pronájmu od německého partnera (daňového rezidenta EU) movitý majetek a je povinna srazit daň podle zvláštní sazby daně v souladu s § 38d, odst. 1 ZDP při každé výplatě německému partnerovi za pronájem. Jedná se o příjem nerezidenta podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5 ZDP a současně o příjem podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 2 ZDP, který podléhá srážkové dani.

Společnost XY a.s. bude kromě ZDP postupovat podle mezinárodní smlouvy o ZDZ, která stanoví sazby pro odvod daně a ve většině případů bývají tyto sazby nižší. V našem případě se jedná o mezinárodní smlouvu číslo 18/1984 Sb. uzavřenou mezi ČR a Německem.

Společnost XY a.s., jako plátce daně, musí příslušnému správci daně prokázat oprávněnost sražení nižší sazby daně, **proto je důležité, aby si od zahraničního německého partnera vyžádala doklad potvrzující jeho daňovou rezidenci ve smluvním státě** – v Německu. Na základě tohoto dokladu může bez obav srazit daň nižší sazbou, jaká je uvedena ve smlouvě.

Společnost XY a.s. se bude řídit ustanovením v článku 12 - Licenční poplatky ve smlouvě o ZDZ uzavřenou mezi ČR a Německem (nebudeme postupovat podle článku 22 – Majetek, který by se mohl nabízet, neboť tento článek se týká pouze daní z majetku – daň z nemovitosti).

Lhůty pro provedení srážkové daně

Společnost je povinna srazit daň při výplatě, při připsání úhrady nerezidentovi, avšak nejpozději v den, kdy o ní účtuje podle § 38d odst. 1 ZDP.

Odvod srážkové daně

Jestliže byla sražená daň z příjmu nerezidenta ve správném termínu, je povinností plátce odvést sraženou daň v souladu s ust. § 38d odst. 3 ZDP **do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen srážku provést.**

4.4.2 Movitý majetek pronajatý zahraničnímu partnerovi

V rámci mezinárodní spolupráce také dochází k pronájmu movitého majetku tuzemských osob zahraničním obchodním partnerům. Tento příjem může být v rámci mezinárodní smlouvy o ZDZ a v rámci zahraničních daňových předpisů zdaněn ve státě, kde je pronajatý majetek využíván. Tuzemská společnost jako daňový rezident ČR je povinna zdanit své celosvětové příjmy. Dvojímu mezinárodnímu zdanění bude zabráněno příslušnou metodou stanovenou ve smlouvě o ZDZ. Nejčastěji se jedná o metodu prostého zápočtu zahraniční zaplacené daně. Tato daň musí být prokázána dokladem vytaveným příslušným zahraničním správcem daně.

4.5 Licenční poplatky

Jak jsem uvedla výše, společnost XY a.s. bude danit pronajatý a pronajímaný majetek v souladu s mezinárodními smlouvami o ZDZ podle článku 12 – Licenční poplatky. Tento článek přesně vymezuje rozsah pojmů, které licenční poplatky zahrnují. Ve smlouvách jsou stanoveny sazby daně, které jsou nižší, než jak je stanovuje tuzemský zákon o dani z příjmů.

Licenční poplatky dělíme:

- kulturní
- průmyslové nebo také technické

4.5.1 Sazby daně z licenčních poplatků

Sazby daně u vedené ve smlouvách o ZDZ, které společnost XY a.s. bude využívat (viz příloha P II):

- Smlouva s Německem – 5%
- Smlouva s Rakouskem – 5%

5 NÁVRH A POSTUPY PRO ZJIŠTĚNÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI ZAHRANIČNÍCH OPERACÍ

V následující části diplomové práce navrhnu společnosti XY a.s. jak postupovat při zdaňování jednotlivých operací ve vztahu k zahraničí, jaké sankce ze strany správce daně mohou následovat při nedodržení povinností, vyčíslení zbytečných nákladů, které mohou společnosti XY a.s. vniknout v návaznosti na nedodržení předepsaných postupů a návrhy řešení, jak se vyhnout případnému doměření daně, penále, úroku z prodlení a případnému zdaňování v zahraničí.

5.1 Postup zdaňování pronajatých zaměstnanců od zahraniční agentury práce

Ve společnosti XY a.s. pracuje od 1. 3. 2011 79 zahraničních pracovníků od zahraniční agentury práce. Přesto, že jim nevyplácí žádnou mzdu, musí vést ve své evidenci každého z pracovníků a každý musí mít svůj mzdový list.

Agentura práce na základě uzavřené dohody mezi společností XY a.s. vyfakturuje smluvní cenu za provedený pracovní výkon pronajatých zaměstnanců. Smluvní cena je dána za výkon v NH a dle plnění v % (viz příloha P V). Údaje pro fakturaci dle dohody musí poskytnout společnost XY a.s.

Tab. 10. Podklady pro fakturaci za jeden kalendářní měsíc v Kč (Zdroj: vlastní)

Počet pracovníků	Profese	Plnění výkonu v %	Kč / NH	NH / den	NH /měsíc (fond 21 dní)	K fakturaci celkem
32	Svářeči	103	210	8	168	1 128 960
25	Strojní zámečníci	105	235	8	168	987 000
5	Karuseláři	107	230	8	168	193 200
17	Obráběči kovů	107	230	8	168	656 880
Celková částka pro fakturaci:						2 966 040

Poznámka: Společnost XY a.s. musí pro účely fakturace zaslat podklady výkonu za každého jednotlivce zvlášť (dle smlouvy), čili pro 79 osob, ale já pro zjednodušení a přehlednost rozdělím zaměstnance do jednotlivých skupin dle profesí a budu předpokládat, že všichni ve skupince měli za jeden kalendářní měsíc stejné plnění.

Zahranichní agentura práce na základě předložených podkladů zašle fakturu na částku **2 966 040 Kč.**

5.1.1 Výpočet daně ze závislé činnosti

Pro názornost ukázky a zjednodušení postupu zdaňování budu předpokládat, že společnost XY a.s. si dohodla provizi s agenturou práce ve výši 40% za zprostředkování (výše ujednané provize může být samozřejmě i nižší, třeba 20 %, ale v tom případě, by byla stažena daň z příjmů ze závislé činnosti ve výši 80%, což by pro zahraniční agenturu bylo méně výhodné). Společnost XY a.s. jako plátce daně je povinna srazit daň zahraniční agentuře, a to nejméně 60% za práci zaměstnanců z fakturované částky pro účely daně z příjmů ze ZČ.

Rozdělení fakturované částky: 60% ———→ 1 779 624 (odměna za práci zaměstnanců)

40% ———→ 1 186 416 (odměna za zprostředkování)

Tab. 11. Výpočet daně ze závislé činnosti v Kč (Zdroj: vlastní)

Výpočet daně	Svářeči (32)	Strojní zá- mečníci (25)	Karuseláři (5)	Obráběči kovů (17)	Celkem
Příjmy dle profesí	677 376	592 200	115 920	394 128	1 779 624
Pojistné dle tuzem- ských předpisů 34%	230 308	201 348	39 413	134 004	605 100
Základ daně (zao- krouhlený nahoru)	907 700	793 600	155 400	528 200	---
Sazba daně 15%	136 155	119 040	23 310	79 230	---
Základní sleva na dani	- 63 040	- 49 250	- 9 850	- 33 490	---
Daň	73 115	69 790	13 460	45 740	202 105

Poznámka: Společnost XY a.s. skutečně neplatí (neodvádí) zákonné povinné pojistné (34%), protože tato částka v tomto případě slouží pouze pro účely výpočtu daně z příjmů ze závislé činnosti (základ daně = superhrubá mzda). Základní sleva na dani může být odečtena pouze, podepsali-li zaměstnanci prohlášení k dani.

Společnost XY a.s. uhradí zahraniční agentuře práce částku:

$$2\,966\,040 - 202\,105 = \mathbf{2\,763\,935\,Kč}$$

Takto zdaněné příjmy odvede společnost XY a.s. agentuře práce a daň českému správci daně. Pokud o to zaměstnanci agentury práce požádají, musí jim společnost XY a.s. (mzdová účetní) vystavit potvrzení o zdanitelných příjmech a sražené dani dle evidence. Pronajatý zaměstnanec (daňový nerezident ČR) si může při splnění podmínek (90%) v daňovém přiznání uplatnit ostatní slevy, odpočty a daňová zvýhodnění. Příjmy dosažené v ČR zahrne do daňového přiznání a daň na základě potvrzení ekonomického zaměstnavatele (společnosti XY a.s.) si započte na celkovou daňovou povinnost. V mnoha případech vzniknou poplatníkovi přeplatky, které jim finanční úřad v ČR na žádost vyplatí.

Poznámka: Všichni zaměstnanci slovenské zahraniční agentury práce jsou Slováci (daňoví rezidenti Slovenska). Pokud si v ČR podají daňové přiznání a uplatní si v něm daňové zvýhodnění na vyživané dítě, většinou jim vznikne přeplatek na dani. Daňové zvýhodnění uplatněné v ČR je pro Slováky zdanitelným příjmem při zdaňování jejich celosvětových příjmů.

Navrhla jsem společnosti XY a.s. aby na tyto skutečnosti a možnosti pronajaté zaměstnance upozornila, popř. informovala zahraniční agenturu práce.

5.1.2 Zaúčtování pronajatých zaměstnanců

Tab. 12. Zaúčtování operací při zaměstnávání zaměstnanců přes zahraniční agenturu práce. (Zdroj: vlastní)

	Částka v Kč	MD	D
Fakturovaná částka	2 966 040	518 – Ostatní služby	321 – Dodavatelé
Předpis daně ze ZČ	202 105	321 - Dodavatelé	341 – Daň z příjmů
Úhrada zahraniční agentuře	2 763 935	321 - Dodavatelé	221 – Bankovní účet

Úhrada daně tuzemskému správci daně	202 105	341 – Daň z příjmu	221 – Bankovní účet
-------------------------------------	---------	--------------------	---------------------

Společnost XY a.s. odvede daň z příjmů ze ZČ (z 60% fakturované částky) a o tuto částku poníží fakturovanou částku zahraniční agentuře. Takto odvedená daň je konečná a zahraniční agentura práce při pronájmu pracovní síly podle ust. § 38c ZDP nemá povinnosti plátce daně (aby nedošlo k dvojí povinnosti odvést daň v ČR). Tuto povinnost má od prvního dne tuzemský ekonomický zaměstnavatel (společnost XY a.s.).

5.1.3 Zaúčtování mezd při zaměstnání vlastních zaměstnanců - daňových rezidentů ČR

Následující tabulkou bych chtěla ukázat rozdíly zaúčtování při zaměstnání vlastních zaměstnanců. Budu vycházet ze stejných hodnot jako v předcházející kapitole.

Mzdové náklady:	2 966 040 Kč
Zákonné pojistné 34%:	1 008 454 Kč
Základ daně zaokrouhlený:	3 974 500 Kč
Zák. pojistné placené zaměstnanci:	326 265 Kč
Daň 15% ze základu daně:	596 175 Kč (-155 630 Kč zákl. sleva na poplatníka)
Daňová povinnost:	440 545 Kč

Tab. 13. Porovnání zaúčtování operací při zaměstnávání vlastních zaměstnanců. (Zdroj: vlastní)

	Částka v Kč	MD	D
Mzdové náklady	2 966 040	521 – Mzdové nákl.	331 – Zaměstnanci
Zákonné povinné pojistné placené zaměstnavatelem	1 008 454	524 – Zák. soc. poj.	336 – Zúčtování s ISZP
Předpis soc. a zdrav. poj. placeného za zaměstnanci	326 265	331 - Zaměstnanci	336 – Zúčtování s ISZP
Předpis daně ze ZČ	440 545	331 - Zaměstnanci	341 – Daň z příjmů

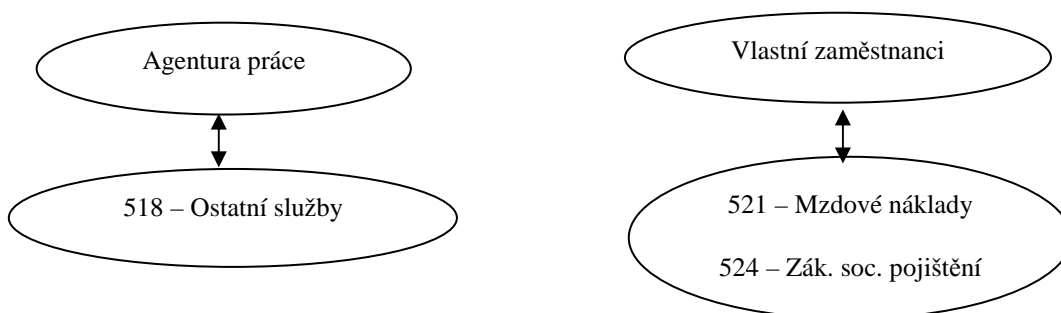
Úhrada zák. pojistného za zaměstnavatele	1 008 454	336 – Zúčtování s ISZP	221 - Bankovní účet
Úhrada zák. pojistného za zaměstnance	326 265	336 – Zúčtování s ISZP	221 - Bankovní účet
Úhrada daně správci daně	440 545	341 – Daň z příjmů	221 - Bankovní účet
Úhrada mezd zaměstnancům	2 199 230	331 - Zaměstnanci	221 – Bankovní účet

Poznámka: výše uvedeným zaúčtováním bych nechtěla poukázat na srovnání velikosti nákladů, které by se mohly nabízet, jelikož výše mezd vlastních zaměstnanců nebude ve skutečnosti totožná. Ovšem zaměstnávání pracovníků přes agenturu práce s sebou přináší řadu výhod, jak jsem uvedla v kapitole 4.1.3. Kromě těchto výhod můžeme v tab. 12 vidět jednoduchost zaúčtování oproti tab. 13 při zaměstnání vlastních zaměstnanců.

Zásadní rozdíl při účtování je také v tom, že o pronájmu pracovní síly se účtuje jako o službě (účet 518) a o hrubé mzdě vlastních zaměstnanců se účtuje na účtu 521 – mzdové náklady (viz obr. 3).

Pokud bychom předpokládali, že společnost XY a.s. by vyplatila stejnou výši mezd svým vlastním zaměstnancům, byla by zde jasná **úspora na nákladech zákonného pojistného placeného zaměstnavatelem ve výši 1 008 454 Kč**, které v případě pronajatých zaměstnanců od agentury práce platit nemusí.

Obr. 3 Účtování o nákladech společnosti XY a.s. při výplatě mezd svým zaměstnancům a zaměstnancům pronajatých od agentury práce (Zdroj: vlastní)



5.1.4 Doporučení a vyčíslení nákladů při nedodržení stanovených povinností

Upozornila jsem společnost XY a.s., že v Dohodě o zprostředkování zaměstnanců **nemají ujednanou výši provize za zprostředkování**. Doporučila jsem ji, aby obě smluvní strany tak učinily co nejdříve, neboť částka pro fakturaci 2 966 040 může být brána z pohledu správce daně jako odměna za práci skutečně vyplácená zaměstnancům agenturou práce a v tomto případě po správnosti společnost XY a.s. **musí srazit daň z příjmů ze ZČ ve výši 100% z fakturované částky**. Minimální srážka daně ze ZČ je 60% (+ 40% zprostředkování) z fakturované částky.

Pokud obě strany tak neučiní, sražená daň ze ZČ bude 440 545 Kč (po odečtení slevy na poplatníka) a plus penále a úrok z prodlení, který vyměří správce daně, pokud společnost XY a.s. nebude postupovat správně od první chvíle, kdy ji povinnost srazit daň ze ZČ vznikne. Vyměřené penále a úrok z prodlení bude pro společnost XY a.s. daňově neuznatelným nákladem.

Společnost XY a.s. tedy vyplatí agentuře o **238 440 Kč** méně a odvede tuto částku správci daně za daň ze ZČ. Tuto zbytečně zaplacenou částku za daň by mohla agentura práce použít na stabilizaci a motivaci zaměstnanců (**větší pracovní výkon zaměstnance agentury = větší spokojenost společnosti XY a.s. z odvedené práce**).

5.1.5 Sankce ze strany správce daně

V případě, že by společnost nesrazila daň z příjmů ze závislé činnosti zahraniční agentuře práce, musela by všechny neodvedené příjmy dodanit ke své tíži a zaplatila by penále a úrok z prodlení z dodatečně vyměřené částky daně. Vyměřená sankce pak bude daňově neuznatelným nákladem společnosti XY a.s. a příjmem státního rozpočtu.

Výše sankcí je stanovena v novém daňovém řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) [7]:

- § 251 (penále)
- § 252 (úrok z prodlení)

5.2 Návrh zdaňování vyslaných zaměstnanců na pracovní cestu do Francie

Pokud se společnost XY a.s. rozhodne vyslat své zaměstnance na dobu 10 měsíců do Francie, bude muset počítat s komplikovanějším postupem zdaňování v zahraničí.

Daňovou problematiku je nutné rozdělit na dvě samostatné části, a to na zdaňování zaměstnance daní z příjmů ze ZČ a na daňové dopady pro tuzemskou vysílající společnost.

5.2.1 Postup registrace u francouzského správce daně

Společnost XY a.s. musí všechny své zaměstnance, které do zahraničí vyšle, seznámit se všemi okolnostmi a možnostmi zdaňování v zahraničí, neboť může nastat situace, kdy si sami zaměstnanci budou muset podat v zahraničí daňové přiznání a popř. platit zálohy na daň.

Společnost XY a.s. si nejprve musí zjistit u francouzského správce daně (popř. u svého zahraničního partnera, budou-li mu tyto skutečnosti známy) jakým způsobem bude podléhat zdanění a zajistit si nejlépe zplnomocněného zástupce – daňového poradce pro zajištění správnosti a úplnosti zdaňování ve Francii podle tamních předpisů.

U zaměstnanců vykonávající činnost podléhající dani ze ZČ na území Francie (8 zaměstnanců), mohou nastat tyto situace zdaňování:

- zaměstnanec si bude platit sám zálohy na daň a podá si ve Francii daňové přiznání,
- nebo bude za něj odvádět zálohy na daň společnost XY a.s. francouzskému správci daně.

U zaměstnanců vyslaných za účelem poskytování služeb může vzniknout společnosti XY a.s. z titulu časového testu stálá provozovna. Stálou provozovnu si musí společnost XY a.s. zaregistrovat u francouzského správce daně, popř. ji může zaregistrovat francouzská společnost, se kterou společnost XY a.s. bude uzavírat kontrakt na poskytované služby.

Takto zaregistrovaná společnost XY a.s. bude podléhat zdanění ve Francii, které se bude řídit francouzskými zákony a smlouvou o ZDZ č. 75/2003 Sb. m. s.

5.2.2 Placení záloh na daň zaměstnavatelem

Bude-li se na vyslané zaměstnance vztahovat povinnost platit zálohy na daň ve Francii, nesmí společnost XY a.s. zapomenout v ČR požádat tuzemského správce daně o zrušení placení záloh za vyslané zaměstnance, aby nedošlo k dvojímu placení záloh – ve Francii a v ČR. Při ročním zúčtování zaměstnance by mohl vzniknout problém při jejich vrácení, neboť jejich vratka (přeplatek na dani) bude poukázána poplatníkovi – zaměstnanci.

5.2.3 Placení záloh na daň zaměstnancem

Pokud by nastala situace, při které by si musel zálohy na daň sám odvádět a platit zaměstnanec, musel by navštívit francouzského správce daně, který by jej informoval o dalším postupu zdaňování. Ve většině případů se však o zdaňování těchto osob postará zplnomocněný zástupce společnosti (daňový poradce) ve Francii.

Zaměstnanec si pak nesmí zapomenout vyžádat od francouzského správce daně nebo prostřednictvím zplnomocněného zástupce potvrzení o sražení daně ve Francii.

Nejlepší způsob (hlavně pro zaměstnance, ale i pro společnost XY a.s.) by byl, kdyby zálohy na daň platil za zaměstnance sám zaměstnavatel (společnost XY a.s.). Pokud by to však francouzské předpisy neumožňovaly, mohla by společnost XY a.s. požádat francouzské úřady o výjimku.

Ani v tomto případě společnost XY a.s. nesmí zapomenout požádat o zrušení placení záloh za zaměstnance. Vždy je nutné správci daně žádost podat, nikdy nesmí společnost XY a.s. přestat platit zálohy na daň automaticky, za to by jí hrozily sankce ze strany FÚ.

5.2.4 Vznik stálé provozovny

Na základě uzavřeného kontraktu společnosti XY a.s. budou plynout příjmy z poskytovaných služeb – poradenství, které budou vykonávat ve Francii dva odborní pracovníci společnosti XY a.s.

Po zaregistrování u francouzského správce daně, který posoudí vznik stálé provozovny, společnost XY a.s. bude možná muset vést dvojí účetnictví – jedno v ČR podle tuzemských daňových a účetních zákonů a druhé podle francouzských tamních předpisů.

Přibližná cena kontraktu:

4 500 000 Kč

Výše nákladů za oba vyslané pracovníky: 2 250 000 Kč

(mzdové náklady 700 000 Kč, pojistné placené zaměstnavatelem (34%) 238 000 Kč, cestovních náhrady v zahraničí cca 750 000 Kč, PHM 10 000 Kč, ubytování 450 000 Kč, ostatní náklady cca 100 000 Kč)

Náklady na francouzského daňového poradce cca: 200 000 Kč

(za jednání s úřady, zpracování daňového přiznání, popř. vedení účetnictví)

Náklady celkem: 2 450 000 Kč

Předpokládaná výše daně v zahraničí: 33,33 %

4 500 000 - 2 450 000 = základ daně: 2 050 000 → 33,33 % daň = 683 265 Kč

*Poznámka: ve Francii se platí tzv. daň ze společnosti - **Impot sur les sociétés** (obdoba naší daně z příjmů PO). Dne 12. 4. 2011 byly schváleny francouzským prezidentem Sarkozyem některé změny v daňovém systému. Sazba daně ze společnosti ve Francii činí 33,33%, snížená 15% (ta se vztahuje na příjmy s max. výší 7 630 000 EUR a s nejméně 75 % akciového kapitálu ve vlastnictví fyzických osob)³⁾.*

5.2.5 Vedení účetnictví stálé provozovny

Nejvíce používaný a přehledný postup je vedení účtů stálé provozovny na speciálních analytických účtech. Společnost XY a.s. bude tedy postupovat stejně, jako by účtovala běžné operace. Účtování o stálé provozovně se bude lišit pouze v analytice, např.:

501.1 - Spotřeba materiálu (tuzemsko)	/	501.2 - Spotřeba materiálu (SP)
512.1 - Cestovné (tuzemsko)	/	512.2 - Cestovné (SP)
518.1 – Ostatní služby (tuzemsko)	/	518.2 - Ostatní služby (SP)
521.1 – Mzdové náklady (tuzemsko)	/	521.2 - Mzdové náklady (SP)
602.1 - Tržby z prodeje služeb (tuzemsko)	/	602.2 – Tržby z prodeje služeb (SP)

³⁾ Zdroj: Finanční a daňový sektor Francie, dostupné na www.businessinfo.cz.

Po ukončení zdaňovacího období jsou náklady a výnosy převedeny na syntetické účty a jsou součástí hospodářského výsledku celé společnosti.

V jiných případech společnosti účtují o nákladech a výnosech stálé provozovny pouze v zahraničí a na konci zdaňovacího období „překlopí“ zahraniční účetnictví do tuzemského účetnictví prostřednictvím spojovacího účtu 395 - Vnitřní zúčtování. Rozdíly v daňovém posouzení následně vyrovná v daňovém přiznání prostřednictvím položek snižujících a zvyšujících základ daně. Ovšem při použití tohoto způsobu účtování se může často chybovat, proto bych společnosti XY a.s. doporučovala první postup účtování.

5.2.6 Příklad účtování stálé provozovny v průběhu roku

Tab. 14. Příklad účtování některých operací v průběhu roku (měsíční) v porovnání tuzemských operací a operací stálé provozovny. (Zdroj: vlastní)

Text	Částka	MD	D
Mzdové náklady / tuzemsko	12 300 000	521.1	331.1
Mzdové náklady / stálá provozovny	70 000	521.2	331.2
Cestovní náhrady / tuzemsko	3 200	512.1	333.1
Cestovní náhrady / stálá provozovna	75 000	512.2	333.2
Výnosy – tržby za služby / tuzemsko	850 000	311.1	602.1
Výnosy – tržby za služby / stálá provozovna	375 000	311.2	602.2
Ostatní provozní náklady / tuzemsko	600 000	321.1	548.1
Ostatní provozní náklady / stálá provozovna	10 000	321.2	548.2

5.2.7 Metoda zamezující dvojímu zdanění

Metoda zabráňující dvojímu zdanění je uvedena ve smlouvě č. 79/2005 Sb. m. s. v článku 23 – Vyloučení dvojího zdanění. Příjmy a související výdaje týkající se SP v zahraničí společnost XY a.s. uvede do daňového přiznání a použije metodu **prostého zápočtu** podle smlouvy. **Společnost XY a.s. si nesmí zapomenout vyžádat potvrzení o sražení daně v zahraničí, aby si sraženou a zaplacenou daň v ČR mohla započíst.**

5.2.8 Daňové přiznání v ČR

Tab. 15. Vyplnění daňového přiznání v Kč (Zdroj: [14], výpočet vlastní)

Řádek	Samostatná příloha k tabulce č. 1 II. oddílu daňového přiznání PO (viz příloha P VII)	Částka
1.	Celková daňová povinnost, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů v zahraničí	11 728 396
2.	Základ daně před uplatněním odčitatelných položek od základu daně	61 728 400
3.	Daň zaplacená z příjmů (výnosů) ve státě zdroje	683 265
4.	Celkové příjmy dosažené ve státě jejich zdroje	4 500 000
5.	Výdaje související se zahraničními příjmy a výdaji	2 450 000
6.	Rozdíl mezi zahraničními příjmy a výdaji	2 050 000
7.	Částka daně, o kterou lze snížit daňovou povinnost v ČR, o níž lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, nejvýše však částka z řádku 3 ř. 1 x (ř. 6 : ř. 2)	389 500
Řádek	Str. 6 daňového přiznání, tabulka I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí	Částka
1.	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daň metodou úplného zápočtu	---
2.	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daň metodou prostého zápočtu (ř. 3 samostatné přílohy k tabulce 1)	683 265
3.	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daň metodou prostého zápočtu (ř. 7 samostatné přílohy k tabulce 1)	389 500
4.	Výše daně, kterou lze započítat (ř. 1 + ř. 3)	389 500
5.	Výše daně, kterou nelze započítat	293 765
Řádek	Str. 7 daňového přiznání	Částka
310	Daň upravená o slevy	11 728 396

320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí (viz ř. 4 tabulky I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí)	389 500
330	Daň po zápočtu	11 338 896

Odvede-li společnost daň z příjmů ve Francii ve výši 33,33 %, nebude si moci uplatnit celou výši zaplacené daně v zahraničí, jelikož metoda prostého dovoluje započíst pouze takovou výši daně, jaká by se vztahovala na tuzemskou daň, čili 19%. Částku **293 765 Kč** si společnost XY a.s. může uplatnit v příštím roce jako daňově uznatelný náklad. Pokud by však sazba daně z příjmů ve Francii dosahovala výše 19 % nebo nižší, mohla by si společnost XY a.s. uplatnit plnou výši zahraniční zaplacené daně.

Společnost XY a.s. si nebude moci tedy započíst část daně ve výši **293 765 Kč**. V tomto případě je vyčíslena úspora pouze za jeden případ, pokud společnost bude vysílat zaměstnance do zahraničí opakovaně, úspory z tohoto titulu se budou násobit.

5.2.9 Daňové priznání v zahraničí

Daň bude společnosti XY a.s. vypočtena podle daňových zákonů a předpisů ve Francii. O všechny tyto náležitosti by se měl postarat zplnomocněný daňový poradce společnosti XY a.s. ve Francii.

5.2.10 Návrh - doporučení a související náklady při pochybení v postupu

Doporučila jsem společnosti XY a.s., aby zvážila všechna pro a proti, výši nákladů a výnosů při vyslání zaměstnanců na dlouhodobou pracovní cestu do Francie. Pokud by to bylo jen možné, a lhůta pro vyslání zaměstnanců by se dala zkrátit na dobu kratší než 183 dnů, vyhnula by se společnost XY a.s. (popř. zaměstnanci) placení záloh a zdaňování svých příjmů ve Francii.

U dvou zaměstnanců, kteří budou vysláni za účelem poskytování služeb, by postačila doba strávená ve Francii kratší než 9 měsíců (včetně), což je lhůta pro vznik SP na území Francie (podle smlouvy o ZDZ).

Pokud by doba pobytu zaměstnanců nemohla být ve Francii kratší, v rámci smluvního vztahu nebo dohody, mohla by společnost XY a.s., alespoň v případě šesti členné skupinky

zaměstnanců, kteří budou vysláni za účelem zaškolování se, vystřídat tyto zaměstnance za jiné. Například 5 měsíců jedna skupinka a dalších 5 měsíců druhá, pokud by to ovšem bylo možné v rámci jejich kvality zaškolení.

Z daňového hlediska by tento přístup byl možný a zaměstnanci by nepodléhali zdanění ve Francii.

Co se stálé provozovny týče, tam to nebude tak jednoduché a výše uvedený způsob by nebyl možný, jelikož se vznik stálé provozovny váže na vznik kontraktu (nikoli na konkrétního zaměstnance).

Návrh, jak se vyhnout vzniku SP je, že by se obě strany dohodly, např. na 8 měsíčním kontraktu a zbývajících 2 měsíce by mohla společnost XY a.s. dokončit později, nejdříve však po uplynutí doby 15 měsíců od počátku kontraktu, jelikož se časové lhůty u „službové“ SP sčítají, a v případě Francie je toto období 15 měsíců. Tzn., pokud by zaměstnanci odjeli např. 1. 1. 2012, vrátili by se 31. 7. 2012, mohli by pak dokončit své služby až nejdříve od 1. 4. 2013. Teprve pak by společností XY a.s. stálá provozovna nevznikla. Bylo by nezbytné takto upravit i kontrakt.

Tento způsob by ale podle mého názoru nemusel být vhodný pro výkon a kvalitu poskytovaných služeb. Lze jej spíše uplatnit při poskytování rozdílných služeb, které na sebe navenavazují.

Doporučila jsem společnosti XY a.s., aby se dohodla se svým francouzským partnerem, bude-li to možné, na lhůtě pro poskytování služeb 9 měsíců a vyhnula se tak vzniku SP, a tím vysokému zdaňování příjmů ve Francii. Příjmy zaměstnanců budou ovšem v tomto případě podléhat zdaněním ve Francii.

Pokud vznikne ve Francii společností XY a.s. stálá provozovna z titulu časového testu, navrhla jsem ji dva způsoby vedení účetnictví stálé provozovny a postup při vyplnění daňového přiznání.

Pokud by společnost XY a.s. nepožádala o zrušení zálohy na daň, odvedla by finančnímu úřadu v ČR zbytečně navíc za 10 měsíců částku **244 400 Kč** na zaplacených zálohách na daň za osm zaměstnanců (průměrná měsíční hrubá mzda jednoho zaměstnance činí 25 000 Kč, měsíční záloha na daň bude činit 3 055 Kč). Tuto částku by mohla společnost zúročit jinak, např. investicí.

5.2.11 Souvisejí sankce

Sankce, které společnosti XY a.s. mohou vzniknout, mohou plynout z titulu nedodržení francouzských právních předpisů, které by vyměřoval francouzský správce daně. V ČR by tyto sankce byly pro společnost daňově neuznatelné.

5.3 Návrh zdaňování odměn statutárních orgánů a vyplácení podílů na zisku

Při zdaňování odměn statutárních orgánů by společnost XY a.s. měla postupovat následujícím způsobem:

- Určit, zda se jedná o daňové rezidenty nebo nerezidenty ČR
- V případě nerezidentů ČR zjistit, zda ČR uzavřela s daným státem smlouvu o ZDZ.

Výše odměny členům statutárního orgánu je uvedena ve *Smlouvě o výkonu funkce člena představenstva* (viz příloha P VI), kterou společnost XY a.s. uzavřela se členy statutárního orgánu. Výše odměny je stanovena pro všechny členy stejně, a to v hodnotě 15 000 Kč / měsíc (v příloze P VI je jako vzor smlouva uzavřená s daňovým nerezidentem ČR).

5.3.1 Postup při zdaňování daňových rezidentů ČR

U českých daňových rezidentů bude společnost postupovat následujícím způsobem:

Tab. 16. Výpočet odměny a mzdy v Kč člena statutárního orgánu – daňového rezidenta ČR.

(Zdroj: vlastní)

	Odměna člena statut. orgánu	Příjem ze ZČ
Příjmy	15 000	32 000
Pojistné dle platných zákonných předpisů	1 350 (9%)	10 880 (34%)
Základ daně (zaokrouhleno)	59 300	
Zák. pojistné placené členem statut. orgánu	675 (4,5%)	3 520 (9%)
Záloha na daň 15% (podle § 38h)	8 895	
Sleva na poplatníka	- 1 970	

Daňová povinnost	6 925
Výplata daňovému rezidentovi ČR	35 880

5.3.2 Postup při zdaňování daňových nerezidentů ČR

Společnost XY a.s. bude zdaňovat slovenské občany – daňové nerezidenty ČR a jak jsem již uvedla, bude nutné postupovat v souladu s mezinárodní smlouvou o ZDZ č. 100/2003 Sb. m. s. podle článku 15 – Tantiémy. Smlouva stanoví, že odměny členů statutárních orgánů a podíly na zisku mohou být zdaněny ve státě zdroje, čili v ČR. Tyto příjmy budou také v ČR zdaněny. Smlouva však neuvádí vyšší sazby daně, použije se tedy sazba daně v souladu s českým ZDP **podle § 36 odst. 1 písm. a) bodu 1. ve výši 15%**.

Tab. 17. Výpočet odměny člena statutárního orgánu v Kč – daňového nerezidenta ČR.
(Zdroj: vlastní)

	Odměna člena statut. orgánu	Příjem ze ZČ
Příjmy	15 000	34 000
Navýšení odměny o fiktivní pojistné dle platných zákonů předpisů	1 350 (9%)	11 560 (34%)
Základ daně (zaokrouhлено)	16 350	45 600
Zvláštní sazba daně 15% (srážková daň podle § 36)	2 453	---
Záloha na daň 15% (podle § 38h)		6 840
Sleva na poplatníka	---	- 1 970
Daňová povinnost	2 452	4 870
Výplata daňovému nerezidentovi ČR		41 677

Poznámka: daňový nerezident nepodléhá v ČR povinnému pojistnému (tuto skutečnost prokázal formulářem E101).

V případech, kdy daňový nerezident pobírá pouze odměny z titulu členství statutárního orgánu právnické osoby (není současně zaměstnán), se mu při výpočtu měsíční srážkové

daně nezohlední slevy a nezdanitelné části základu daně, ty si může daňový nerezident uplatnit až v daňovém přiznání, které si v ČR může dobrovolně podat. Vznikne-li mu přeplatek na dani, bude mu podle § 36 odst. 7 přeplatek vrácen (týká se rezidentů EU a EHP od r. 2009).

Daňový nerezident si dále může vyžádat sám nebo prostřednictvím plátce – společnosti XY a.s. „Potvrzení o sražení daně“. Na základě tohoto potvrzení si může daňový nerezident započíst daň zaplacenou v ČR v zemi, kde je daňovým rezidentem, čili na Slovensku.

Doporučila jsem společnosti XY a.s., aby na tyto skutečnosti daňové nerezidenty upozornila.

5.3.3 Zaúčtování odměn členům statutárních orgánů - daňových nerezidentů ČR

Tab. 18. *Zaúčtování odměny člena statutárního orgánu a mzdy ze ZČ daňového nerezidenta ČR v Kč. (Zdroj: vlastní)*

Text	Částka	MD	D
Mzdové náklady	34 000	521 – Mzdové náklady	331 - Zaměstnanci
Odměna člena statutárního orgánu	15 000	523 – Odměny čl. org. spol. a družstva	379 – Jiné závazky
Předpis daně ze ZČ	4 870	331 - Zaměstnanci	341 – Daň z příjmů
Předpis srážkové daně	2 453	379 – Jiné závazky	342 – Ost. př. daně
Úhrada daně z příjmů	4 870	341 – Daň z příjmů	221 – Bank. účet
Úhrada daně srážkové daně	2 453	342 – Ostat. př. daně	221 – Bank. účet
Úhrada odměny a mzdy čl. statutárnímu orgánu	29 130 12 547	331 - Zaměstnanci 379 – Jiné závazky	221 – Bank. účet (41 677)

Poznámka: zdanění příjmů ze ZČ se provádí dohromady (ze zaměstnání i z titulu odměny statutárního orgánu.) Pro účely zaúčtování je nutné tyto příjmy FO členit, protože společnost mzdové náklady FO daňově uplatní, odměny členům statutárního orgánu PO jsou daňově neuznatelné.

5.3.4 Postup při výplatě tantiémy daňovým nerezidentům ČR

Společnost dosáhla za loňský rok hospodářského výsledku v hodnotě 50 mil. Kč. Valná hromada rozhodla o výplatě tantiémy jedinému akcionáři (investiční společnosti, která je daňovým nerezidentem ČR) ve výši 5%. Společnosti XY a.s. bude při zdanění postupovat následujícím způsobem:

Tab. 19. Zdaňování tantiémy daňového nerezidenta - právnické osobě. (Zdroj: vlastní)

Vyplacený podíl na zisku	2 500 000 Kč
Daň podle § 36 podle odst. 1 písm. b) bodu 1 (15%)	375 000 Kč
Výplata daňovému nerezidentovi (právnické osobě)	2 125 000 Kč

Společnost XY a.s. je povinna odvést daň správci daně ve výši 375 000 Kč. Vzhledem k tomu, že se jedná o příjem tantiémy právnické osoby, nebude vyplacený podíl na zisku podléhat povinnému pojistnému, jako je tomu v případě fyzických osob.

Pokud by tantiéma byla vyplacena daňovému rezidentovi FO nebo nerezidentovi FO, podléhala by odvodům zákonného pojistného na zdravotní pojištění, jako je tomu v případě odměny statutárním orgánům.

5.3.5 Zaúčtování tantiémy daňového nerezidenta ČR

Tab. 20. Zaúčtování tantiémy daňového nerezidenta ČR v tis. Kč. (Zdroj: vlastní)

Text	Částka	MD	D
Přiznaný podíl na zisku	2 500	431 – HV ve schvalovacím řízení	364–Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
Předpis srážkové daně	375	364 – Závazky ke spol. při rozdělování zisku	342 – Ostatní přímé daně
Úhrada srážkové daně	375	342 – Ostat. přímé daně	221 – Bankovní účet
Výplata tantiémy	2 125	364 – Závazky ke spol. při rozdělování zisku	221 – Bankovní účet

Obr. 4. Přehled odvodů povinného zdravotního pojistného při výplatě odměn a podílů na zisku statutárním orgánům. (Zdroj: vlastní)

	Odměny statutárním orgánům				Tantiémy			
	Daňoví R ČR		Daňoví NR ČR		Daňoví R ČR		Daňoví NR ČR	
	St. O	XY a.s.	St. O	XY a.s.	St. O	XY a.s.	St. O	XY a.s.
FO	4,5 %	9%	4,5%	9%	4,5%	9%	4,5%	9%
PO	---	---	---	---	---	---	---	---

Vysvětlivky:

R = rezident, NR = nerezident, St. O. = statutární orgán, XY a.s. = společnost XY a.s.

Poznámka: pokud daňový nerezident nepodléhá v ČR povinnému zákonnému pojistnému (vlastní formulář E101, kterým prokazuje, že nepodléhá v ČR povinnému pojistnému), společnost XY a.s. v tomto případě skutečně neodvádí a neplatí zákonné pojistné 9%, pouze zvýší základ daně o fiktivní částku podle § 6 odst. 13 ZDP a statutárnímu orgánu nesráží 4,5% z výše odměny na zdravotní pojištění, které není v tomto případě povinen platit.

5.4 Návrh postupu zdaňování pronajatého movitého majetku z Německa

V následující kapitole společnosti XY a.s. ukážu postup srážky daně při výplatě daňovému nerezidentovi za pronajatý movitý majetek. Jak jsem již uvedla, společnosti XY a.s. je v povinnosti srazit daňovému nerezidentovi ČR daň a odvést ji příslušnému správci daně.

5.4.1 Výpočet srážkové daně a odvod daně

Společnost XY a.s. musí postupovat v souladu s tuzemským ZDP a v souladu s mezinárodní smlouvou o ZDZ uzavřenu mezi ČR a Německem (smlouva č. 18/1984 Sb., článek 12 – Licenční poplatky), kde je stanovena nižší sazba daně (5%), než v ZDP v § 36 odst. 1 písm. a) bodu 2 (15%).

Obě smluvní strany se dohodly na měsíčním nájemném v hodnotě 5 000 EUR.

Tab. 21. Výpočet srážkové daně. (Zdroj: vlastní)

Smluvní cena	5 000 EUR
Sazba daně z prům. licenčních poplatků dle smlouvy o ZDZ – 5%	250 EUR
Úhrada daňovému nerezidentovi	4 750 EUR

5.4.2 Zaúčtování sražení daně

Tab. 22. Zaúčtování sražení daně a odvod správci daně přepočtené na Kč (dle vnitřní směrnice společnosti - denní kurz ČNB střed 25 Kč / EUR). (Zdroj: vlastní)

Text	Částka v Kč	MD	D
Předpis fakturované částky	125 000	518	321
Předpis srážkové daně	6 250	321	342
Úhrada srážkové daně správci daně	6 250	342	221
Úhrada daňovému nerezidentovi	118 750	321	221

Pro daňového nerezidenta ČR se dříve jednalo o konečné zdanění a takto zdaněné příjmy již neuváděl do daňového přiznání. Od roku 2008 se pro daňového nerezidenta nemusí jednat o konečné zdanění a může si dobrovolně podat v ČR daňové přiznání a uplatnit výdaje související s pronájmem movitého majetku (např. výdaje na opravu, údržbu, apod.). Pokud by se však daňový nerezident rozhodl související výdaje uplatnit, podléhal by zdanění ve výši 15%, nemohl by již v tomto případě uplatnit nižší daň podle smlouvy o ZDZ 5%. Musí tedy nejprve zvážit, zda by se mu srážka daně ve výši 15% vyplatila.

Doporučila jsem společnosti XY a.s., aby na tuto skutečnost svého zahraničního partnera upozornila v případě, že mu není známa.

Společnost XY a.s. jsem upozornila na chybu, které se hned na začátku dopustila. Při prvním vyúčtování nesrazila nerezidentovi daň, neodvedla správci daně a zaplatila za pronájem plnou částku 5 000 EUR. V tomto případě se provede dodatečný odvod daně a vzhledem k tomu, že společnost XY a.s. má další závazky vůči německému partnerovi, srazí mu vyšší daně při další úhradě za pronájem.

5.4.3 Výpočet dodatečného odvodu daně

Tab. 23. *Zaučtování dodatečného odvodu daně a úhrada nerezidentovi (přepočteno na Kč). (Zdroj: vlastní)*

Text	Částka v Kč	MD	D
Předpis fakturované částky za 02/11	125 000	518	321
Úhrada daňovému nerezidentovi 02/11	125 000	321	221
Předpis fakturované částky za 03/11	125 000	518	321
Předpis srážkové daně za 02-03/11 (5% z 250000)	12 500	321	342
Úhrada srážkové daně správci daně	12 500	342	221
Úhrada daňovému nerezidentovi	112 500	321	221

Povinností společnosti XY a.s. bylo odvést první sraženou daň do 30. 4. 2011. Daň bude tedy společnost XY a.s. povinna odvést v následujícím měsíci a zaplatí úrok z prodlení podle ust. § 252 daňového řádu, který mu správce daně vyměří za pozdní odvod daně.

Pokud by společnost XY a.s. neprováděla srážku daně vůbec po celou dobu pronájmu, správce daně by považoval částky za pronájem uhrazené zahraničnímu partnerovi již za zdaněné a provedl by tzv. brutaci.

5.4.4 Navýšení daně - brutace

Postup při navýšení daně brutací :

- Nejprve si vypočteme sumu, ze které měla být sražena daň:

$$125\,000 \times 12 \times 3 \text{ (12 měsíců pod dobu 3 let)} = 4\,500\,000 \text{ Kč}$$

- Vzorec pro výpočet brutace [22]:

$$\text{Základ daně} = (100 \times \text{úhrada do zahraničí}) : (100 - \text{sazba daně})$$

- Výpočet brutace:

$$\text{Základ daně} = (100 \times 4\,500\,000) : (100 - 5) = 4\,736\,842 \text{ Kč}$$

Poznámka: při výpočtu jsem pro zjednodušení nepočítala s penále a úrokem z prodlení (podle § 251 a § 252 daňového řádu), který stanoví a vypočte správce daně za nedovedenou daň vždy za každé jedno zdaňovací období zvlášť. Výsledná suma by pak ve skutečnosti byla vyšší:

- úrok z prodlení se počítá od data splatnosti do data skutečné úhrady
- penále se počítá z výsledné nabrutowané doměřené daně ve výši 20%.

Tab. 24. Navýšení daně - brutace (Zdroj: vlastní)

Text	Základ daně v Kč	Sazba daně 5% v Kč
Původní základ daně	4 500 000	225 000
Zvýšený základ daně	4 736 842	236 842
Rozdíl	236 842	11 842

Společnost XY a.s. by tedy ve zdaňovacím období odvedla o **11 842 Kč** více a celá částka **236 842 Kč** by pro společnost byla daňově neuznatelným nákladem, včetně penále a úroku z prodlení. Navíc společnost zaplatila celou daň ze svých prostředků, kdyby postupovala správně, srazila by daň z platby nerezidentovi.

K brutaci ve většině případů dochází při jednorázových platbách licenčních poplatků, kdy firmy zaplatí plnou výši smluvní ceny. Firmy mnohdy nevědí, že mají povinnost srazit daňovému nerezidentovi daň v ČR a odvést správci daně. Potom již nemají další možnost započíst si dodatečně daň při další úhradě licenčního poplatku a celá neuhrazená daň jde k její tíži. Správce daně pak při kontrole zjistí, že daň nebyla odvedena a provede brutaci.

Na tuto problematiku jsem společnost XY a.s. upozornila pro případ, že by jí někdy v budoucnu taková situace nastala.

5.4.5 Návrh – doporučení a související náklady při nedodržení povinností

Aby společnost XY a.s. mohla prokázat správci daně oprávněnost odvodu nižší daně v souladu se smlouvou o ZDZ je nutné, **aby si od svého zahraničního partnera vyžádala doklad o daňovém domicilu. Tento doklad společnost XY a.s. neměla, proto jsem ji**

doporučila, aby tak učinila co nejdříve, jinak by musela příjem nerezidenta zdanit podle § 36 odst. 1, a to 15% a celý příjem nerezidenta pak dodanit.

Doklad o daňovém domicilu bývá mnohdy firmami podceňován a brán jako zbytečný administrativní úkon, ale pokud společnost XY a.s. neprokáže, že německý partner je skutečně rezidentem Německa, dodaní správce daně společnosti XY a.s. částku **450 000 Kč** za celé tři roky plus penále a úrok z prodlení (225 000 = zaplacená daň 5%, 675 000 = daň 15%, která měla být odvedena po neprokázání daňového rezidentství německé společnosti).

Společnosti XY a.s. jsem ukázala, jak má postupovat při srážení daně daňovému nerezidentovi, a kdy je její povinností odvést českému správci daně sraženou daň, aby se vyhnula případným sankcím ze strany správce daně.

5.4.6 Související sankce

Správce daně by stanovil penále ve výši podle ust. § 251 daňového řádu a úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu, který by pro společnost XY a.s. byl daňově neuznatelným nákladem. Dodaněná částka správcem daně by byla pro společnost XY a.s. rovněž daňově neuznatelným nákladem.

5.5 Postup při zdaňování příjmů z pronájmu movitého majetku rakouskému partnerovi

5.5.1 Příjmy z pronájmu movitého majetku

Společnosti XY a.s. je vyplácen příjem z pronájmu movitého majetku od rakouské společnosti. Společnost pronajala po dobu jednoho roku generátor (vlastní výrobek). Obě strany se dohodly na smluvní ceně z pronájmu ve výši 2 000 EUR / měsíc. Podle ZDP je společnost XY a.s. povinna přiznat a zdanit v ČR své celosvětové příjmy.

5.5.2 Postup odvodu daně

Rakouská společnost musí postupovat podle smlouvy o ZDZ č. 31/2007 Sb. článku 12 – Licenční poplatky. Rakouská společnost bude příjem, který plyne společnosti XY a.s.

z pronájmu, danit v Rakousku a srazí společnosti XY a.s. daň z příjmu ve výši 5% podle smlouvy. Společnost XY a.s. již nebude muset odvádět daň rakouskému správci daně.

Tab. 25. *Příjem společnosti XY a.s. z pronajatého majetku. (Zdroj: vlastní)*

Smluvní cena	2 000 EUR
Sazba daně z prům. licenčních poplatků dle smlouvy o ZDZ – 5%	100 EUR
Příjem společnosti XY a.s. po zdanění	1 900 EUR

5.5.3 Metoda zamezující dvojí zdanění

Společnost při podání daňového přiznání k 30. 6. 2012 přizná své celosvětové příjmy, tedy i příjem z pronajatého generátoru rakouskému partnerovi, a to v plné výši 2 000 EUR. Ve smlouvě o ZDZ v článku 22 – Vyloučení dvojího zdanění nalezne způsob, jakým si započte daň v ČR.

Smlouva č. 31/2007 Sb. m. s. uvádí způsob **prostého zápočtu daně**.

Smluvní cena EUR musí být přepočtena na Kč podle vnitřní směrnice společnosti XY a.s. (denní kurz dle ČNB střed)

2 000 EUR (přepočteno kurzem: 25 Kč / EUR)

Příjem ze zahraničí: 50 000 Kč

Zaplacená daň v zahraničí 5%: 2 500 Kč

Postup při vyplňování daňového přiznání a uplatnění zaplacené daně v zahraničí bude úplně stejný jako v případě zápočtu daně v kapitole 5.2.8 při vzniku stálé provozovny. Obě zaplacené daně v zahraničí se sečtou.

5.5.4 Doporučení a vyčíslení nákladů při nedodržení povinností

Doporučila jsem společnosti XY a.s. aby se u svého zahraničního partnera ujistila, zda ji nevzniknou v souvislosti s pronájmem majetku další nějaké povinnosti vůči rakouskému správci daně podle tamních zákonů a předpisů (např. povinnost podat daňové přiznání

v Rakousku, apod.), aby společnosti XY a.s. nevznikly zbytečné sankce za nedodržení rakouských předpisů.

Společnost XY a.s. musí požádat rakouskou společnost o vystavení potvrzení o sražené dani v zahraničí, aby prokázala, že daň byla v zahraničí skutečně odvedena a zaplacená a mohla si tak v ČR zaplacenou daň započíst. **Toto potvrzení musí předložit správci daně při podání daňového přiznání, jehož je nedílnou součástí jako důkaz o zaplacené dani v zahraničí.**

Dále nesmí společnost XY a.s. zapomenout **doložit rakouské společnosti Potvrzení o daňovém domicilu, aby jí rakouská společnost mohla srazit nižší sazbu daně z licenčního poplatku podle smlouvy o ZDZ.**

Důležitost tohoto potvrzení jsem zdůraznila v předcházející kapitole, pokud tak společnost XY a.s. neučiní, **zdaní svůj příjem v Rakousku podle tamní sazby daně z příjmů právnických osob (Körperschaftssteuer – KSt), která činí 25%.** Společnost XY a.s. tedy v tomto případě zaplatí navíc:

25 % z částky 50 000 Kč = 12 500 Kč / měsíc (namísto původní 5 % = 2 500 Kč / měsíc)

12 500 x 12 = 150 000 Kč / rok (namísto původní 5% = 30 000 Kč / rok)

Společnost XY a.s. tedy zbytečně zaplatí v Rakousku na dani **o 120 000 Kč** více, nehledě na skutečnost, že si v ČR bude moci započíst odvedenou daň ve výši pouze 19 %, čili 114 000 Kč a navíc **rozdíl 36 000 Kč si nebude** moci tentokrát uplatnit jako daňově uznatelný náklad, jelikož se jedná o její vlastní pochybení.

Závěrem zdůrazňuji společnosti XY a.s., že nedodržování stanovených předpisů a postupů zdaňování všech operací ve vztahu k zahraničí vedenou k nemalým nákladům v podobě odvodu vyšších daní v zahraničí (ve Francii, v Rakousku) nebo sankcí ze strany tuzemského i zahraničního správce daně, které jsou pro společnost daňově neuznatelným nákladem.

ZÁVĚR

Problematika mezinárodního zdaňování není jenom určitá pasáž pojmů a definic, ale je to široká škála situací a problémů, která se naší podnikatelské a soukromé sféry týká dnes a denně. Potýká se s ní celá řada nejen nadnárodních společností podnikajících v ČR, ale také mnoho menších tuzemských společností a fyzických osob, které mají co dočinění se zahraničními vztahy. Díky otevřenému mezinárodnímu obchodu se musíme mezinárodnímu zdaňování věnovat a plnit povinnosti podle předpisů, daňových zákonů a mezinárodních standardů. Problematika zdaňování ve vztahu k zahraničí je velmi složitá a jednotlivé problémy se vzájemně prolínají.

Tato diplomová práce byla určena pro společnost XY a.s., pro její potřeby a konkrétní požadavky, které se týkají jejích aktivit a vztahů se zahraničními partnery. Touto prací jsem společnosti XY a.s. pomohla při zdaňování všech jejích zahraničních vztahů, ukázala jí a navrhla postupy zdaňování. Dále jsem poukázala na povinnosti, které musí plnit a navrhla řešení, jak se vyhnout komplikovaným a možná zbytečným zdaňováním podléhajícím v zahraničí.

Společnost XY a.s. se nikdy předtím nesešla s některými situacemi mezinárodního zdaňování, které se jí momentálně týkají, nebo mohou týkat do budoucna, proto pevně věřím, že tato práce je a bude vhodným pomocníkem a nalezne zde řadu odpovědí na své otázky.

Teoretická část je obecně zaměřena na různé problematiky a situace, které ve vztahu k zahraničí mohou nastat a každá problematika je vysvětlena na názorných příkladech pro snadné pochopení a orientaci. Praktická část je již zaměřena na konkrétní problémy, které se týkají společnosti XY a.s. Jedná se o:

- Problematiku zdaňování pronajatých pracovníků od zahraniční agentury práce, kde jsem zjistila nedostatek ve smlouvě o zprostředkování, který by měl za následek zaplacených až o **238 440 Kč** více na odvedené dani ze závislé činnosti **za měsíc**.
- Problematiku při vysílání zaměstnanců na dlouhodobou pracovní cestu do Francie. Společnost XY a.s. jsem upozornila, že při nesprávném postupu odvede na zálohách na dani za vyslané zaměstnance zbytečně navíc **244 400 Kč za 10 měsíců**.
- Problematiku vzniku stálé provozovny. Společnosti XY a.s. jsem navrhla pokud možno nepřesáhnout maximální povolené limity, při kterých vznikne povinnost za-

vedení stále provozovny. Tím společnost v tomto případě ušetří **293 765 Kč za zdaňovací období**.

- Problematiku zdaňování příjmů ze zahraničí. Společnost XY a.s. jsem upozornila na nutnost předložení potřebné dokumentace rakouské společnosti. V opačném případě by společnost XY a.s. zaplatila na dani v Rakousku **až o 120 000 Kč** více za zdaňovací období (rok pronájmu majetku).
- Problematiku při srážení daně z licenčních poplatků. Společnost XY a.s. jsem upozornila, že při nedodržení zákonů a předpisů by zaplatila více než **236 842 Kč** ze svých prostředků za tři roky pronájmu nebo při nedoložení potřebného dokladu o více než **450 000 Kč** ze svých prostředků za tři roky pronájmu tuzemskému správci daně.

Věřím, že kdokoliv, kdo se o tuto problematiku mezinárodního zdaňování zajímá, zde nalezne řadu odpovědí a upřesnění, které mu doposud nebyly známy, nebo si je neuvědomoval. Všem firmám, které využívají zahraniční pracovní sílu, vysílají zaměstnance do zahraničí, provádějí na území cizího státu služby, apod. doporučuji kontrolu účetnictví nebo alespoň konzultaci s daňovým poradcem specializovaným na tuto oblast. Ve většině případů se jedná o obchodní transakce za velké částky a případné pochybení by mohlo mít na společnosti negativní ekonomický dopad.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BOUŠKOVÁ, P.; ŠUBRT, B.; PELECH, P. *Zaměstnávání cizinců a vysílání zaměstnanců a OSVČ do ciziny*. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-525-2.
- [2] BUSINESS CENTER. CZ. *Zákon č. 592/1992 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění*. [online]. 2011 [cit. 2010-04-27]. Dostupné na WWW:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/vzp-pojistne/cast1.aspx>
- [3] BUSINESSINFO.CZ. *Evropský hospodářský prostor*. [online]. 2011 [cit. 2009-10-27]. Dostupné na WWW: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/e/evropsky-hospodarsky-prostor-ehp/1000697/6300/>
- [4] BUSINESSINFO.CZ. *EHS*. [online]. 2011 [cit. 2009-10-27]. Dostupné na WWW: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/e/evropske-hospodarske-spol-ehs/1000697/>
- [5] DANĚK, A.; PŘIB, J.; PFEILEROVÁ, J. *Přehled změn v mzdovém účetnictví a pracovním právu*. Praha: Verlag Dashöfer, 2011. ISBN 978-80-86897-42-4.
- [6] DĚRGEL, M. *Mezinárodní zdanění příjmů*. Český Těšín: PORADCE, 2010. ISSN 1213-9270.
- [7] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2011, úplná znění platná k 1. 4. 2011*. Praha: GRADA, 2011. ISBN 978-80-247-3944-1.
- [8] Ministerstvo financí České republiky. *Finanční zpravodaj č. 1/2011*. [online]. 2011, s. 43-44. Dostupné na WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201101_pdf.pdf
- [9] Ministerstvo financí ČR. *Pokyn č. D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.* [online]. 2011. Dostupné na WWW: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_2033.html?year=PRESEN](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_2033.html?year=PRESENT)T
- [10] Ministerstvo financí České republiky. *Pokyn č. D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů* [online]. 2011. Dostupné na WWW:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/pokyn_D_300.pdf

- [11] Ministerstvo financí České republiky. *Sbírka mezinárodních smluv – Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Francouzskou republikou*. [online]. 2011. Dostupné na WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2005/sb036-05m.pdf>
- [12] Ministerstvo financí České republiky. *Sbírka mezinárodních smluv – Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou*. [online]. 2011. Dostupné na WWW: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2003/sb045-03m.pdf>
- [13] Ministerstvo financí České republiky. *Sbírka zákonů Československé socialistické republiky – Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Spolkovou republikou Německo*. [online]. 2011. Dostupné na WWW:
<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1984/sb03-84.pdf>
- [14] Ministerstvo financí České republiky. *Vzory aktuálních daňových tiskopisů* [online]. 2011. Dostupné na WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/66.html?year=PRESENT>
- [15] PFEILEROVÁ, J. *Daňové povinnosti tuzemských společností, které spolupracují se zahraničními osobami*. Účetnictví, 2009, č. 7, s. 44-45. ISSN 0139-5661.
- [16] PFEILEROVÁ, J. *Daňové rezidentství fyzických osob*. Účetnictví, 2008, č. 2, s. 55-56. ISSN 0139-5661.
- [17] PFEILEROVÁ, J. *Stálá provozovna zahraničního subjektu*. Účetnictví, 2009, č. 11, s. 10-11. ISSN 0139-5661.
- [18] PFEILEROVÁ, J. *Vysílání zaměstnanců do zahraničí*. Účetnictví, 2010, č. 11, s. 23-25. ISSN 0139-5661.
- [19] PFEILEROVÁ, J. *Závislá činnost cizinců vykonávaná na území ČR*. Účetnictví, 2010, č. 4, s. 28-31. ISSN 0139-5661.
- [20] PODNIKATEL. CZ. *Zákon č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti*. [online]. 2011 [cit. 2010-04-07]. Dostupné na WWW: <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-435-2004-sb-o-zamestnanosti/cele-zneni/>
- [21] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Olomouc: ANAG, 2006. ISBN 80-7263-305-8.

-
- [22] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 2. vydání, Olomouc: ANAG, 2007. ISBN 80-7263-354-6.
- [23] VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7357-118-8.
- [24] VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

D	Dal
EBITDA	Zisk před úroky, zdaněním a odpisy
EHS	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
FÚ	Finanční úřad
ISZP	Instituce sociálního a zdravotního pojištění
MD	Má dáti
MF	Ministerstvo financí
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
NH	Normové hodiny
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PO	Právnícká osoba
Sb. m. s.	Sbírka mezinárodních smluv
SP	Stálá provozovna
ZČ	Závislá činnost
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
ZDZ	Zamezení dvojího zdanění
ZPSZ	Zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.
ZPZP	Zákon č. 592/1993 Sb. o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr.1 <i>Odvod daně z příjmů ze závislé činnosti ekonomickým zaměstnavatelem.....</i>	52
Obr.2 <i>Pronajatá výrobní linka od německého partnera</i>	64
Obr.3 <i>Účtování o nákladech společnosti XY a.s.</i>	71
Obr.4 <i>Přehled odvodů povinného zdravotního pojistného</i>	84

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. <i>Struktura vzorových smluv OECD, OSN)</i>	38
Tab. 2. <i>Přehled uplatnění nezdanitelných částí základu daně</i>	44
Tab. 3. <i>Přehled uplatnění slev na dani</i>	45
Tab. 4. <i>Přehled uplatnění nezdanitelných částí základu daně</i>	46
Tab. 5. <i>Přehled uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění</i>	46
Tab. 6. <i>Výpočet měsíční zálohy na daň německého rezidenta v Kč</i>	48
Tab. 7. <i>Výpočet ukázkové měsíční mzdy</i>	49
Tab. 8. <i>Rekapitulace daňového posouzení</i>	59
Tab. 9. <i>Příklad výplaty tantiémy daňovému rezidentovi ČR v Kč</i>	63
Tab. 10. <i>Podklady pro fakturaci za jeden kalendářní měsíc v Kč</i>	67
Tab. 11. <i>Výpočet daně ze závislé činnosti v Kč</i>	68
Tab. 12. <i>Zaučtování operací při zaměstnávání zaměstnanců</i>	69
Tab. 13. <i>Porovnání zaučtování operací při zaměstnávání vlastních zaměstnanců</i>	70
Tab. 14. <i>Příklad účtování některých operací v průběhu roku</i>	76
Tab. 15. <i>Vyplnění daňového přiznání v Kč</i>	77
Tab. 16. <i>Výpočet odměny a mzdy v Kč člena statutárního orgánu</i>	80
Tab. 17. <i>Výpočet odměny člena statutárního orgánu v Kč</i>	81
Tab. 18. <i>Zaučtování odměny člena statutárního orgánu a mzdy ze ZČ</i>	82
Tab. 19. <i>Zdaňování tantiémy daňového nerezidenta - právnické osobě</i>	83
Tab. 20. <i>Zaučtování tantiémy daňového nerezidenta ČR v tis. Kč</i>	83
Tab. 21. <i>Výpočet srážkové daně</i>	85
Tab. 22. <i>Zaučtování sražení daně a odvod správci daně přepočtené na Kč</i>	85
Tab. 23. <i>Zaučtování dodatečného odvodu daně a úhrada nerezidentů</i>	86
Tab. 24. <i>Navýšení daně - brutace</i>	87
Tab. 25. <i>Příjem společnosti XY a.s. z pronajatého majetku</i>	89

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: Přehled uzavřených platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění k 1. 1. 2011.

PŘÍLOHA P II: Přehled maximálních daňových sazeb ve státě zdroje (v ČR) – dividendy, úroky, licenční poplatky

PŘÍLOHA P III: Potvrzení o daňovém domicilu (formulář MF 25 5232)

PŘÍLOHA P IV: Přehled časových lhůt pro vznik stálé provozovny

PŘÍLOHA P V: Dohoda o dočasném přidělení zaměstnanců agentury práce k výkonu práce

PŘÍLOHA P VI: Smlouva o výkonu funkce člena představenstva

PŘÍLOHA P VII: Samostatná příloha k daňovému přiznání pro zápočet zahraniční zaplacené daně

PŘÍLOHA P I: PŘEHLED UZAVŘENÝCH PLATNÝCH SMLUV ČR O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ K 1. 1. 2011

Smluvní stát	podle stavu k 1. 1. 2011			
	Platnost od	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Finanční zpravodaj	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č.2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č.4/2001, č.9-10/2003, č. 6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č.5/98, č.11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb.m.s.		
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.	č. 6/88,11/97, 3/2000	
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.	č. 4/83	Protokol č.249/1993 Sb.
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č.1/96	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č.12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č.2/98, 1/2005	
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č.12/1/05, č. 11/12/06	
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007, č. 3/2010	
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č.6/2000, č.3/2001	
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č.7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č.4-5/99, č. 4/2010	
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č.5/98, č. 4/2009	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č.4-5/87,12/97,4-5/99, č.1/1/2003, č.6/2010	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č.1/95, 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č.3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.		
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č.11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č.4-5/2000, č. 4/2009	
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č.10/95	
KLDR	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010	

Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č.12/2/95, č.12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č.9/95, č.5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č.1/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	č.4-5/99	
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č.8-9/2007	
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č.2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č.5/80, č.9/97, č.1/98, č.7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č.4/2009	
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.	č.2/96	Protokol č. 64/1994 Sb.
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č.3/99	
Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č. 39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.8.1994	180/1994 Sb.	č.12-1/94	
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	č.12/98, č.1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	č.11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	č.1/2/99	
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.	č.7-8/2003	
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.	č.10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2007, č.1-2/2009	
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.		
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č.2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č.12/96, 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	č.1/98	
Tunís	25.10.1991	419/1992 Sb.	č.10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	č.3/2000*	redakční oprava FZ č. 4- 5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č.11/94, č.3/96	redakční oprava č.370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.	č.6/2001	
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č.6/92, č.12/96	redakční oprava část.37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č.4-5/99	
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	č.6/98	

PŘÍLOHA P II: PŘEHLED MAXIMÁLNÍCH DAŇOVÝCH SAZEB VE STÁTĚ ZDROJE (V ČR) – DIVIDENDY, ÚROKY, LICENČNÍ POPLATKY

<i>Abecední pořadí.</i>	<i>Smluvní stát</i>	<i>Dividendy (%)</i>		<i>Úrok y (%)</i>	<i>Licenční poplatky</i>	
		Základní	Snížená		Průmyslové	Kulturní
1	Albánie	15	5 (25% podíl)	5	10	10
2	Arménie	10	---	10, 5 ¹⁾	10	5
3	Austrálie	15	5 (20% podíl)	10	10	10
4	Azerbájdžán	8	---	10, 5 ¹⁾	10	10
5	Belgie	15	5 (25% podíl)	10	10, 5 ²⁾	0 ³⁾
6	Bělorusko	10	---	5	10	10
7	Brazílie	15	---	15, 10 ⁴⁾	15, 25 ⁵⁾	15
8	Bulharsko	10	---	10	10	10
9	Čína	10	---	10	10	10
10	Dánsko	15	---	0	5	0
11	Egypt	15	5 (25% podíl)	15	15	15
12	Estonsko	15	5 (25% podíl)	10	10	10
13	Etiopie	10	---	10	10	10
14	Filipíny	15	10 (10% podíl)	10	10	10, 15 ⁶⁾
15	Finsko	15	5 (25% podíl)	0	10, 1 ⁷⁾ , 5 ⁷⁾	0
16	Francie	10	0 (25% podíl)	0	10, 5 ²⁾	0
17	Gruzie	10	5 (25% podíl)	8	10, 5 ²⁾	0
18	Chorvatsko	5	---	0	10	10
19	Indie	10	---	10	10 ⁸⁾	10
20	Indonésie	15	10 (20% podíl)	12,5	12,5	12,5
21	Irsko	15	5 (25% podíl)	0	10 ⁹⁾	10

22	Island	15	5 (25% podíl)	0	10	10
23	Itálie	15	---	0	5	0
24	Izrael	15	5 (15% podíl)	10	5	5
25	Japonsko	15	10 (25% podíl)	10	10	0
26	Jihoaf. rep.	15	5 (25% podíl)	0	10	10
27	Jordánsko	10	---	10	10	10
28	SFRJ (býv. Jugoslávie ¹⁰⁾	15	5 (25% podíl)	0	10	10
29	Kanada	15	5 (10% podíl)	10 ¹¹⁾	10	10
30	Kazachstán	10	---	10	10	10
31	KLDR	10	---	10	10	10
32	Korejská rep.	10	5 (25% podíl)	10	10	0
33	Kuvajt	5	0 ¹²⁾	0	10	10
34	Kypr	5	0 (10% podíl)	0	10	0
35	Libanon	5	---	0	10, 5 ²⁾	10
36	Litva	15	5 (25% podíl)	10	10	10
37	Lotyšsko	15	5 (25% podíl)	10	10	10
38	Lucembursko	15	5 (25% podíl)	0	10	0
39	Maďarsko	15	5 (25% podíl)	0	10	10
40	Makedonie	15	5 (25% podíl)	0	10	10
41	Malajsie	10	---	12	12, 10 ⁸⁾	12
42	Malta	5	---	0	5	5
43	Maroko	10	---	10	10	10
44	Mexiko	10	---	10	10	10
45	Moldávie	15	5 (25% podíl)	5	10	10
46	Mongolsko	10	---	10	10	10
47	Německo (SRN)	15	5 (25% podíl)	0	5	5
48	Nigérie	15	12,5 (10% podíl)	15	15 ¹³⁾	15 ¹³⁾

49	Nizozemí	10	0 (25% podíl)	0	5	5
50	Norsko	15	0 (10% podíl)	0	10, 5 ²⁾	0
51	Nový Zéland	15	---	10	10	10
52	Polsko	10	5 (20% podíl)	10	5	5
53	Portugalsko	15	10 (25% podíl) ¹⁴⁾	10	10	10
54	Rakousko	10	0 (10% podíl)	0	5	0
55	Rumunsko	10	---	7	10	10
56	Rusko	10	---	0	10	10
57	Řecko	15 ¹⁵⁾	---	10	10	0
58	SAE (Spoje- né arabské emiráty)	5	0 (25% podíl)	0	10	10
59	Singapur	5	---	0	10	10
60	Slovensko	15	5 (10% podíl)	0	10	0
61	Slovinsko	15	5 (25% podíl)	5	10	10
62	Srbsko a Černá Hora	10	---	10	10	5
63	Srí Lanka	15	---	10	10	0
64	Sýrie	10	---	10	12	12
65	Španělsko	15	5 (25% podíl)	0	5	0, 5 ¹⁶⁾
66	Švédsko	10	0 (25% podíl)	0	5	0
67	Švýcarsko	15	5 (25% podíl)	0	5 ¹⁷⁾	5 ¹⁷⁾
68	Tádžikistán	5	---	7 ¹⁸⁾	10	10
69	Thajsko	10	---	10	15, 10 ¹⁹⁾	5
70	Tunis	15	10 (25% podíl)	12	15 ²⁰⁾	5
71	Turecko	10	---	10	10	10
72	Ukrajina	15	5 (25% podíl)	5	10	10
73	USA	15	5 (10% podíl)	0	10	0
74	Uzbekistán	10	---	5	10	10

75	Velká Británie	15	5 (25% podíl)	0	10	0
76	Venezuela	10	5 (15% podíl)	10	12 ⁸⁾	12
77	Vietnam	10	---	10	10	10

- ¹⁾ jestliže jsou úroky vypláceny v souvislosti s půjčkou nebo úvěrem jakéhokoliv druhu poskytnutým bankou,
- ²⁾ 5% za užití a za právo na užití průmyslového, obchodního a vědeckého zařízení (tj. u pronájmu zařízení),
- ³⁾ ve Smlouvě je sice 10%, ale dle Protokolu k ní, sjedná-li ČR s jiným státem nižší sazbu nebo osvobození, uplatní se výhodnější režim i na Smlouvu s Belgií, kvůli Smlouvě s Francií tak klesly kulturní poplatky,
- ⁴⁾ 10% jen u bankovních půjček a úvěrů na nejméně 10 let ve spojení s prodejem průmyslového zařízení nebo studie, instalací nebo vybavením průmyslového nebo vědeckých jednotek a ve spojení s veřejnými pracemi,
- ⁵⁾ sazba 25% se uplatní jen u licenčních poplatků za užití nebo za právo za užití ochranných známek,
- ⁶⁾ sazba 15% se uplatní je u licenčních poplatků týkajících se filmů, rozhlasového a televizního vysílání,
- ⁷⁾ 1% finanční pronájem zařízení, 5% operativní pronájem zařízení, užití nebo právo na užití software,
- ⁸⁾ vztahuje se také na poplatky za technické služby,
- ⁹⁾ netýká se náhrad za užití za právo na užití jakéhokoliv zařízení (čili finančního ani operativního nájmu),
- ¹⁰⁾ smlouva se nyní vztahuje již jen na území Bosny a Hercegoviny,
- ¹¹⁾ některé typy úroků jsou osvobozeny (např. v souvislosti s prodejem zařízení, zboží nebo služeb na úvěr)
- ¹²⁾ skutečným vlastníkem dividend je „vláda“ apod. nebo společnost ovládána nejméně z 25% „vládou“, apod.
- ¹³⁾ ve Smlouvě (Sdělení č. 339/199/ Sb.) je uvedena sazba 10%, opraveno Sdělením č. 371/1998 Sb.,
- ¹⁴⁾ podmínkou je vlastnění 25% podílu po nepřetržité období dvou let předcházejících výplatě dividend,
- ¹⁵⁾ dividendy vyplácené nerezidentům se zdaňují v obou státech, tj. v ČR 15% a v Řecku tamní sazbou daně,
- ¹⁶⁾ z osvobozených kulturních poplatků jsou vyjmuty filmy a televizní filmy, které tak podléhají sazbě 5%,
- ¹⁷⁾ ve Smlouvě (Sdělení č. 281/1996 Sb.) je uvedena sazba 10%, změněno Protokolem (FZ č. 12/1996),
- ¹⁸⁾ pouze ve státě lze zdanit úroky z úvěrů od banky nebo v souvislosti s prodejem majetku na úvěr,
- ¹⁹⁾ sazba 10% se týká náhrad (plateb) za užití a za právo na užití patentů a ochranných známek,
- ²⁰⁾ týká se rovněž náhrady za technické nebo ekonomické studie nebo za technickou pomoc

PŘÍLOHA P III: POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU

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:

POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU Certification of the tax-payer's residence Bestätigung über den steuerlichen Wohnsitz

k datu
on the date
zu dem Datum

nebo za období
or for period
oder für den Zeitraum

potvrzuje, že daňový poplatník – jméno / název
confirms that the tax-payer – name / firm
bestätigt, dass der Steuerpflichtige – Name / Firma

adresa
address
Adresse

je rezidentem v České republice ve smyslu článku
is a resident in the Czech Republic in the sense of the Art.
ist der Resident in der Tschechischen Republik im Sinne des Art.

¹⁾ Smlouvy mezi
of the Convention
des Abkommens

Českou republikou a
between the Czech Republic and
zwischen der Tschechischen Republik und

²⁾ o zamezení dvojho
on the Avoidance of double
zur Vermeidung der

zdanění č.
taxation Nr.
Doppelbesteuerung Nr.

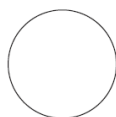
Sb. podepsané dne^{x)}
Coll. signed on
Samm. unterschrieben am

Sb. m. s. podepsané dne^{x)}
Coll. of Int. Conventions signed on
Samm. der int. Abkommen unterschrieben am

V
In

dne
on / am

20



Otisk úředního razítka
Seal / Stempel

Podpis
Signature / Unterschrift

¹⁾ vyplní se označení článku Daňový domicil, respektive Resident ve smyslu příslušné smlouvy

²⁾ vyplní se příslušný stát

^{x)} pole varianty, která není aktuální, se vyplní znaky XX

**PŘÍLOHA P IV: PŘEHLED ČASOVÝCH LHŮT PRO VZNIK STÁLÉ
PROVOZOVNY**

<i>Poř. č.</i>	<i>Smluvní stát</i>	<i>Staveništní SP</i>	<i>Službová SP</i>	<i>Poř. č.</i>	<i>Smluvní stát</i>	<i>Staveništní SP</i>	<i>Službová SP</i>
1	Albánie	9	6 (12)	40	Makedonie	12	6 (12)
2	Arménie	6	6 (12)	41	Malajsie	12	---
3	Austrálie	12	6 (12)	42	Malta	9	6 (12)
4	Azerbájdžán	9	6 (12)	43	Maroko	6	6 (12)
5	Belgie	12	9 (15)	44	Mexiko	6	6 (12)
6	Bělorusko	12	---	45	Moldávie	9	3 (12)
7	Brazílie	6	---	46	Mongolsko	12	6 (12)
8	Bulharsko	12	6 (12)	47	Německo (SRN)	12	---
9	Čína	6	6 (12)	48	Nigérie	3	---
10	Dánsko	12	---	49	Nizozemí	12	---
11	Egypt	6	6 (12)	50	Norsko	12	6 (12)
12	Estonsko	6	6 (12)	51	Nový Zéland	6	6 (12)
13	Etiopie	6	6 (12)	52	Polsko	12	---
14	Filipíny	6	6 (12)	53	Portugalsko	12	---
15	Finsko	12	12 (18)	54	Rakousko	12	6 (12)
16	Francie	12	9 (15)	55	Rumunsko	9	9
17	Gruzie	6	6 (12)	56	Rusko	12	---
18	Chorvatsko	12	6 (12)	57	Řecko	9	---
19	Indie	6	---	58	SAE (Spo- jené arab- ské emirá- ty)	12	6 (12)
20	Indonésie	6	3 (12)	59	Singapur	12	6 (12)

21	Irsko	12	6 (12)	60	Slovensko	12	6 (12)
22	Island	12	6 (12)	61	Slovinsko	12	6 (12)
23	Itálie	12	---	62	Srbsko a Černá Hora	12	9 (12)
24	Izrael	12	6 (12)	63	Srí Lanka	183 dní	---
25	Japonsko	12	---	64	Sýrie	6	6 (12)
26	Jihoaf. rep.	12	6 (12)	65	Španělsko	12	---
27	Jordánsko	6	6 (12)	66	Švédsko	12	---
28	Jugoslávie (jen Bosna a Hercegovina)	12	---	67	Švýcarsko	12	---
29	Kanada	12	6 (12)	68	Tádžikistán	12	6 (12)
30	Kazachstán	12	12 (---)	69	Thajsko	6	6 (12)
31	KLDR	12	6 (12)	70	Tunis	6	---
32	Korejská rep.	9	---	71	Turecko	12	6 (12)
33	Kuvajt	6	6 (12)	72	Ukrajina	12	3 (12)
34	Kypr	6	6 (12)	73	USA	12	9 (12)
35	Libanon	12	9 (12)	74	Uzbekistán	12	6 (12)
36	Litva	9	6 (12)	75	Velká Bri- tánie	12	---
37	Lotyšsko	9	6 (12)	76	Venezuela	6	6 (12)
38	Lucembursko	6	---	77	Vietnam	6	6 (12)
39	Maďarsko	12	6 (12)		---	---	---

PŘÍLOHA P V: DOHODA O DOČASNÉM PŘIDĚLENÍ ZAMĚSTNANCŮ AGENTURY PRÁCE K VÝKONU PRÁCE

Dohoda č. 0./201.

o dočasném přidělení zaměstnanců agentury práce k výkonu práce k jiné právnické osobě

článek 1- Účastníci dohody

1. xyxyxyxyxyxy - uživatel

Zastoupená: předsedou představenstva
místopředsedou představenstva

IČO :

DIČ :

Bankovní spojení:

a

2. xyxyxyxyxyxy - agentura práce

článek 2 – Účel dohody

- Shora vyjmenované společnosti uzavírají tuto dohodu za účelem zajištění řádného plnění výrobního programu uživatele pomocí využití volných pracovních kapacit agentury práce.
- Dohoda je uzavřena v souladu s ustanovením zákoníku práce v platném znění.

článek 3 – Předmět dohody

Agentura práce se zavazuje poskytnout své zaměstnance, a to s jejich souhlasem, k dočasnému výkonu práce ve výrobních prostorách uživatele. Zaměstnanci budou přiděleni k uživateli na základě písemné objednávky v naléhavém případě i telefonicky.

Objednávka bude obsahovat:

- počet požadovaných zaměstnanců s určením jejich kvalifikace,
- druh práce, kterou bude dočasně přidělený zaměstnanec vykonávat,
- určení doby, po kterou bude dočasně přidělený zaměstnanec vykonávat práci u uživatele,
- místo výkonu práce,
- den nástupu dočasně přiděleného zaměstnance k výkonu práce u uživatele,
- informace o pracovních a mzdových podmínkách zaměstnance uživatele, který vykonává nebo by vykonával stejnou práci jako dočasně přidělený zaměstnanec, s přihlédnutím ke kvalifikaci a délce odborné praxe (srovnatelný zaměstnanec),
- specifické podmínky, za nichž může být dočasné přidělení agenturou nebo uživatelem ukončeno před uplynutím doby, na kterou bylo dočasné přidělení sjednáno; sjednání podmínek pro ukončení doby dočasného přidělení před uplynutím doby, na kterou bylo dočasné přidělení sjednáno pouze ve prospěch uživatele, je neplatné.

Na základě této objednávky pak agentura práce, která bude jako zaměstnavatel svoje zaměstnance poskytovat, vypracuje dodatek dohody s uvedením:

- jméno, popřípadě jména, příjmení, popřípadě rodné příjmení, státní občanství, rodné číslo nebo datum a místo narození, nebylo-li rodné číslo přiděleno, a bydliště dočasně přiděleného zaměstnance,
- druh práce, kterou bude dočasně přidělený zaměstnanec vykonávat,
- určení doby, po kterou bude dočasně přidělený zaměstnanec vykonávat práci u uživatele,
- místo výkonu práce,
- den nástupu dočasně přiděleného zaměstnance k výkonu práce u uživatele,
- informace o pracovních a mzdových podmínkách zaměstnance uživatele, který vykonává nebo by vykonával stejnou práci jako dočasně přidělený zaměstnanec, s přihlédnutím ke kvalifikaci a délce odborné praxe (srovnatelný zaměstnanec),
- podmínky, za nichž může být dočasné přidělení zaměstnancem nebo uživatelem ukončeno před uplynutím doby, na kterou bylo dočasné přidělení sjednáno; sjednání podmínek pro ukončení doby dočasně přidělení před uplynutím doby, na kterou bylo dočasné přidělení sjednáno pouze ve prospěch uživatele, je neplatné,
- číslo a datum vydání rozhodnutí, kterým bylo agentuře práce vydáno povolení ke zprostředkování zaměstnání.

článek 4 – Povinnosti účastníků dohody

1. Povinnosti agentury práce:

- uvolnit zaměstnance v termínu a rozsahu určeném v *Dohodě o dočasném přidělení zaměstnanců*,
- uzavřít se svými zaměstnanci přidělovanými k výkonu práce k jiné právnické osobě samostatně "*Dodatek k Pracovní smlouvě nebo Dohodě o pracovní činnosti*", kterým se zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce u jiného zaměstnavatele (u uživatele) a zaměstnanec se zaváže tuto práci konat podle pokynů uživatele a na základě této dohody,
- 1x měsíčně vystavit fakturu, kterou budou vyúčtovány dohodnuté náklady dočasně přidělených zaměstnanců spojené s výkonem práce u jiné právnické osoby. Podkladem pro fakturaci bude přehled odpracované doby jednotlivých dočasně přidělených zaměstnanců, výkon a kvalita odvedené práce, potvrzené zástupcem jiné právnické osoby,
- odpovídat za škody vzniklé uživateli v důsledku vyrobení vadných výrobků svými zaměstnanci.

2. Povinnosti uživatele:

- při nástupu do práce seznámit dočasně přidělené zaměstnance s jejich pracovními povinnostmi, když práva a povinnost vyplývající z pracovněprávního vztahu se řídí zákoníkem práce v platném znění,
- provést školení o bezpečnosti práce, požární ochraně a sledovat, jak jsou předpisy na tomto úseku dodržovány,
- seznámit dočasně přidělené zaměstnance s pracovní dobou a pracovními normami,
- vést evidenci docházky (odpracovaných hodin) a pracovních výkonů dočasně přidělených zaměstnanců,
- odpovídat za škody vzniklé třetím osobám v důsledku vyrobení vadných výrobků zaměstnanci,
- uhradit faktury vystavené agenturou práce v souvislosti s dočasným přidělením zaměstnanců ve lhůtě 14 dnů ode dne jejich doručení na účet zaměstnavatele,
- dodat podklady pro fakturaci nejpozději do 5 kalendářních dní po skončení měsíce.

článek 5 – Odpovědné osoby

Za realizaci této dohody jsou u jednotlivých účastníků odpovědné tyto osoby:

za uživatele: xyxyxyxyxyxyxyx, tel. +420....., +420....., fax. +420.....,

e-mail:

za agenturu práce: xyxyxyxyxyxyxyx, tel. +420....., +420....., fax. +420.....,

e-mail:

článek 6 – Doba platnosti dohody

Tato dohoda se uzavírá na dobu neurčitou, počínaje dnems výpovědní lhůtou 3 měsíce. Výpověď musí být písemná a výpovědní lhůta začíná plynout od prvního dne následujícího měsíce po jejím doručení druhé straně.

článek 7 – Cenové ujednání

Cena za odpracovanou NH (odměna za vykonanou práci) je sjednána pro níže uvedenou profesi za předpokladu stoprocentní kvality odvedené práce takto :

strojní zámečník – svářeč 180 – 235 Kč/NH

- | | |
|------------------------|--------------|
| - plnění menší než 98% | - 180 Kč/NH, |
| - plnění 98 - 103% | - 210 Kč/NH, |
| - plnění nad 103% | - 235 Kč/NH. |

obráběč kovů – karuselář 195 - 240 Kč/NH

- | | |
|-------------------------|--------------|
| - plnění menší než 101% | - 195 Kč/NH, |
| - plnění 101 - 106% | - 215 Kč/NH, |
| - plnění nad 106% | - 230 Kč/NH. |
| - plnění nad 110% | - 240 Kč/NH. |

článek 8 – Smluvní pokuty

Agentura práce se zavazuje uhradit uživateli smluvní pokutu ve výši 1 000 Kč za každý zjištěný případ porušení nařízení při sledování absencí, kdy se bude jednat o neomluvenou absenci nebo, kdy zaměstnanec agentury práce nebude předem v dostatečném předstihu informovat zástupce uživatele o své nepřítomnosti.

Uživatel se zavazuje řešit případy absencí s agenturou práce neprodleně a písemnou formou.

Obě smluvní strany se dohodly, že v rámci zajištění bezporuchového plnění přidělených úkolů s ohledem na dodržení zákaznických termínů a kvalitu prováděných prací, může uživatel odmítnout žádost přiděleného zaměstnance o řádnou dovolenou nebo náhradní volno a následně sdělit své rozhodnutí zástupci agentury práce.

Dále se obě smluvní strany dohodly, že uživatel může nařídít přiděleným zaměstnancům také práci přesčas v souladu se Zákoníkem práce České republiky v platném znění a neuposlechnutí tohoto příkazu bude řešit agentura práce se svým zaměstnancem jako porušení povinností vyplývajících z právních předpisů, což následně sdělí zástupci uživatele.

Za každý zjištěný případ odmítnutí nařízení o práci přesčas uhradí agentura práce uživateli smluvní pokutu ve výši 1 000 Kč.

V případě, kdy bude uživatel fakturovat smluvní pokutu souhlasí agentura práce s možností vzájemného zápočtu proti svým pohledávkám, k němuž dává tímto svůj výslovný souhlas.

článek 9 – Zvláštní ujednání

1. Pokud agentura práce uhradila zaměstnanci škodu, která mu vznikla při plnění pracovních povinností a nebo v přímé souvislosti s nimi u jiné právnické osoby, má nárok na její úhradu od uživatele.
2. Uživatel bude informovat agenturu práce o pracovních výkonech dočasně přidělených zaměstnanců a jejich pracovní morálce.

článek 10 - Závěrečná ustanovení

1. Tato dohoda nabývá platnosti dnem jejího podpisu oběma účastníky. Jakékoliv její změny či doplňky mohou být provedeny pouze formou písemného dodatku, který podepíší oba účastníci dohody.
2. Dohoda je vyhotovena ve dvou vyhotoveních s platností originálu, když každý účastník dohody obdrží její jedno vyhotovení.
3. Účastníci dohody prohlašují, že si dohodu přečetli, s jejím obsahem souhlasí a na důkaz souhlasu připojují svoje podpisy.

Přílohy:

- výpis z obchodního rejstříku uživatele,
- výpis z obchodního rejstříku agentury práce,
- kopie rozhodnutí, kterým bylo agentuře práce vydáno povolení ke zprostředkování zaměstnání,
- specifikace přidělení – příloha č. 1.
- kopie smlouvy o pojištění odpovědnosti agentury za škody.

Ve xxxxx, dne

.....
Xyxyxyxyxyxyxyxy

.....
AGENTURA PRÁCE

PŘÍLOHA Č. 1 DOHODY 0./201. uzavřená mezi

1. xyxyxyxyxyxy - uživatel

Zastoupená: předsedou představenstva
místopředsedou představenstva

IČO :

DIČ :

Bankovní spojení:

a

2. xyxyxyxyxyxy - agentura práce

článek 3 Předmět dohody

Uživatel specifikuje objednávku zaměstnanců dočasně přidělených agenturou práce takto:

- počet požadovaných zaměstnanců 1 – 10
- určení kvalifikace vyučen strojní zámečnick, platné oprávnění ke svařování ZM 1, příp. ZE 1, příp. dle EN 287-1
- vyučen obráběč kovů, minimální praxe 5 let v požadované specifikaci oboru,
- doba dočasného přidělení na dobu neurčitou
- místo výkonu práce xyxyxyxyxyxyxyxy
- den nástupu zaměstnanců agentury práce a dále dle osobní domluvy
- informace o pracovních a mzdových podmínkách zaměstnanců uživatele rozmezí základní mzdy je od 70 do 110 Kč/hod. ve vztahu k odbornosti, praxi, víceprofesnosti, celkem 180 – 240 Kč/NH, vč. sociálního a zdravotního pojištění
- specifické podmínky přidělení ukončení nebo přerušení dočasného přidělení oznámí uživatel agentuře práce nebo agentura práce uživateli nejméně 5 pracovních dní předem

V xxxxx, dne

.....
Xyxyxyxyxyxyxyxy

.....
AGENTURA PRÁCE

Specifikace přidělení, příloha dohody č. 0./201.

jméno :

příjmení :

rodné příjmení :

státní obč. :

rodné č. nebo datum narození :

místo narození :

bydliště :

druh práce :

zařazení podle
klasifikace :

doba přidělení : **Neurčitá**

místo výkonu :

datum nástupu :

tel.

PŘÍLOHA P VI: SMLOUVA O VÝKONU FUNKCE ČLENA PŘEDSTAVENSTVA

SMLOUVA O VÝKONU FUNKCE ČLENA PŘEDSTAVENSTVA

uzavřená ve smyslu ustanovení § 66 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů („obchodní zákoník“) níže uvedeného dne, měsíce a roku mezi smluvními stranami, kterými jsou:

Obchodní firma: _____, a.s.
se sídlem: _____, PSČ _____
IČ: _____
jednající: Ing. _____, místopředsedou představenstva a Ing. _____, místopředsedou představenstva
jako společnost na straně jedné (dále jen „Společnost“)

a

Jméno a příjmení: Mgr. _____, Slovenská republika
bytem: _____
r.č.: _____
jako člen představenstva na straně druhé (dále jen „Člen představenstva“ nebo „pan“)

takto:

I.

- 1) Na základě rozhodnutí valné hromady Společnosti ze dne 10.11.2010 byl pan _____ zvolen do funkce Člena představenstva Společnosti a ode dne 11.10.2010 vykonává pan _____ funkci Člena představenstva Společnosti.
- 2) Touto smlouvou se upravují některé otázky výkonu funkce Člena představenstva pro Společnost.

II.

- 1) Práva a povinnosti Člena představenstva jsou stanoveny stanovami Společnosti, obchodním zákoníkem v platném znění a vnitřními předpisy společnosti.
- 2) Člen představenstva Společnosti se na základě této smlouvy zavazuje, že bude vykonávat funkci Člena představenstva Společnosti v souladu s platnými právními předpisy, stanovami a vnitřními předpisy Společnosti.

III.

- 1) Členovi představenstva náleží za výkon funkce člena představenstva Společnosti podle této smlouvy odměna ve výši 15 000,- Kč (slovy: patnáct tisíc korun českých) měsíčně, splatná vždy ve výplatním termínu Společnosti v bezprostředně následujícím kalendářním měsíci.
- 2) Případné další požitky Člena představenstva budou upraveny v písemné dohodě se Společností.

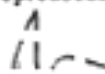
IV.

- 1) Tato smlouva se uzavírá s účinností od 11.11.2010 na dobu výkonu funkčního období Člena představenstva.
- 2) Tuto smlouvu může Člen představenstva vypovědět písemnou výpovědí. Výkon funkce končí dnem, kdy odstoupení projednalo nebo mělo projednat představenstvo Společnosti. Představenstvo je povinno projednat odstoupení na nejbližším zasedání poté, co se o odstoupení z funkce dozvědělo. Jestliže Člen představenstva oznámí své odstoupení na zasedání představenstva, končí výkon funkce uplynutím 2 měsíců po takovém oznámení, neschválí-li příslušný orgán na žádost Člena představenstva jiný okamžik zániku funkce.
- 3) Veškeré změny nebo doplňky k této smlouvě mohou být prováděny jen písemnou formou.

- 4) Nevynutitelnost nebo neplatnost kteréhokoli ustanovení této smlouvy neovlivní vynutitelnost nebo platnost ostatních ustanovení této smlouvy. V případě neplatnosti či nevynutitelnosti jakéhokoli takového ustanovení, provedou smluvní strany konzultace a dohodnou se na nahrazení takového ustanovení ustanovením, které bude právně přijatelným způsobem pokud možno co nejpřesněji dosahovat záměr vyjádřený v nahrazovaném ustanovení.
- 5) Právní otázky neupravené touto smlouvou se řídí ustanoveními obchodního zákoníku a souvisejících předpisů, zejména ustanoveními o smlouvě mandátní.
- 6) Tato smlouva je vyhotovena ve dvou stejnopisech, z nichž jeden obdrží Člen představenstva a druhý Společnost.

V dne 10.11.2010

.....
Ing.
místopředseda představenstva



.....

, a.s.

Ing.
místopředseda představenstva

.....
Mgr.

PŘÍLOHA P VII: SAMOSTATNÁ PŘÍLOHA DAŇOVÉHO PŘIZNÁNÍ PRO ZÁPOČET ZAHRANIČNÍ ZAPLACENÉ DANĚ

Samostatná příloha k tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo

Stát zdroje příjmů, z nichž je podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uplatňován zápočet daně zaplacené v tomto státě

Kód:

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí metodou prostého zápočtu⁵⁾

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň, která se vztahuje k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí (ř. 310 II. oddílu)		
2	Základ daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně (ř. 220 II. oddílu)		
3	Daň zaplacená z příjmů (výnosů) ve státě zdroje		
4	Celkové příjmy (výnosy) dosažené ve státě jejich zdroje		
5	Výdaje (náklady) související s celkovými příjmy dosaženými ve státě jejich zdroje		
6	Příjmy podléhající zdanění ve státě jejich zdroje podle § 38f odst. 3 zákona (ř. 4 – ř. 5)		
7	Částka daně zaplacené ve státě zdroje příjmů, o niž lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu, zaokrouhlená na celé Kč nahoru, nejvýše však částka ze ř. 3 $\text{ř. 1} \times \frac{\text{ř. 6}}{\text{ř. 2}}$		

Pokyny k vyplnění samostatné přílohy k tabulce I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí

Samostatná příloha se vyplňuje zvlášť za každý stát, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, v němž byl ve zdaňovacím období, za které je podáváno daňové přiznání, zdroj zdaněných příjmů, u nichž se podle uvedené smlouvy uplatňuje metoda prostého zápočtu (§ 38f odst. 7 zákona). Kód státu se vyplňuje podle přílohy č. 18 nařízení Komise (ES) č. 2081/2003 ze dne 27. listopadu 2003, o seznamu zemí a území pro statistiku zahraničního obchodu Společenství a obchodu mezi členskými státy (viz též webová adresa <http://cds.mfcr.cz> položka Daně, podpoložka Daně, složka Daně z příjmů, nabídka Seznam kódů států; použije se pouze dvoumístný kód vymezený písmeny velké abecedy).

- K ř. 1 Uvede se daň vztahující se k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky i ze zdrojů v zahraničí, která se převezme z řádku 310 II. oddílu přiznání.
- K ř. 2 Na tomto řádku bude uveden základ daně před uplatněním položek odčitatelných od základu daně a nezdanitelných částí základu daně, který se převezme z řádku 220 II. oddílu přiznání.
- K ř. 3 Na tomto řádku se uvede částka daně zaplacená ve státě zdroje zdaněných příjmů, a to pouze do výše, která mohla být v tomto státě vybrána v souladu s příslušnými ustanoveními smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Částka daně uplatňovaná k zápočtu musí být doložena seznamem potvrzení zahraničních správců daně (§ 38f odst. 9 zákona) nebo, půjde-li o ojedinělý příjem ze zdrojů v zahraničí, potvrzením zahraničního správce daně (§ 38f odst. 4 zákona). Částka vykázaná na tomto řádku se zahrne do celkové částky na ř. 2 tabulky I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí.
Při přepočtu daně zaplacené v zahraničí na Kč se pro účely jejího zápočtu používají kursy devizového trhu vyhlášené ČNB, uplatňované v účetnictví poplatníka (§ 38 odst. 1 zákona).
- K ř. 4 Uvede se úhrn hrubých příjmů (výnosů) zdaněných ve státě zdroje.
Při přepočtu příjmů ze zdrojů v daném státě na Kč se pro účely zápočtu používají kursy devizového trhu vyhlášené ČNB, uplatňované v účetnictví poplatníka (§ 38 odst. 1 zákona).
- K ř. 5 Na tomto řádku bude uveden úhrn výdajů (nákladů) stanovených podle tuzemského zákona o daních z příjmů, souvisejících s celkovými hrubými příjmy na ř. 4. Při stanovení příjmu podléhajícího zdanění ve státě jejich zdroje, uváděného na ř. 6, nelze použít odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle zahraničních právních předpisů.
Při přepočtu souvisejících zahraničních výdajů (nákladů) na Kč se pro účely zápočtu používají kursy devizového trhu vyhlášené ČNB, uplatňované v účetnictví poplatníka (§ 38 odst. 1 zákona).
Nelze-li u některých výdajů (nákladů) prokazatelně stanovit, zda souvisí s příjmy (výnosy) plynoucími ze zdrojů v daném státě, považuje se za související výdaje (náklady) jejich část stanovená ve stejném poměru, v jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy) (§ 38f odst. 3 zákona).
- K ř. 6 Uvede se příjem podléhající zdanění ve státě zdroje (§ 38f odst. 3 zákona). Bude-li na tomto řádku vykázáno záporné číslo (daňová ztráta), následující řádek 7 se nevyplňuje.
- K ř. 7 Částka vypočtená na tomto řádku se zahrne do celkové částky na ř. 3 tabulky I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí.

Poplatník, který je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti, zahrne do částky na ř. 1 též na něho připadající poměrnou část daně zaplacené v tomto státě vztahující se k veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti, na ř. 2 poměrnou část příjmů (výnosů) ze zdrojů v daném státě a na ř. 3 poměrnou část s nimi souvisejících výdajů (nákladů). Tento poplatník vyplňuje samostatnou přílohu i při uplatnění nároku na zápočet daně, kterou ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zaplatila pouze veřejná obchodní společnost, jejímž je společníkem, nebo komanditní společnost, jejímž je komplementářem. V tomto případě na těchto řádcích uvede jen na něho připadající poměrné části daně zaplacené v daném státě příjmů, (výnosů) ze zdrojů v tomto státě a s nimi souvisejících výdajů (nákladů).