



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

MEZINÁRODNÍ PRONÁJEM PRACOVNÍCH SIL INTERNATIONAL HIRING OUT OF LABOUR FORCES

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. LUCIE BOHŮNOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. Mgr. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bohůnová Lucie, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Mezinárodní pronájem pracovních sil

v anglickém jazyce:

International Hiring of Labour Forces

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Právní úprava regulující či dotýkající se mezinárodního pronájmu pracovní síly - popis

Analýza právní úpravy a systematizace získaných poznatků

Návrhy a doporučení vedoucí k daňové optimalizaci a eliminaci případných rizik souvisejících s mezinárodním pronájmem pracovní síly

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.
- RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-732-4.
- SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: Daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2014/2015.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 28.2.2015

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá mezinárodním pronájmem pracovních sil mezi Českou republikou a jinými členskými státy Evropské unie, přičemž se zaměřuje na pronájem pracovníků mezi mateřskými a dceřinými obchodními společnostmi. V této diplomové práci je charakterizována situace, kdy se jedná o mezinárodní pronájem pracovníků, dále je zde navržen způsob zdanění těchto pracovníků a určeny subjekty, které jsou odpovědné za plnění povinností v oblasti daní z příjmů a v oblasti sociálního zabezpečení.

Abstract

This diploma thesis deals with the international hiring out of labour force between the Czech Republic and other member states of the European Union. It focuses on hiring out of employees between parent companies and subsidiaries. This diploma thesis describes the situation of the international hiring out of employees, suggests method of taxation of these employees and defines subjects responsible for fulfilment of obligations in the area of income tax and social security.

Klíčová slova

Mezinárodní zaměstnávání, mezinárodní pronájem pracovních sil, pronajatý pracovník, právní zaměstnavatel, uživatel, mezinárodní dvojí zdanění příjmů

Keywords

International employment, international hiring out of labour forces, hired employee, legal employer, user, international double taxation of incomes

Bibliografická citace

BOHŮNOVÁ, L. *Mezinárodní pronájem pracovních sil*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2015. 110 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph. D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně.
Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

Tato práce vznikla v rámci řešení projektu specifického vysokoškolského výzkumu FP-S-13-2064 Výzkum interních a externích faktorů ovlivňujících hodnotu podniku.

V Brně dne 29. května 2015

.....

podpis studenta

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu své diplomové práce Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph. D. za cenné rady, připomínky a odborné vedení při zpracování mé práce. Dále děkuji své rodině za podporu během studia.

Obsah

ÚVOD.....	13
CÍLE PRÁCE	15
METODY PRÁCE.....	15
1 MEZINÁRODNÍ PRONÁJEM PRACOVNÍCH SIL – TEORETICKÁ VÝCHODISKA	17
1.1 Charakteristika mezinárodního pronájmu pracovních sil	17
1.2 Právní regulace.....	19
1.2.1 Právo Evropské unie	20
1.2.2 Mezinárodní právo	20
1.2.3 Vnitrostátní právo	20
1.3 Kritéria pro určení mezinárodního pronájmu pracovních sil	21
1.4 Mezinárodní pronájem pracovních sil v zákoně o daních z příjmů	21
1.5 Odměňování pronajatých pracovníků	22
1.6 Vliv na hodnotu podniku.....	23
1.7 Sporné otázky v mezinárodním pronájmu pracovních sil.....	23
1.8 Trendy v mezinárodním zaměstnávání	25
1.8.1 Vývoj v ČR.....	26
2 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ	28
2.1 Dvojí zdanění	28
2.2 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů	29
2.3 Daňové subjekty v mezinárodním zdanění	30
2.3.1 Daňový rezident.....	31
2.3.2 Daňový nerezident	33
2.4 Aktivní a pasivní příjmy.....	34
2.4.1 Stálá provozovna.....	35
2.5 Opatření k zamezení dvojího zdanění	36

2.5.1	Jednostranná opatření k zamezení dvojího zdanění.....	36
2.5.2	Dvoustranná opatření k zamezení dvojího zdanění	37
2.6	Metody zamezení dvojímu zdanění	37
2.6.1	Metoda zápočtu daně (<i>Credit system</i>).....	38
2.6.2	Metoda vynětí příjmů (<i>Exemption</i>).....	39
2.7	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	40
2.8	Rozbor Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskem.....	42
2.8.1	Osoby, na které se Smlouva vztahuje	43
2.8.2	Daně, na které se Smlouva vztahuje	43
2.8.3	Rezident	43
2.8.4	Stálá provozovna.....	44
2.8.5	Příjmy ze závislé činnosti	45
2.8.6	Vyloučení dvojího zdanění	45
2.8.7	Zásada rovného nakládání	46
3	SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ V EU	47
3.1	Koordinace sociálního zabezpečení v EU.....	47
3.1.1	Rovné zacházení	49
3.1.2	Použití jednoho právního řádu	49
3.1.3	Sčítání dob pojištění.....	50
3.1.4	Výplata dávek	50
3.1.5	Asimilace faktů	50
4	MEZINÁRODNÍ SMLOUVY O SOCIÁLNÍM ZABEZPEČENÍ.....	51
5	PRONÁJEM PRACOVNÍKŮ Z EU DO ČR.....	53
5.1	Povinnosti v oblasti daně z příjmů.....	53
5.1.1	Povinnosti zahraničního zaměstnavatele	53
5.1.2	Povinnosti pronajatého pracovníka.....	54

5.1.3	Povinnosti českého uživatele	54
5.1.4	Shrnutí.....	55
5.2	Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení	56
5.2.1	Důchodové a nemocenské pojištění.....	57
5.2.2	Zdravotní pojištění	58
5.2.3	Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.....	59
5.2.4	Shrnutí.....	60
5.3	Zdanění příjmů pronajatých pracovníků v ČR.....	60
5.3.1	Základ daně.....	61
5.3.2	Zálohy na daň z příjmů	62
5.3.3	Roční daňová povinnost.....	64
6	PRONÁJEM PRACOVNÍKŮ Z ČR DO EU	65
6.1	Povinnosti v oblasti daní z příjmů.....	65
6.1.1	Povinnosti českého zaměstnavatele	65
6.1.2	Povinnosti pronajatého pracovníka.....	66
6.1.3	Shrnutí.....	67
6.2	Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení	68
7	MOŽNOSTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACE PRONAJATÝCH PRACOVNÍKŮ	70
7.1	Daňová optimalizace daňových rezidentů ČR	70
7.1.1	Nezdanitelná část základu daně	70
7.1.2	Slevy na dani.....	71
7.2	Daňová optimalizace daňových nerezidentů ČR	72
7.2.1	Nezdanitelná část základu daně	73
7.2.2	Slevy na dani.....	73
8	PRAKTICKÁ ČÁST	74
8.1	Východiska.....	74

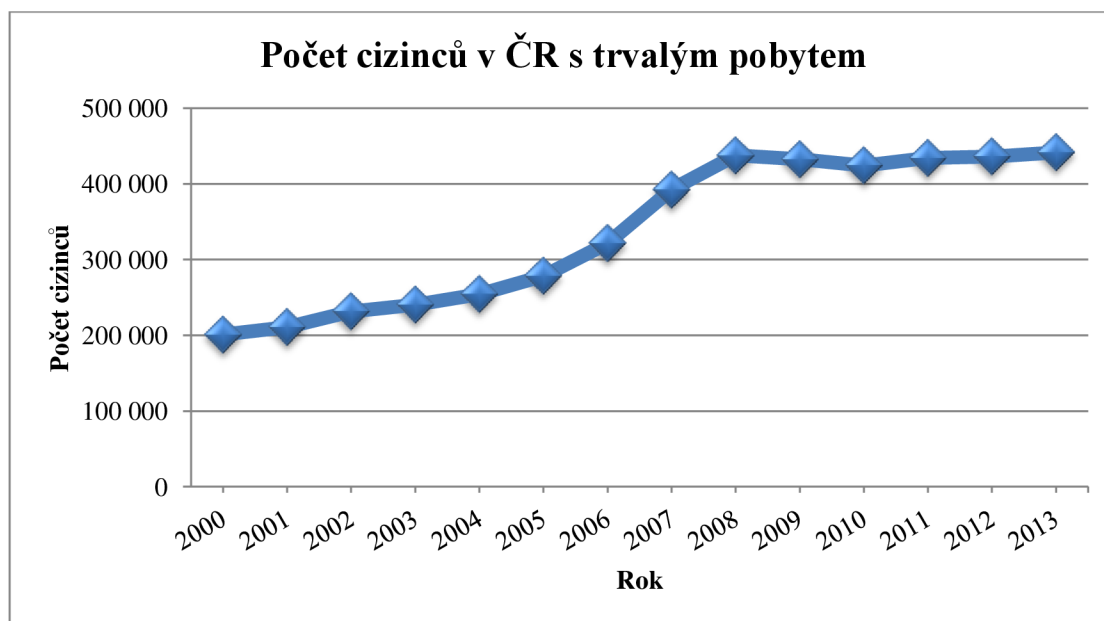
8.2	Povinnosti v oblasti daní z příjmů.....	76
8.2.1	Povinnosti Matky, s.r.o.	76
8.2.2	Povinnosti slovenských pracovníků.....	76
8.2.3	Povinnosti Dcery, s.r.o.....	76
8.2.4	Shrnutí.....	77
8.3	Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení	77
8.3.1	Povinnosti Matky, s.r.o.	77
8.3.2	Povinnosti slovenských pracovníků.....	78
8.3.3	Povinnosti Dcery, s.r.o.....	78
8.3.4	Shrnutí.....	78
8.4	Výpočet zálohy na daň z příjmů.....	79
8.5	Výpočet daňové povinnosti	81
8.5.1	Daňová povinnost p. Kováče	81
8.5.2	Daňová povinnost p. Vargy	83
8.6	Výpočet sociálního a zdravotního pojištění	85
8.7	Výpočet zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele	85
9	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	87
9.1	Uzavření smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovních sil	87
9.2	Určení povinností v oblasti daní z příjmů	88
9.3	Určení povinností v oblasti sociálního zabezpečení	90
9.4	Matice souhrnu postupů a povinností	91
	ZÁVĚR.....	95
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	97
	SEZNAM TABULEK	106
	SEZNAM MATIC.....	107
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	107

SEZNAM GRAFŮ	108
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	109
SEZNAM PŘÍLOH	110
PŘÍLOHY	I

Úvod

Daně jsou významným příjmem veřejných rozpočtů, především pak rozpočtu státního. Odvádí se z majetků a příjmů, jsou obsaženy také v cenách zboží a služeb. Byly velmi diskutovaným tématem v minulosti a je tomu tak i v současné době. Daňových zákonů je mnoho, jde o složitou problematiku, ve které často dochází ke změnám. Rostoucí význam má však také daňová oblast v mezinárodním měřítku.

S rostoucí globalizací světové ekonomiky dochází k nárůstu možností spolupráce se zahraničními státy, ať už jde o nákup a prodej zboží či služeb, nebo pohyb osob za účelem zaměstnání, podnikání nebo investování. Na Grafu 1 lze vidět, že se počet přistěhovaných do České republiky od roku 2000 více než zdvojnásobil. Podobná situace je i v dalších státech Evropské unie, kde rovněž dochází k přílivu zahraničního obyvatelstva. Z tohoto důvodu je spolupráce mezi státy více než nutná. Je třeba určit, ve kterých státech bude konkrétní majetek nebo příjem zdaněn a který subjekt dani podléhá. Zároveň je třeba zamezit tomu, aby byl příjem nebo majetek zdaněn vícekrát. K tomu slouží mezinárodní smlouvy, které státy mezi sebou uzavírají.



Graf 1: Počet cizinců v ČR s trvalým pobytem. (Počet osob.)

(Vlastní zpracování s využitím ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Česká republika od roku 1989 v číslech. *Český statistický úřad.cz* [on-line].)

S volným pohybem osob pochopitelně souvisí možnost vykonávání práce v zahraničí. Jednou z možností je v současné době mezinárodní pronajímání pracovníků, zejména

v případě mateřských a dceřných obchodních společností¹, které rozšiřují svou působnost i do zahraničí. Ve spojení s tímto typem mezinárodního zaměstnávání je třeba určit znaky, které mezinárodnímu pronájmu pracovníků odpovídají, a stanovit podmínky, jež z tohoto smluvního vztahu vyplývají. Jedná se o určení povinností v oblasti daní z příjmů a v oblasti sociálního zabezpečení, které se mohou u jednotlivých subjektů lišit. Právě touto problematikou a jejími dopady v těchto oblastech se diplomová práce zabývá. Práce je rozdělena na devět samostatných kapitol, které však na sebe navazují a vzájemně spolu souvisejí.

První kapitola se zabývá teoretickými východisky mezinárodního pronájmu pracovníků – charakterizuje tento pojem, stanovuje kritéria jeho vzniku, zabývá se právní regulací této možnosti mezinárodního zaměstnávání. Významnou součástí je rozbor judikatury, tedy rozsudků soudů týkajících se sporných otázek při mezinárodním pronájmu pracovníků. Druhá kapitola definuje mezinárodní dvojí zdanění a obsahuje základní pojmy, které s tématem této práce souvisí. Dále uvádí opatření včetně metod, jimiž lze zcela nebo alespoň z části zabránit dvojímu zdanění, obsah smluv o zamezení dvojímu zdanění včetně rozboru příslušných článků smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskem. V následujících dvou kapitolách je uvedena koordinace sociálního zabezpečení na úrovni unijní i mezinárodní, jež je pro pochopení zkoumané problematiky velmi důležitá.

Pátá až sedmá kapitola jsou stěžejní částí této práce, zaměřují se na pronájem pracovníků z Evropské unie do České republiky, resp. z České republiky do Evropské unie. Podrobně je zde rozebrána problematika určení subjektů odpovědných za odvody daňové i odvody na sociální zabezpečení či způsob zdanění pronajatých pracovníků. Poté následuje návrh daňové optimalizace pronajímaných pracovníků. Na tuto část pak navazuje praktická část, ve které jsou teoretická východiska mezinárodního pronájmu pracovníků aplikována na konkrétní situaci, kdy slovenská mateřská obchodní korporace pronajímá své zaměstnance dceřné obchodní korporaci v České republice. V závěru práce obsahuje návrhy vhodné pro postup zavedení tohoto druhu mezinárodního zaměstnávání.

¹ Místo nového pojmu obchodní korporace je v této práci používán zaužívaný název obchodní společnost.

Cíle práce

Práce se zabývá mezinárodním pronájmem pracovních sil mezi Českou republikou a státy Evropské unie, hlavním cílem je navrhnout způsob zdanění pronajatých pracovníků a určit subjekty, které nesou odpovědnost za plnění povinností v oblasti daní z příjmů a v oblasti sociálního zabezpečení. Dílčím cílem je zhodnocení právních předpisů a neméně významné judikatury v oboru mezinárodního pronájmu pracovních sil. Dalším cílem je také návrh vhodné daňové optimalizace pronajatých pracovníků. Tato diplomová práce tedy poskytuje ucelený soubor informací pro zavedení tohoto typu mezinárodního zaměstnávání.

Metody práce

Při zpracování diplomové práce byly využity zejména metody analýzy a syntézy. Analýza představuje rozkládání zkoumaného jevu na jednotlivé části, naopak syntézou se rozumí spojení jednotlivých částí v jeden celek. Spolu tvoří nedělitelnou jednotu, navzájem se prolínají a doplňují.² Metoda analýzy je využita při rozboru právních předpisů, výběru informací z odborné literatury a elektronických zdrojů a při rozboru složitého celku na jeho jednotlivé části. Metoda syntézy pak tyto dílčí informace shromažďuje v jeden celek.

Dalšími využitými metodami jsou srovnání, dedukce, abstrakce a konkretizace. Srovnání umožňuje zjistit shodné či odlišné znaky u dvou a více různých jevů, je využita při porovnávání tuzemské právní úpravy a mezinárodních smluv a předpisů. Metoda dedukce, neboli odvození závěrů z jiných platných výroků na základě zákonů logiky, nachází uplatnění zejména při práci s právními předpisy. Při vymezení základních pojmů je využita také abstrakce, která představuje oddělení nepodstatných informací od podstatných, čímž umožňuje zjistit podstatu zkoumané problematiky.³

² SYNEK, Miloslav, Helena SEDLÁČKOVÁ a Hana VÁVROVÁ. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*, s. 20-21.

³ Tamtéž, s. 19-22.

Konkretizace neboli upřesnění je pak využita především v praktické části, kdy jsou teoretická východiska aplikována na konkrétní případy, a při zpracování judikatury.⁴

⁴ PETRÁČKOVÁ, Věra a Jiří KRAUS. *Akademický slovník cizích slov: [A-Ž]*, s. 412.

1 Mezinárodní pronájem pracovních sil – teoretická východiska

Problematika mezinárodního pronájmu pracovníků byla do českých právních předpisů zakotvena ke dni 1. října 2004, kdy nabyl účinnosti zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění p. p. spolu se samostatnou úpravou v zákoníku práce. Tím se v českém právu objevil pojem „agentura práce“. Tyto agentury mohou s povolením Ministerstva práce a sociálních věcí (dále jen MPSV) poskytovat vlastní zaměstnance k výkonu pracovní činnosti jiným subjektům a zprostředkovávat pracovní příležitosti.⁵ Pronájem pracovníků však může být sjednán i bez pomoci agentury práce. Nejčastěji jde o pronájem mezi mateřskými a dceřinými obchodními korporacemi. Právě touto variantou se práce bude zabývat.⁶

Mezinárodní pronájem pracovníků je jedním z nejdiskutovanějších témat i předmětem zájmu kontrolních orgánů.⁷ Důvodem je složitá právní úprava zdanění těchto pracovníků i odvodů na sociální a zdravotní pojištění.⁸

1.1 Charakteristika mezinárodního pronájmu pracovních sil

Mezinárodní pronájem pracovních sil je jednou z možností mezinárodního zaměstnávání⁹. Jde o takovou situaci, kdy právní zaměstnavatel poskytne své

⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 135-137.

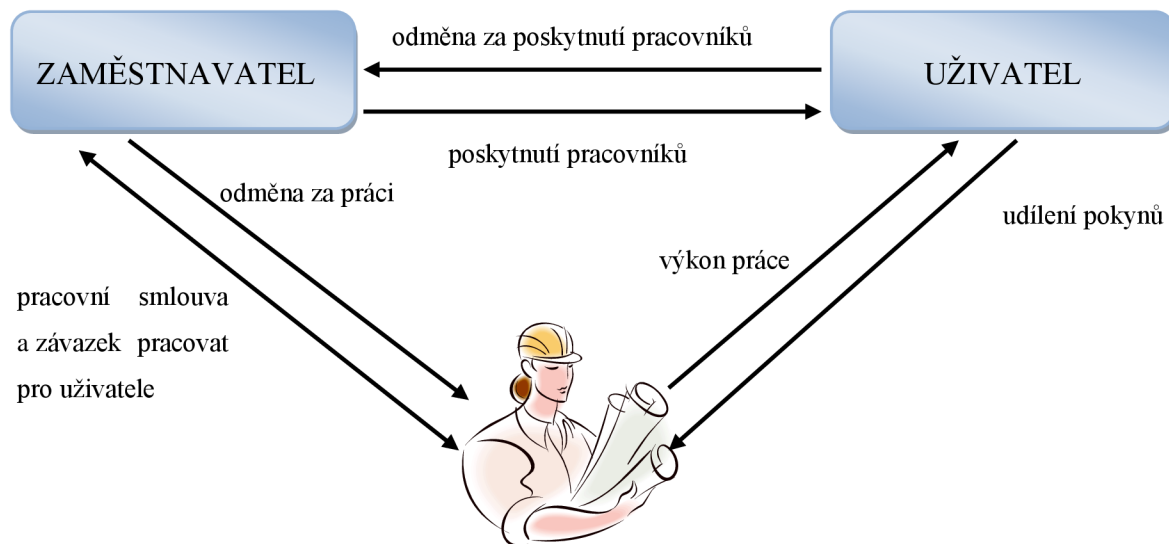
⁶ Mezinárodní pronájem pracovníků je pojmem, který je řešen i v rámci OECD a má poměrně dlouhou historii, poprvé byl definován již v roce 1984. Vymezení tohoto pojmu odpovídá dnešní definici, jak je uvedeno dále. (INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. IFA Research Paper: Tax Implications on International Hiring-Out of Labour/Hiring-Out of Labour – still the poor relation in double tax conventions? *International Fiscal Association.nl* [on-line].)

⁷ Daňovými otázkami týkající se mezinárodního pronájmu pracovních sil se v nedávné době zabývalo např. i Dánsko či Belgie. (PRICEWATERHOUSECOOPERS. New rules on hiring-out of labour may expand the number of foreign workers subject to the rules. *PricewaterhouseCoopers.com* [on-line]; JOHNSON, Constance. *Belgium: Rules for Hiring Out Labor Come into Force* [on-line].)

⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 135-137.

⁹ Dalšími možnostmi mezinárodního zaměstnávání jsou lokální zaměstnání, kdy český zaměstnanec uzavře pracovní smlouvu se zahraničním subjektem nebo zahraniční pracovník s českým zaměstnavatelem, a vyslání, kdy je pracovník svým zaměstnavatelem vyslán vykonávat pro něj práci u odběratele do jiného státu než je stát jeho sídla, a to na dobu maximálně 24 měsíců. (RYTÍŘOVÁ,

zaměstnance jinému uživateli¹⁰, aby u něj vykonávali práci podle jeho pokynů a pod jeho vedením. Přidělení zaměstnanci však nadále zůstávají v pracovněprávním vztahu s právním zaměstnavatelem, s uživatelem neuzavírají ani pracovní smlouvu. Práci ale vykonávají jen pro uživatele.¹¹ Grafické znázornění mezinárodního pronájmu pracovníků představuje Obrázek 1.



Obrázek 1: Pronájem pracovní síly.

(Zpracováno s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 150.)

Za riziko při výkonu práce zodpovídá v plné míře uživatel. Tomu také plynou i užitky spojené s prací. Pronajatí pracovníci jsou součástí organizační struktury uživatelského subjektu, jsou přidělováni na základě svých zkušeností, schopností a kvalifikace.¹²

Pracovní vztah obvykle vzniká na základě smlouvy o pronájmu pracovních sil mezi právním zaměstnavatelem a uživatelem. Smlouva by měla obsahovat tyto náležitosti¹³:

Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 18-19; 107-109).

¹⁰ Nebo také ekonomickému zaměstnavateli či hostitelské společnosti.

¹¹ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 150.

¹² Tamtéž.

¹³ Smlouva nemusí obsahovat všechny uvedené náležitosti. Vždy záleží na konkrétní situaci.

- způsob výběru pronajatých pracovníků,
- podmínky přidělení pracovníků,
- způsob odměňování pracovníků,
- poplatků za pronájem.¹⁴

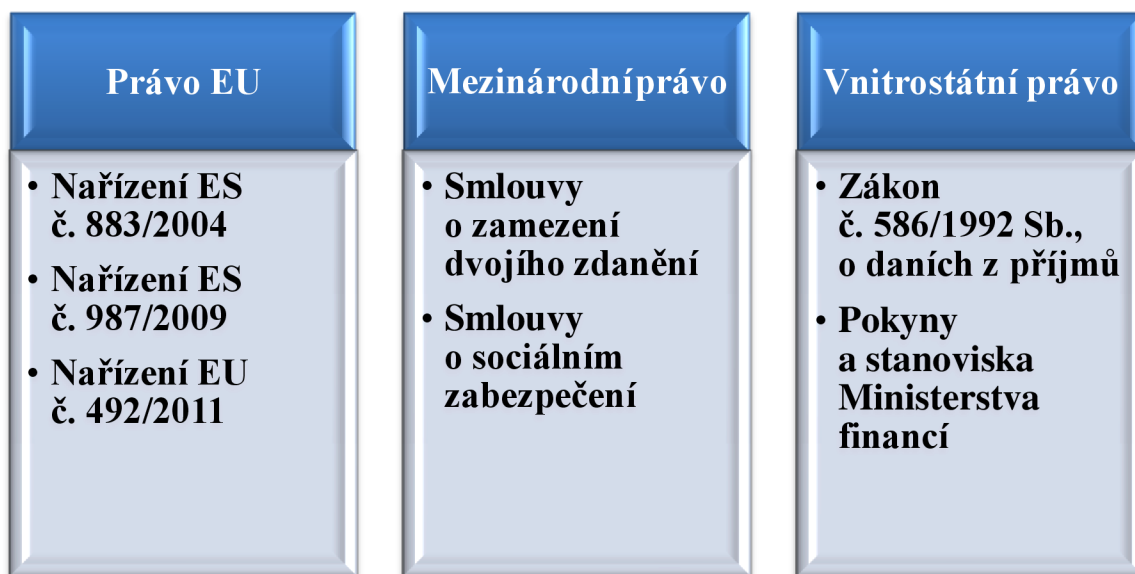
1.2 Právní regulace

Mezinárodní pronájem pracovních sil jakožto součást mezinárodního zdanění příjmů podléhá rozsáhlé právní regulaci. Regulace probíhá na úrovni:

- práva Evropské unie (dále jen EU),
- mezinárodního práva,
- vnitrostátního práva.

V této souvislosti nelze opomíjet judikaturu Nejvyššího správního soudu a judikaturu Evropského soudního dvora.

Obrázek 2 představuje hlavní prameny právní úpravy na jednotlivých úrovních právní regulace mezinárodního pronájmu pracovníků.



Obrázek 2: Hlavní prameny právní regulace mezinárodního pronájmu pracovních sil.

(Vlastní zpracování.)

¹⁴ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 151.

1.2.1 Právo Evropské unie

Z unijního práva je důležitá Smlouva o fungování Evropské unie (dále jen SFEU), jíž je dána možnost výkonu pracovní činnosti v zahraničí. SFEU v článku 45 zajišťuje volný pohyb pracovníků v EU. Na tuto smlouvu pak navazuje Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie, jež ve článku 7 zabezpečuje rovné zacházení pracovníků z jiných členských států s tuzemskými pracovníky, včetně rovnosti v oblasti daní a sociálního zabezpečení.¹⁵ Nařízení ES č. 883/2004 a Nařízení ES č. 987/2009 upravují koordinaci sociálního zabezpečení (viz kap. 3.1, str. 47 a násl.).

1.2.2 Mezinárodní právo

V souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovníků je třeba zmínit smlouvy o zamezení dvojího zdanění a smlouvy o sociálním zabezpečení. Jejich podrobná charakteristika je uvedena v samostatných kapitolách (viz kap. 2.7, str. 40 a násl. a kap. 4, str. 51 a násl.).

1.2.3 Vnitrostátní právo

Hlavním pramenem vnitrostátního práva je především zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP). V oblasti mezinárodního pronájmu pracovních sil jsou významná zejména ustanovení § 2 a § 17, jež definují pracovníky s omezenou a neomezenou daňovou povinností (viz kap. 2.3, str. 30 a násl.) Dále jsou důležitá ustanovení § 6 odst. (2), § 38c a § 38h (viz kap. 1.4, str. 21 a násl.). ZDP doplňují i příslušné pokyny a stanoviska ministerstva financí (dále jen MF), jež zpřesňují příslušná ustanovení daňových předpisů s mezinárodním pronájem pracovníků souvisejících.

¹⁵ Smlouva o fungování Evropské Unie (konsolidované znění); Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie.

1.3 Kritéria pro určení mezinárodního pronájmu pracovních sil

K určení, zda se jedná o mezinárodní pronájem pracovních sil, lze využít Pokyn D-151 MF ČR¹⁶, jež stanovuje znaky mezinárodního pronájmu pracovních sil:

- uživatel určuje (objednává) množství, kvalifikaci a další požadavky na pracovníky (věk, pohlaví atd.) a určuje dobu, po kterou je bude potřebovat,
- uživatel přímo nebo nepřímo ukládá úkoly, pracovníky řídí a kontroluje,
- uživatel určuje místo výkonu práce, které je pod jeho kontrolou a odpovědností,
- odměna za práci je stanovena na základě délky pracovní doby nebo jiným způsobem, jímž lze zjistit souvislost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vypláceným pracovníkovi,
- nářadí a materiál pracovníkům poskytuje uživatel.¹⁷

Výše uvedené znaky nemusí být v konkrétních situacích splněny všechny, jde pouze o přehled možných kritérií. Ovšem první dvě z nich uvedené jsou pro určení mezinárodního pronájmu pracovních sil stěžejní.¹⁸

1.4 Mezinárodní pronájem pracovních sil v zákoně o daních z příjmů

Na mezinárodní pronájem pracovníků pamatuje i česká právní úprava, která v ZDP v § 6 odst. (2) říká, že zaměstnavatelem je i český daňový rezident (fyzická nebo právnická osoba), u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když je odměna za práci vyplácena na základě smluvního vztahu prostřednictvím zahraniční osoby – právního zaměstnavatele. Odměna se považuje za příjem vyplácený českým daňovým rezidentem, tzn. za příjem, který vyplatil pronajatému pracovníkovi jeho uživatel. Pokud je v odměně zahrnuta i částka za zprostředkování (o odměňování

¹⁶ Pokyn Ministerstva financí ČR D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., čj.251/3 531/1997 ze dne 10. června 1997.

¹⁷ Pokyn Ministerstva financí ČR D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., čj.251/3 531/1997 ze dne 10. června 1997.

¹⁸ Tamtéž.

pracovníků viz kap. 1.5, str. 22), za příjem pracovníka se považuje minimálně 60 % z celkové odměny.¹⁹

Skutečnost, že věta druhá a následující § 6 odst. (2) není doplněním § 6 odst. (1), ale představuje samostatnou kategorii, která postihuje právě mezinárodní pronájem pracovní síly, potvrzuje i judikatura, viz např. rozsudek 2 Afs 176/2004-140.²⁰

ZDP označuje českého uživatele též za plátce daně, jež má povinnost odvádět a platit zálohy na daň z příjmů pronajatých pracovníků (viz kap. 5.1.3, str. 54).²¹

1.5 Odměňování pronajatých pracovníků

Odměnu pronajatým pracovníkům vyplácí jejich právní zaměstnavatel. Ten poté uživateli vyfakturuje poplatek za pronájem pracovníků, který by měl záviset na nákladech spojených s jejich odměňováním i s náklady s nimi souvisejícími (např. náklady na sociální pojištění, cestovní náhrady apod.). Do poplatku se obvykle zahrnuje i marže, tedy částka za zprostředkování mezi spojenými osobami (např. mezi mateřskou a dceřinou obchodní korporací). Marže by měla být v obvyklé výši odpovídající principům pro transferové ceny²² mezi spojenými osobami.²³

Odměnu může pracovníkům vyplatit i přímo jejich uživatel. V takové situaci ale dochází ke změně dopadů daňových i v oblasti pojistného.²⁴ Touto variantou se práce dále zabývat nebude.

¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 6, odst. (2).

²⁰ Rozsudek NSS ze dne 1. června 2005, čj. 2 Afs 176/2004-140.

²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38c, § 38h a násl.

²² Transferové neboli převodní ceny jsou ceny, které se uplatňují při transakcích uskutečňovaných mezi dvěma ekonomicky propojenými subjekty.

²³ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 151-152.

²⁴ Tamtéž, s. 152.

1.6 Vliv na hodnotu podniku

Hodnotu podniku²⁵ ovlivňuje mnoho různých faktorů. Jedním z nich jsou i daně, s čímž pak souvisí problematika mezinárodního zdanění. Náklady spojené s mezinárodním pronájmem pracovníků, jež je součástí mezinárodního zdanění příjmů, též ovlivňují hodnotu podniku. Tyto náklady představují platby za sociální zabezpečení pronajatých pracovníků, jež má zaměstnavatel povinnost odvádět z jejich mzdy. Jsou zde i administrativní náklady s těmito odvody spojené, odvody záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků nebo náklady, které s jejich pronájmem úzce souvisí (např. sjednání smlouvy o pronájmu pracovníků, fakturace odměn za práci, odpovědnost za riziko při výkonu práce apod.).²⁶ Každý z těchto nákladů snižuje zisk a má tak vliv na hodnotu podniku. Cílem každého podniku by mělo být zvyšování jeho hodnoty, neboť *„Prosperující podnik, zvyšující svou hodnotu, přináší hodnotu i pro své zákazníky, uspokojuje potřeby svých zaměstnanců, odvádí část vytvořené hodnoty do veřejných rozpočtů a tím umožňuje rozvoj společnosti.“*²⁷

1.7 Sporné otázky v mezinárodním pronájmu pracovních sil

K nejčastějším sporům, ke kterým v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovníků dochází, je určení toho, zda se jedná o pronájem pracovní síly či nikoliv. Smluvní strany mezi sebou často uzavírají smlouvy o dílo, při daňové kontrole však správce daně takový vztah označí jako mezinárodní pronájem pracovní síly a vyměří daň za příjmy pronajatých pracovníků. Rozhodujícím kritériem v těchto sporech bývá obvykle to, zda pracovníci vykonávají práci přímo podle příkazů uživatele.

Jedním z případů, kdy došlo k uzavření smlouvy o dílo, je například spor společnosti Kovolit. Po kontrole správcem daně byl na základě obsahu smlouvy tento vztah označen za mezinárodní pronájem pracovní síly podle § 6 odst. (2) ZDP. Z případu vyplývá, že

²⁵ Definici hodnoty podniku včetně způsobů jejího měření lze nalézt v některém z děl odborné literatury. Významnou autorkou v této oblasti je prof. Ing. Mária Režňáková, Csc., ze zahraničních autorů pak prof. Aswath Damodaran, Ph.D., MBA.

²⁶ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 150-175.

²⁷ REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Efektivní financování rozvoje podnikání*, s. 16.

pracovníci se řídili pokyny českého uživatele, i když mezi nimi neexistoval pracovněprávní vztah. Odměnu za práci jim ale vyplácel jejich právní slovenský zaměstnavatel na základě podkladů od uživatele. Bylo poukázáno, že právní zaměstnavatel práci pracovníků osobně neřídil, pokyny byly předávány uživatelem, který též kontroloval kvalitu odvedené práce a dobu výkonu práce. Práce byla prováděna soustavně a opakovaně. Všechny tyto aspekty poukazují na to, že jde o mezinárodní pronájem pracovní síly, jak potvrdil i rozsudek NSS čj. 9 Afs 26/2011-97.²⁸

Tento rozsudek potvrzuje také skutečnost, že věta druhá a následující § 6 odst. (2) není doplněním § 6 odst. (1), ale představuje samostatnou kategorii, která postihuje právě mezinárodní pronájem pracovní síly. Vztahem mezi těmito dvěma ustanoveními se NSS zabýval vícekrát, významným je např. rozsudek čj. 2 Afs 176/2004-140, kde uvedl, že „... zákon o daních z příjmů v ustanovení § 6 odst. (2) větě druhé a třetí říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly (a jen a pouze tyto) jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly pracuje a která je českým daňovým rezidentem..., postavení „zaměstnavatele“ ..., i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, nýbrž je mu vyplácen zahraniční osobou – jeho skutečným zaměstnavatelem, který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal...“²⁹

V souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovní síly lze zmínit i spor společnosti Obnova, jež se týká určení subjektu, který má povinnost odvádět zálohu na daň z příjmů pronajatých pracovníků. Také v tomto sporu došlo k situaci, že právní vztah byl označen jako smlouva o dílo. Správce daně jej však označil za mezinárodní pronájem pracovní síly, což následně potvrdil i Krajský soud. Z rozsudku vyplývá, že český daňový rezident, u kterého vykonávají činnost slovenští pronajatí pracovníci, má postavení zaměstnavatele a tudíž i plátce daně, i když mzdu pracovníkům nevyplácí on sám, nýbrž zahraniční zaměstnavatel, který mu pracovníky pronajal.³⁰

²⁸ Rozsudek NSS ze dne 30. srpna 2011, čj. 9 Afs 26/2011-97.

²⁹ Rozsudek NSS ze dne 1. června 2005, čj. 2 Afs 176/2004-140.

³⁰ Rozsudek NSS ze dne 17. února 2012, čj. 5 Afs 39/2011-162.

Obdobný případ byl řešen a obdobného výsledku bylo dosaženo i ve starších rozsudcích, viz např. 6 Afs 24/2004-109³¹, 2 Afs 212/2004-53³².

K opačnému vyřešení sporu došlo u společnosti Chmelařský institut. Opět byla uzavřena smlouva o dílo. Při prozkoumání, zda nejde o mezinárodní pronájem pracovníků však soud dospěl k závěru, že pracovníci nevykonávali práci přímo podle příkazů uživatele. Ten pouze určil pracoviště a kontroloval, zda byla práce splněna. Práce však byla organizována skutečným zaměstnavatelem pracovníků ze Slovenska. V tomto případě tedy nebylo potvrzeno, že by český uživatel byl zaměstnavatelem podle § 6 odst. (2) ZDP věty druhé a následující.³³ Podobně byl vyřešen i případ v rozsudku 2 Afs 131/2005-49.³⁴

1.8 Trendy v mezinárodním zaměstnávání

Pohyb osob a zejména pracovníků se začal rozmáhat především po roce 2004, kdy ČR vstoupila do EU. Volný pohyb pracovníků je jednou ze základních hospodářských svobod EU, jehož cílem je usnadnit hledání lepších pracovních a životních podmínek a zvyšování kvalifikace. Dalším záměrem bylo i ulehčení situace na pracovním trhu a jeho rozdělení do dvou skupin zemí – země s nedostatkem pracovních sil a země s přebytkem pracovních sil. V neposlední řadě byl rovněž úmysl užšího spojení evropských národů a vzájemného poznání a porozumění.³⁵

K pomoci růstu pohybu pracovníků v rámci EU patří například odstranění diskriminace zahraničních pracovníků, uznávání kvalifikace získané v jiném členském státě, zrušení kontrol osob na hranicích i vyřešení otázky sociálního zabezpečení pracovníků pocházejících z jiného členského státu.³⁶

Jelikož se nepodařilo získat statistiky, které by přímo souvisely s pohybem osob v rámci mezinárodního pronájmu pracovních sil, považuje autorka za vhodné zmínit alespoň

³¹ Rozsudek NSS ze dne 28. dubna 2005, čj. 6 Afs 24/2004-109.

³² Rozsudek NSS ze dne 31. srpna 2005, čj. 2 Afs 212/2004-53.

³³ Rozsudek NSS ze dne 27. dubna 2012, čj. 7 Afs 46/2011-106.

³⁴ Rozsudek NSS ze dne 21. března 2006, čj. 2 Afs 131/2005-49.

³⁵ URBAN, Luděk. *Volný pohyb osob* [on-line].

³⁶ Tamtéž.

statistiky týkající se migrace zahraničních obyvatel do ČR. Dle názoru autorky se lze domnívat, že spolu úzce korespondují.

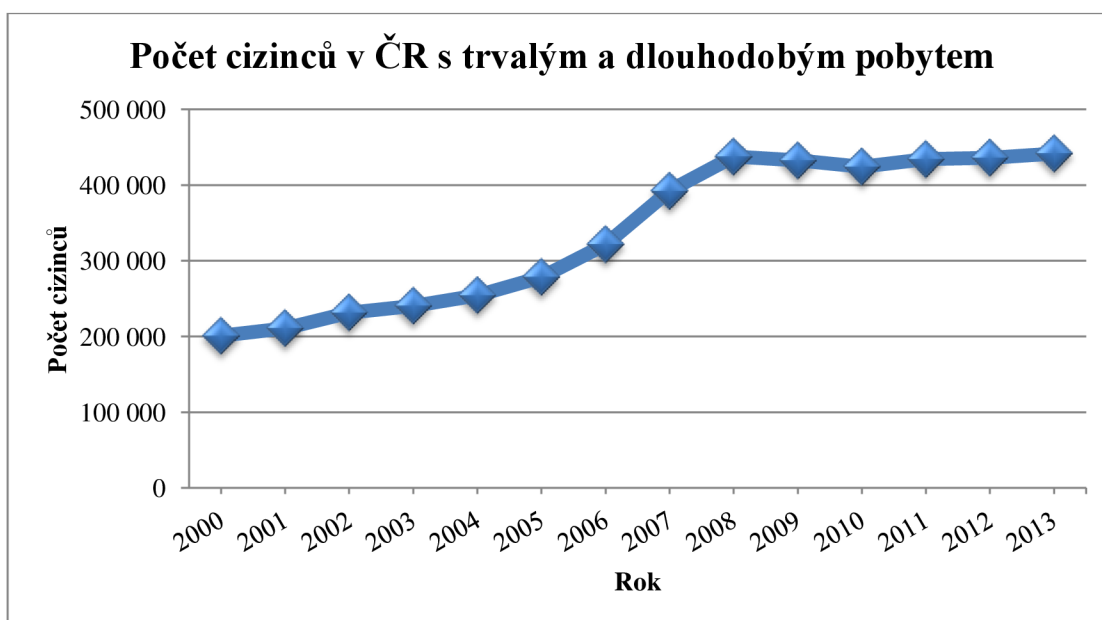
1.8.1 Vývoj v ČR

Následující Tabulka 1 a Graf 2 uvádí počet cizinců v ČR s trvalým pobytem od roku 2000 do roku 2013. Lze vidět postupný nárůst počtu cizinců, jež se do ČR přistěhovali a získali zde trvalý pobyt. Nárůst je pozvolný, ale výrazný růst nastává mezi léty 2005 až 2008, což lze přičíst tomu, že ČR vstoupila k 1. květnu 2004 do EU a stala se součástí zóny volného pohybu osob. Následující dva roky zaznamenávají mírný pokles, v dalších letech naopak čísla začínají opět pomalu stoupat.

Tabulka 1: Počet cizinců v ČR s trvalým a dlouhodobým pobytem. (Počet osob.)

(Vlastní zpracování s využitím ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Česká republika od roku 1989 v číslech. *Český statistický úřad.cz* [on-line].)

Rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Počet	200 951	210 794	231 608	240 421	254 294	278 312	321 456
Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Počet	392 315	437 565	432 503	424 291	434 153	435 946	441 536



Graf 2: Počet cizinců v ČR s trvalým a dlouhodobým pobytem. (Počet osob.)

(Vlastní zpracování s využitím ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Česká republika od roku 1989 v číslech. *Český statistický úřad.cz* [on-line].)

Tabulka 2 zobrazuje počty zaměstnaných cizinců³⁷ v ČR podle zemí ve stavu k 31. 12. 2011. Uvedeny jsou státy EU, zbývající státy EHP, jež nejsou členy EU, a Švýcarsko. Z nečlenských států jsou vybrány pouze dva státy s nejvyšším počtem cizinců, a to Ukrajina a Vietnam. Tyto dvě země mnohonásobně převyšují počet přistěhovalců z členských států EU a EHP. Počty přistěhovaných se vyskytují v řádech stovek, případně tisíců. Významné číslo tvoří dva sousední státy, Polsko s více než 20 000 a Slovensko s téměř 118 000 přistěhovanými v ČR. Naopak zde nejsou žádní občané z Lichtenštejnska.

Tabulka 2: Počet zaměstnaných cizinců v ČR k 31. 12. 2011. (Počet osob.)

(Vlastní zpracování s využitím ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Cizinci: Zaměstnanost – Datové údaje. Český statistický úřad.cz [on-line].)

Státy EU					
Belgie	451	Kypr	44	Portugalsko	243
Bulharsko	8 148	Litva	763	Rakousko	1 271
Dánsko	232	Lotyšsko	407	Rumunsko	6 817
Estonsko	102	Lucembursko	14	Řecko	377
Finsko	213	Maďarsko	833	Slovensko	117 831
Francie	2 166	Malta	25	Slovinsko	168
Chorvatsko	695	Německo	4 830	VB a Irsko	3 654
Irsko	376	Nizozemsko	967	Španělsko	750
Itálie	1 810	Polsko	21 430	Švédsko	357
Státy EHP					
Island	18	Lichtenštejnsko	0	Norsko	77
Ostatní státy					
Švýcarsko	202	Ukrajina	68 950	Vietnam	32 145

³⁷ Počet zaměstnaných cizinců představuje jak zaměstnané cizince, jež jsou evidováni úřadem práce, tak i cizince, kteří mají v ČR zřízenou živnost.

2 Mezinárodní dvojí zdanění

Z hlediska zkoumané problematiky je nutné zmínit i existenci mezinárodního dvojího zdanění. Pronajatí pracovníci obvykle pochází z jednoho státu a vykonávají práci v jiném státě, tudíž se na ně uvedená situace přímo vztahuje. Spolu s definicí mezinárodního dvojího zdanění budou v této kapitole vysvětleny i základní pojmy, se kterými se lze v oblasti mezinárodního zdanění setkat, a uvedena opatření, jimiž je možné dvojímu zdanění zabránit.

2.1 Dvojí zdanění

Dvojím zdaněním se chápe taková situace, kdy je stejný příjem podroben dvojímu nebo i vícenásobnému zdanění stejnou nebo podobnou daní. Není jím však případ, kdy je jedna transakce zatížena dvěma různými daněmi kvůli vzniku dvou odlišných předmětů daně. Jde např. o převod nemovitosti, která je zatížena daní z nabytí nemovitých věcí³⁸ a daní z příjmů, tedy ze zisku u prodávajícího.³⁹

Se dvojím zdaněním se lze setkat i v rámci jednoho státu. Týká se to např. vyplácených podílů na zisku společnosti, které jsou zdaněny nejprve daní z příjmů právnických osob. Podruhé je tento příjem zdaněn srážkovou daní v rámci daní z příjmů fyzických osob (je-li příjemcem fyzická osoba) nebo opět daní z příjmů právnických osob (je-li příjemcem právnická osoba⁴⁰).⁴¹ Dalším příkladem může být i zdanění některých druhů výrobků (tabák, alkohol), které jsou zatíženy daní z přidané hodnoty a zároveň daní spotřební.⁴²

Dvojím zdaněním v mezinárodním měřítku se zabývá následující kapitola 2.2, která se zaměřuje již na konkrétní předmět daně, a to příjmy.

³⁸ Do konce roku 2013 daň z převodu nemovitosti.

³⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 32-33.

⁴⁰ Výjimkou je, pokud je podíl na zisku vyplácen mateřské obchodní společnosti. V tomto případě je příjem od daně osvobozen.

⁴¹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 11-14.

⁴² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 32-33.

2.2 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů

O mezinárodní dvojí zdanění jde tehdy, pokud fyzická nebo právnická osoba, jež je rezidentem jednoho státu, má zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě. Takový příjem podléhá zdanění v obou státech – v prvním státě proto, že je jeho rezidentem, ve druhém z toho důvodu, že je v něm zdroj příjmů. V takovém případě může docházet ke střetnutí daňových zákonů nejen dvou, ale i více států. Podobná situace může nastat i tehdy, když více států pohlíží na jednu a tu samou osobu jako na svého rezidenta.⁴³

Z hlediska mezinárodního pronájmu pracovníků je třeba problematiku mezinárodního dvojího zdanění příjmů znát, neboť pronajatý pracovník je obvykle v jednom státě rezidentem a z druhého státu mu plynou příjmy. Oba státy mají tedy zájem jeho příjmy zdanit.

V zásadě existují dva základní druhy mezinárodního dvojího zdanění:

- právní,
- ekonomické.⁴⁴

Právní dvojí zdanění znamená, že stejný příjem u stejného poplatníka je zdaněn dvakrát, a to za stejné zdaňovací období stejnou daní.⁴⁵ Jde o případ uvedený již výše, kdy jeden stát zdaní z titulu rezidence, druhý proto, že zdroj příjmů je v tomto státě.

Ekonomické dvojí zdanění nastává tehdy, pokud stejný příjem je podroben stejné dani za stejné zdaňovací období, ale u různých poplatníků.⁴⁶ Taková situace nastává např. již u výše zmíněných podílů na zisku společnosti.

Princip dvojího zdanění je velmi nežádoucím jevem. Existují proto mnohá opatření, která se snaží této situaci zabránit. Zabývá se jí kapitola 2.5, str. 36 a násl.

⁴³ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 11-14.

⁴⁴ Tamtéž.

⁴⁵ NERUDOVA, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. In: *Daně a právo v praxi* [on-line].

⁴⁶ Tamtéž.

2.3 Daňové subjekty v mezinárodním zdanění

V oblasti daní z příjmů je nutné charakterizovat daňové subjekty, kterými jsou poplatník a plátcé daně. Poplatníkem je osoba, která nese daňovou povinnost, tzn., že její příjmy přímo podléhají dani⁴⁷. Plátcem daně je subjekt, který odpovídá za splnění daňové povinnosti.⁴⁸

Pro účely mezinárodního zdanění příjmů rozlišují ZDP a smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) pojmy daňový rezident a daňový nerezident, a to jak u fyzických, tak právnických osob.⁴⁹ Může se však stát, že pracovník bude na základě vnitrostátních předpisů dvou států rezidentem obou těchto států. Případnou kolizi řeší SZDZ, neboť mezinárodní smlouvy mají aplikační přednost.⁵⁰

Z hlediska mezinárodního zdanění je určení daňového rezidentství, resp. nerezidentství důležité pro stanovení daňové povinnosti pracovníka, který je účastníkem mezinárodního pronajímání pracovních sil (dále jen pracovník), a obchodní společnost, jež mezinárodní pronájem pracovníků využívá (dále jen obchodní společnost).

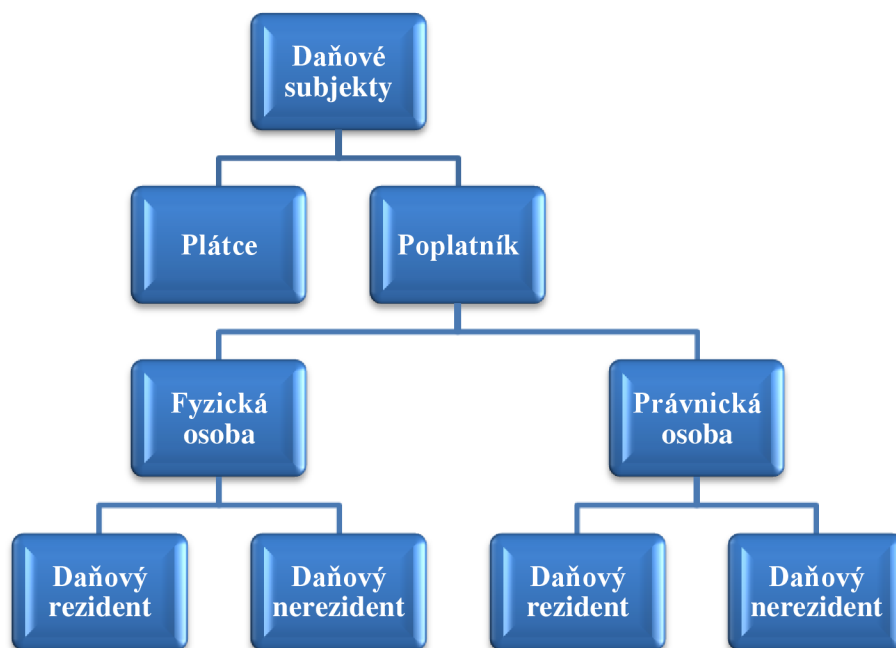
Grafické znázornění daňových subjektů v mezinárodním právu představuje Obrázek 3.

⁴⁷ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*, s. 14-15.

⁴⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 12.

⁴⁹ Tamtéž, s. 13.

⁵⁰ Aplikační přednost znamená, že pokud dojde k rozporu mezi mezinárodní smlouvou a českým právním předpisem (v tomto případě ZDP), použijí se ustanovení mezinárodní smlouvy, tedy SZDZ. To vyplývá nejen z článku 10 Ústavy ČR a § 37 ZDP, ale také to potvrzuje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-16.



Obrázek 3: Daňové subjekty v mezinárodním právu.

(Vlastní zpracování s využitím § 2 a § 17 ZDP.)

2.3.1 Daňový rezident

Daňovým rezidentem ČR je obecně označován pracovník, který má neomezenou daňovou povinnost⁵¹, což znamená, že zdanění podléhají jeho příjmy, které má v ČR, i příjmy, které mu plynou ze zahraničí.⁵²

Fyzické osoby

Kritéria pro určení daňového rezidentství u fyzických osob stanovuje ZDP v § 2 odst. (2) a (4):

- pracovník má na území ČR bydliště nebo
- pracovník se na území ČR obvykle zdržuje.⁵³

Pro stanovení daňového rezidentství postačí, pokud pracovník splní jednu z výše uvedených podmínek.

⁵¹ Neomezená daňová povinnost bývá označována též jako princip univerzality.

⁵² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 14.

⁵³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 2 odst. (2).

Bydlištěm na území ČR se rozumí místo, kde má pracovník stálý byt s úmyslem trvale se v něm zdržovat.⁵⁴ Pojem „obvykle se zdržuje“ znamená, že se pracovník na území ČR zdržuje alespoň 183 dnů v kalendářním roce (souvisle nebo i v několika obdobích), přičemž se do této doby započítává každý započatý den pobytu.⁵⁵

Určení daňového rezidentství upravují také SZDZ, které k tomu využívají několik kritérií. Tato kritéria umožňují stanovit, kterému státu bude přisuzováno daňové rezidentství pracovníka, pokud by byl podle národní legislativy daňovým rezidentem více států. Umožňují-li mu však národní právní předpisy být daňovým rezidentem pouze jednoho státu, přičemž v ostatních státech by byl daňovým nerezidentem, ani SZDZ nesmí přisoudit daňové rezidentství jinému státu.⁵⁶

Při kolizi se postupuje podle následujících kritérií:

- stálý byt (vlastní nebo pronajatý, určený pro dlouhodobé bydlení),
- středisko životních zájmů (rodina, zaměstnání, podnikání, kulturní, sportovní nebo politické aktivity apod.),
- místo, kde se pracovník obvykle zdržuje,
- státní občanství,
- dohoda zástupců smluvních států.⁵⁷

Pokud se nelze rozhodnout podle kritéria „stálý byt“, protože jej pracovník má v obou státech, posuzuje se podle střediska životních zájmů. Nelze-li určit rezidentství podle střediska životních zájmů, rozhoduje se podle místa, kde se pracovník obvykle zdržuje. V případě, že jej nelze podle něj stanovit, určí se podle státního občanství pracovníka. Není-li jej možné určit ani podle tohoto kritéria, určí daňové rezidentství příslušné

⁵⁴ Stálým bytem je chápán byt vlastní nebo pronajatý (a to i pronajatý jiné osobě), který je pracovníkovi kdykoliv k dispozici. Úmysl se v tomto bytě trvale zdržovat je posuzován v souvislosti s tím, zda pracovník byt využívá k vykonávání ekonomických aktivit (zaměstnání, podnikání) nebo v něm žije i jeho rodina (manželka, děti, rodiče). (Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6, č.j. 32320/11-31 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.)

⁵⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 2 odst. (4).

⁵⁶ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 23-24.

⁵⁷ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)* [on-line], s. 28.

úřady smluvních států dohodou. Rozhodujícím kritériem však nejčastěji bývá středisko životních zájmů.⁵⁸

Právnícké osoby

Pro porovnání jsou uvedena i kritéria pro stanovení daňového rezidentství u právnických osob. Způsob jeho určení je podstatně jednodušší než u fyzických osob. ZDP stanovuje kritéria v § 17 odst. (3):

- obchodní korporace má na území ČR své sídlo nebo
- obchodní korporace má na území ČR místo svého vedení.⁵⁹

Místem vedení se rozumí místo, kde se provádí řídicí a obchodní rozhodnutí nezbytná k činnosti podniku jako celku.⁶⁰

SZDZ určují daňové rezidentství podle státu, ve kterém se nachází místo skutečného vedení.⁶¹

2.3.2 Daňový nerezident

Daňovým nerezidentem ČR je obvykle označován pracovník, který má omezenou daňovou povinnost⁶². Zdanění podléhají příjmy, které mu plynou pouze ze zdrojů na území ČR.⁶³

ZDP definuje daňové nerezidenty v § 2 odst. (3) jako pracovníky, kteří nejsou daňovými rezidenty nebo pracovníky, o nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Totéž platí i pro právnické osoby.⁶⁴

⁵⁸ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 23-24.

⁵⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 17 odst. (3).

⁶⁰ Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, čj. 251/122 867/2000. Finanční zpravodaj, 2001, č.1.

⁶¹ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)* [on-line], s. 28.

⁶² Omezená daňová povinnost bývá označována též jako princip teritoriality.

⁶³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 14.

⁶⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 2 odst. (3), § 17 odst. (3).

V této souvislosti je třeba zmínit příjmy, které mají zdroj v ČR a které zde musí být zdaněny. Jejich výčet je taxativní, týká se pouze daňových nerezidentů a je uveden v § 22 ZDP. Pro účely mezinárodního zaměstnávání jsou významné tyto příjmy:

- příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny⁶⁵,
- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze služeb.⁶⁶

Pro určení zdroje příjmu je zásadní, ve kterém státě je vykonávána činnost, z níž příjmy plynou.⁶⁷

2.4 Aktivní a pasivní příjmy

V souvislosti s mezinárodním zdaněním je vhodné rozdělit příjmy na aktivní a pasivní. Toto rozdělení není charakteristické pouze pro ČR, ale využívá se celosvětově.⁶⁸

Aktivními příjmy jsou takové příjmy, kdy se osoba (fyzická či právnická) aktivně účastní produktivní činnosti, např. při podnikání, zaměstnání či nakládání s majetkem. Patří sem také penze starobních důchodců. Tyto příjmy se obvykle u nerezidentů zdaňují tak, že si podají daňového přiznání ve státě zdroje, přičemž je s tím spojena řada výjimek (např. omezení některých slev na dani, viz kap. 7.2, str. 72 a násl.).⁶⁹

Mezi pasivní příjmy se řadí příjmy, které nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich vzniku. Jde např. o příjmy z užívání majetku, poskytnutí práv nebo kapitálové a úrokové výnosy. Obvykle se zdaňují prostřednictvím plátce ve státu zdroje.⁷⁰

Práce se dále bude věnovat pouze aktivním příjmům.

⁶⁵ Definice stálé provozovny je uvedena v kapitole 2.4.1, str. 35.

⁶⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 22.

⁶⁷ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 26.

⁶⁸ Viz např. NATURAL RESOURCES CANADA. Canadian International Income Tax Rules. *Natural Resources Canada.ca* [on-line]; *Passives Einkommen zum Vermögensaufbau nutzen* [on-line].

⁶⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 28-29.

⁷⁰ Tamtéž.

2.4.1 Stálá provozovna

Stálá provozovna souvisí s aktivními příjmy, může vzniknout pouze daňovému nerezidentovi při výkonu podnikatelské činnosti. Podle ZDP jí může být např. dílna, kancelář, staveniště, místo prodeje či místo určené k těžbě přírodních zdrojů. V některých případech může být vznik stálé provozovny vázán na splnění časového testu, např. u stavebních prací, kdy stálá provozovna vznikne, pokud doba jejich trvání přesáhne šest měsíců za dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců.⁷¹

Podmínky vzniku stálé provozovny upravují též jednotlivé SZDZ a mají aplikační přednost před českými právními předpisy, jak bylo již uvedeno výše. Obvykle je stálá provozovna ve SZDZ určena jako „*trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“⁷². Většinou zahrnuje dílnu, kancelář, místo prodeje, místo vedení podniku a místo k těžbě přírodních zdrojů.⁷³ I ve SZDZ je vznik stálé provozovny u určitých kategorií vázán na splnění časového testu. Obecně se tak děje u stavebních, montážních a instalačních prací, kdy stálá provozovna vzniká, pokud tyto činnosti trvají déle než dvanáct měsíců. Také u poskytování služeb je stanoven časový test, a to většinou šest měsíců v období po sobě jdoucích dvanácti měsíců. V jednotlivých SZDZ mohou být samozřejmě časové testy nastaveny odlišně.⁷⁴

Stálá provozovna však není žádná institucionální forma podnikání, nejde ji založit. Vzniká pouze splněním zákonných kritérií při výkonu určité činnosti daňovým nerezidentem. Při splnění stanovených podmínek je třeba se jako stálá provozovna zaregistrovat.⁷⁵

⁷¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 22, odst. (2).

⁷² OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)* [on-line], s. 28.

⁷³ Tamtéž.

⁷⁴ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 110.

⁷⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 62-63.

2.5 Opatření k zamezení dvojího zdanění

Jak bylo zmíněno v kapitole 2.2, str. 29, existence dvojího zdanění není vůbec žádoucí. Důvody jsou pochopitelně ekonomické a spočívají zejména ve volbě státu, kde realizovat své obchodní činnosti, tedy státu zdroje příjmů. Podobně i v zájmu státu rezidence není dvojí zdanění, neboť tato situace omezuje investice i ekonomické aktivity v zahraničí. K zamezení dvojího zdanění slouží dva druhy opatření:

- jednostranná,
- dvoustranná (event. vícestranná).⁷⁶

Příjmy pronajatých pracovníků mohou podléhat zdanění ve dvou státech. V jednom státě z titulu rezidence, v druhém pak z důvodu zdroje příjmů. Tato opatření jsou prostředkem, jak dvojímu zdanění zabránit.

2.5.1 Jednostranná opatření k zamezení dvojího zdanění

U jednostranných opatření jde o opatření v rámci jednoho státu, kdy tento stát zakomponuje omezení dvojího zdanění do svých vlastních daňových zákonů. V ČR jde o § 38f odst. (4) ZDP, podle něhož může daňový rezident uplatnit metodu vynětí s výhradou progrese i v případech, kdy SZDZ stanoví metodu zápočtu.⁷⁷ Jednostranná opatření tedy mohou umožnit výhodnější režim zdanění příjmů ze zdrojů na území jiných států, než jaký byl dohodnut v příslušných SZDZ. Toto ustanovení se vztahuje pouze na příjmy ze závislé činnosti, tedy i na příjmy pronajatých pracovníků.⁷⁸

K jednostranným opatřením patří také zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů.⁷⁹

⁷⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 34-35.

⁷⁷ O jednotlivých metodách viz dále.

⁷⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 34-35.

⁷⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 24, odst. (2), písm. ch).

2.5.2 Dvoustranná opatření k zamezení dvojího zdanění

Ke dvoustranným opatřením se řadí SZDZ, které představují nejdůležitější úlohu v zamezení dvojímu zdanění.⁸⁰ Dále existují metody zamezení dvojímu zdanění. Oběma opatřením jsou věnovány samostatné kapitoly. Metodám zamezení dvojímu zdanění následující kapitola 2.6, SZDZ pak kapitola 2.7, str. 40 a násl.

2.6 Metody zamezení dvojímu zdanění

Metody zamezení dvojímu zdanění jsou dvoustrannými opatřeními, jak zabránit vzniku dvojího zdanění. V praxi existují dvě metody:

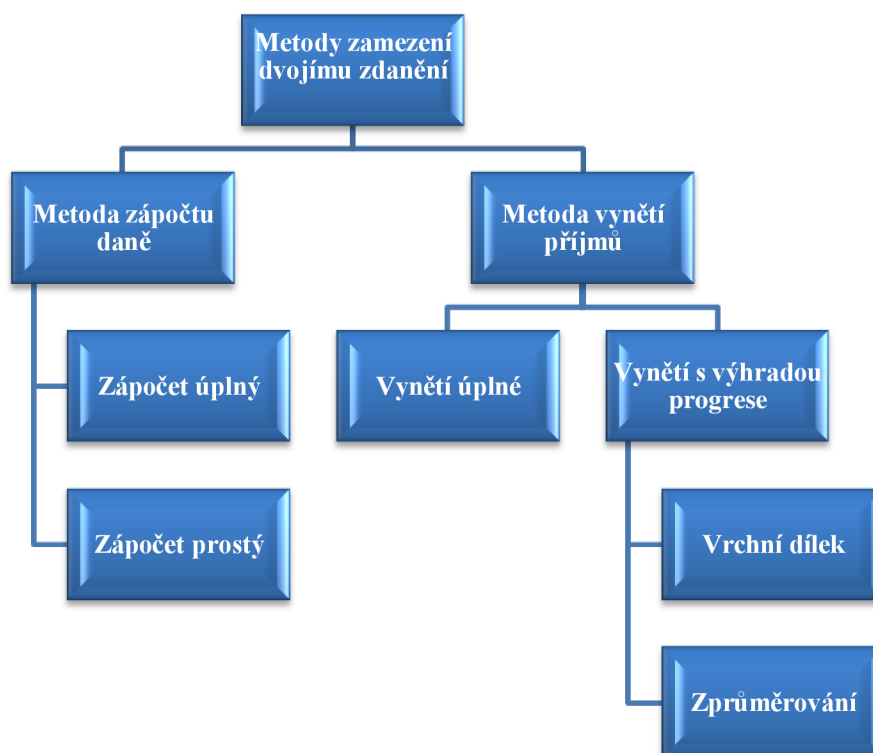
- zápočet daně,
- vynětí příjmů ze zdanění.⁸¹

Obě metody se dále člení, což ilustruje Obrázek 4. Státy si samy mohou určit, kterou metodu ve smlouvě použijí.⁸² Využití některé z metod v závislosti na příslušné SZDZ pro eliminaci dvojího zdanění příjmů pronajatých pracovníků je více než žádoucí.

⁸⁰ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvoji zdanění*, s. 21.

⁸¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 35.

⁸² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 120.



Obrázek 4: Metody zamezení dvojímu zdanění.

(Vlastní zpracování s využitím SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 35-43.)

2.6.1 Metoda zápočtu daně (*Credit system*)

Metoda zápočtu daně spočívá v tom, že poplatník zahrne do základu daně své celosvětové příjmy (tuzemské i zahraniční). Z tohoto základu se vypočítá daň, od níž se odečte daň zaplacená v zahraničí. Metoda zápočtu má dvě varianty – zápočet úplný a zápočet prostý.⁸³

Metoda úplného zápočtu (*Full credit*)

Metoda úplného zápočtu se zakládá na tom, že se od celkové daně, která byla v tuzemsku vypočítána, odečte částka daně zaplacená v zahraničí v plné výši bez ohledu na to, jaká byla uplatněna v zahraničí sazba daně.⁸⁴

⁸³ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 35-40.

⁸⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 119.

Metoda prostého zápočtu (*Ordinary credit*)

I u této metody se odečítá od celkově vypočítané daně daň zaplacená v zahraničí, ale pouze do takové výše, která by připadala v tuzemsku na zahraniční příjem. Pokud nelze odečíst daň zaplacenou v zahraničí v plné výši, může být zbytková část daně uplatněna jako daňově uznatelný náklad v dalším zdaňovacím období. Zápočet prostý se obvykle využívá více než zápočet úplný. Stát díky této metodě nedoplácí na vyšší úroveň zdanění ve státu zdroje.⁸⁵

2.6.2 Metoda vynětí příjmů (*Exemption*)

Její podstatou je, že při stanovení daňové povinnosti ve státu rezidenta se příjem ze zahraničí vyjme (nezahrnuje se do základu daně). Tato metoda má opět dvě varianty – úplné vynětí a vynětí s výhradou progresse.⁸⁶

Metoda vynětí příjmů se v současné době vyskytuje zřídka, převážně ve starších smlouvách (např. SRN nebo Velká Británie). V novějších SZDZ se používá ojediněle a její uplatnění u států, se kterými není uzavřena SZDZ, není možné.⁸⁷

Úplné vynětí (*Full exemption*)

Při využití metody úplného vynětí se příjem ze zahraničí vyjme v plné výši.⁸⁸

Vynětí s výhradou progresse (*Exemption with progression*)

Metodu vynětí s výhradou progresse je možné použít tehdy, pokud se využívá progresivní zdanění příjmů⁸⁹. Existují dva způsoby použití této metody – metoda vrchního dílku (*top slicing*) a metoda zprůměrování (*averaging*).⁹⁰

⁸⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 119.

⁸⁶ Tamtéž, s. 118-119.

⁸⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 40.

⁸⁸ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 118.

⁸⁹ Díky zavedení sedmiprocentního solidárního zvýšení daně z příjmů fyzických osob v r. 2013 u příjmů nad 48 násobek průměrné mzdy přichází tato metoda v úvahu opět i v ČR.

⁹⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 40-45.

Metoda vrchního dílku spočívá v tom, že při výpočtu daně se příjmy, které poplatník dosáhl v tuzemsku, řadí nad příjmy ze zahraničí. Procento daně vyplývající pro danou úroveň příjmů v tuzemsku se použije pro výpočet daně tuzemských příjmů. Tato metoda se ve smlouvách uzavřených ČR nepoužívá.⁹¹

Zprůměrování je pro poplatníky výhodnější. Nejprve se vypočítá průměrná daňová zátěž, která připadá na celosvětové příjmy, a ta se poté použije při výpočtu daně z tuzemských příjmů.⁹²

2.7 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

SZDZ patří mezi nejdůležitější nástroj v zabránění dvojímu zdanění. SZDZ jsou mezinárodními smlouvami, které státy mezi sebou uzavírají. Jejich základním charakteristickým rysem je, že nezavádí nové druhy daní, pouze doplňují nebo mění ustanovení daňových systémů jednotlivých států.⁹³

Význam SZDZ je velký, od roku 1993 počet uzavřených smluv výrazně vzrostl. Zatímco k 1. lednu 1993 měla ČR uzavřeny SZDZ se 20 státy⁹⁴, k 5. březnu 2015 počet uzavřených SZDZ činí 82⁹⁵. Kromě růstu počtu uzavřených SZDZ dochází také k renegociaci, tedy sjednání nových smluv tehdy, když staré smlouvy již nevyhovují novým požadavkům.⁹⁶

Přehled SZDZ uzavřených Českou republikou je uveden v Příloze 1.

⁹¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 118; SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 40-45.

⁹² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 40-45.

⁹³ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 131-132.

⁹⁴ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 21.

⁹⁵ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2014*. *Ministerstvo financí ČR.cz* [on-line].

⁹⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 237.

Mezi cíle SZDZ patří:

- zamezení dvojího zdanění,
- zamezení dvojího nezdanění,
- zamezení, příp. snížení možnosti daňových úniků⁹⁷,
- umožnit přímou spolupráci daňových správ smluvních států v rámci řešení sporů,
- zabránit daňové diskriminaci⁹⁸,
- přispívat k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů,
- zajistit objektivní rozdělení výnosu mezi dva smluvní státy.⁹⁹

Co se týče řešeného tématu mezinárodního pronájmu pracovních sil, SZDZ jsou důležité ze dvou hledisek:

- u daní z příjmů fyzických osob vymezují, kdo je daňovým rezidentem, tudíž určují, ve kterém státě bude příjem ze zaměstnání podléhat dani z příjmů fyzických osob,
- v oblasti daně z příjmů právnických osob definují rezidentství a vznik stálé provozovny, tedy také stanoví stát, ve kterém bude příjem stálé provozovny podléhat dani z příjmů právnických osob.¹⁰⁰

Jak ukazují statistiky¹⁰¹ (viz kap. 1.8, str. 25 a násl.), ve většině případů směřují do ČR pracovníci ze států, se kterými má ČR uzavřenu SZDZ. Totéž platí i při pohybu českých pracovníků do zahraničí.¹⁰²

⁹⁷ Neplacení daní, které je v rozporu se zákonem, např. při utajení příjmů.

⁹⁸ Daňová diskriminace znamená, že v jednom státě jsou nastaveny rozdílné podmínky týkající se zdanění rezidentů a nerezidentů. Jedná se např. o případ, kdy občan jiného členského státu EU nemůže uplatnit stejné daňové odpočty či daňové výhody jako domácí občan, také může jít o jiný způsob výpočtu příspěvků na důchodové pojištění nebo různé zdanění investic. (BYDŽOVSKÁ, Marie. Daňová diskriminace cizinců? Projekt EU na rok 2014. In: *Euroskop.cz* [on-line].)

⁹⁹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 131-132.

¹⁰⁰ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 21.

¹⁰¹ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Cizinci: Zaměstnanost – datové údaje. *Český statistický úřad.cz* [on-line].

¹⁰² RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 22.

Zpočátku byly SZDZ sjednávány bez jednotné koncepce. Postupem času ale bylo nutné zajistit jednotný výklad i terminologii, bylo třeba vytvořit vzor SZDZ, podle kterého by se smluvní strany řídily. V současné době jsou neznámější model OECD¹⁰³ a model OSN¹⁰⁴.¹⁰⁵

Jednotlivé modely se liší především kritérii, podle kterých se určuje stát mající právo příjem zdanit. Model OECD používají při uzavírání SZDZ vyspělé země, právo příjem zdanit má stát, ve kterém je poplatník rezidentem. Naopak model OSN je určen pro uzavírání SZDZ mezi rozvinutými a rozvojovými zeměmi a klade důraz na zdanění ve státu zdroje.¹⁰⁶

2.8 Rozbor Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskem

V této části bude proveden rozbor těch článků SZDZ se Slovenskem¹⁰⁷, které jsou v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovních sil významné. Tato smlouva je vybrána z toho důvodu, že praktická část bude zaměřena na mezinárodní pronájem pracovníků mezi ČR a Slovenskem.

SZDZ se Slovenskem byla podepsána dne 26. března 2002, v platnost vstoupila dnem 14. března 2003 pod číslem 100/2003 ve Sbírce mezinárodních smluv. Tím nahradila původní smlouvu vyhlášenou pod číslem 257/1993 Sb.¹⁰⁸

SZDZ se Slovenskem je sestavena podle modelu OECD, jejímž je ČR členem ode dne 21. prosince 1995.¹⁰⁹

¹⁰³ *Organisation for Economic Co-operation and Development* – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.

¹⁰⁴ Organizace spojených národů.

¹⁰⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*, s. 109-112.

¹⁰⁶ NERUDOVIČ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 134-141.

¹⁰⁷ Celým názvem Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku.

¹⁰⁸ Pokyn D-248. Sdělení k nové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou (Sbírka mezinárodních smluv č. 100/2003), čj. 464/70 733/2003 ze dne 18. srpna 2003.

¹⁰⁹ MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. Vstup ČR do OECD. *Ministerstvo zahraničních věcí.cz* [on-line].

Obsahuje celkem 28 článků, z nichž pro účely této práce jsou vybrány ty, které souvisí s mezinárodním pronájmem pracovníků:

- Článek 1: Osoby, na které se Smlouva vztahuje,
- Článek 2: Daně, na které se Smlouva vztahuje,
- Článek 4: Rezident,
- Článek 5: Stálá provozovna,
- Článek 14: Příjmy ze závislé činnosti,
- Článek 22: Vyloučení dvojího zdanění,
- Článek 23: Zásada rovného nakládání.

2.8.1 Osoby, na které se Smlouva vztahuje

Článek 1 jmenuje osoby, na které se SZDZ vztahuje. Z hlediska mezinárodního pronájmu pracovních sil z toho vyplývá, že se vztahuje i na pronajaté pracovníky, ať už jsou rezidentem ČR, Slovenska nebo obou těchto států.

2.8.2 Daně, na které se Smlouva vztahuje

Článek 2 stanovuje daně, na které se SZDZ vztahuje. První odstavec tohoto článku říká, že „*smlouva se vztahuje na daně z příjmu*“¹¹⁰, ve třetím odstavci je konkretizuje a zahrnuje k nim též daň z příjmů fyzických osob i právnických osob, a to jak z pohledu ČR, tak i Slovenska. Z uvedeného plyne, že se vztahuje i na příjmy pronajatých pracovníků.

2.8.3 Rezident

Rezidentem je podle SZDZ ten, jehož příjmy podléhají zdanění v jednom ze států z důvodu bydliště nebo trvalého pobytu. Pokud by došlo k situaci, že pronajatý pracovník by byl rezidentem ČR i Slovenska, postupuje se podle kritérií, jež jsou uvedena již v kap. 2.3.1, str. 31 a násl.

¹¹⁰ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Čl. 2.

2.8.4 Stálá provozovna

Stálá provozovna je definována jako „trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku“.¹¹¹ Stálou provozovnou se v této smlouvě rozumí především:

- místo vedení části podniku,
- pobočka,
- kancelář,
- továrna,
- dílna,
- místo těžby přírodních zdrojů.¹¹²

Kromě toho může stálá provozovna vzniknout při splnění časového testu. Jde o stavební, montážní a instalační práce trvající déle než dvanáct měsíců, nebo poskytování služeb, které trvají alespoň šest měsíců během jakéhokoli dvanáctiměsíčního období.¹¹³

V souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovníků je třeba posoudit, zda existuje možnost vzniku stálé provozovny zahraničního zaměstnavatele, který do ČR pronajímá pracovníky poskytuje, a tím zdanění tohoto subjektu v ČR. Důvodem by mohl být vznik stálé provozovny typu kancelář, dílna nebo poskytování služeb. Často je totiž tenká hranice mezi pronájmem pracovníků a poskytováním služeb, a to i tehdy, pokud pronájem zprostředkuje agentura práce. Tímto problémem se zabývalo i MF ČR spolu s Komorou daňových poradců (dále jen KDP). Pokud český daňový rezident nemá na území ČR trvalé místo k výkonu činnosti (např. kancelář), ale pouze pronajímá své pracovníky daňovému rezidentu ČR, stálá provozovna mu nevznikne.¹¹⁴ Aby mohla být činnost zahraničního zaměstnavatele přičtena stálé provozovně, musela by v ní být vykonávána. „*Stálá provozovna je z pohledu českého daňového práva místem na území České republiky, v němž vykonává svoji činnost daňový rezident, a lze jej chápat rovněž*

¹¹¹ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Čl. 5.

¹¹² Tamtéž.

¹¹³ Tamtéž.

¹¹⁴ Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců – příspěvek č. 346/14.12.2011 – Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny.

jako kritérium určující způsob zdanění příjmů určité osoby dvěma členskými státy Evropského společenství. ¹¹⁵ Mezinárodní pronájem pracovníků je však činnost, která je vykonávána v sídle zahraničního zaměstnavatele. To potvrzuje i judikatura NSS: *„Soud konstatoval, že podmínkou zdanění příjmu je jednak existence stálé provozovny, a jednak činnost vykonávaná prostřednictvím stálé provozovny... žalobce v žalobě (i odvolání) uvádí, že neprováděl činnost zprostředkování pracovních sil na území ČR, nýbrž v jeho sídle na území Slovenské republiky.* ¹¹⁶

2.8.5 Příjmy ze závislé činnosti

Podle článku 14 mohou být příjmy pronajatých pracovníků zdaněny v tom státě, ve kterém tito pracovníci činnost vykonávají. Příjem slovenského pracovníka pronajatého do ČR tedy podléhá zdanění v ČR. Na Slovensku by byl zdaněn jen tehdy, pokud by byly splněny tři podmínky, uvedené ve SZDZ:

- a) „příjemce je zaměstnán ve druhém státě po jedno nebo více období nepřesahující v úhrnu 183 dny v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném daňovém roce, a*
- b) odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem druhého státu, a*
- c) odměny nejdou k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v druhém státě.* ¹¹⁷

Stejným způsobem se postupuje i v případě českého pracovníka pronajatého na Slovensko.

2.8.6 Vyloučení dvojího zdanění

Článek 22 stanovuje metodu, kterou lze eliminovat dvojí zdanění. Z jeho odstavce 1 vyplývá, že jde o metodu prostého zápočtu (viz kap. 2.6.1, str. 38). ¹¹⁸ Pronajatý

¹¹⁵ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. prosince 2009, čj. 57 Ca 48/2008-38.

¹¹⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2005, čj. 4 Afs 19/2003-127.

¹¹⁷ Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Čl. 14.

¹¹⁸ „Jestliže rezident jednoho smluvního státu pobírá příjem ..., který může být v souladu s ustanoveními této smlouvy zdaněn ve druhém smluvním státě, prvně zmíněný stát povolí: a) snížit daň z příjmů tohoto

pracovník, který je rezidentem ČR¹¹⁹, si může od celosvětové daňové povinnosti odečíst část daně, kterou zaplatil na Slovensku¹²⁰.

2.8.7 Zásada rovného nakládání

Pro účely mezinárodního pronájmu pracovních sil lze z článku 23 využít odstavce 1. Z něj vyplývá, že pronajatý pracovník z ČR na Slovensko zde bude mít stejné podmínky jako běžní slovenští zaměstnanci, např. jejich příjem nesmí být zdaňován vyšší sazbou daně, nemohou mít nižší slevu na poplatníka apod. Totéž platí i pro pracovníky pronajaté ze Slovenska do ČR.

rezidenta o částku rovnající se dani z příjmů zaplacené v tomto druhém státě; ... Částka, o kterou se daň sníží, však v žádném případě nepřesáhne tu část daně z příjmů ..., vypočtené před jejím snížením, která poměrně připadá, podle toho o jaký případ jde, na příjmy ..., které mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“ (Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Čl. 22.)

¹¹⁹ Resp. Slovenska.

¹²⁰ Resp. v ČR.

3 Sociální zabezpečení v EU

Jako je nutná koordinace v oblasti daňové, je rovněž zapotřebí sjednocovat v mezinárodním právu i oblast sociálního zabezpečení těch osob, které se pohybují mezi více státy. Pravidlo EU v oblasti sociálního zabezpečení je jednoznačné: v jednom okamžiku může být pracovník poplatníkem pouze jednoho systému sociálního zabezpečení. Obvykle se uplatňuje legislativa té země, ve které pojištěnec skutečně pracuje. V rámci EU jsou předpisy týkající se sociálního zabezpečení sjednocovány koordinačními nařízeními EU (viz kap. 3.1, str. 47 a násl.).¹²¹

Pojem sociální zabezpečení je velmi široký. Podle českých právních předpisů k němu patří sociální pojištění (tj. důchodové a nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti), dále se sem řadí i systém státní sociální podpory (tzv. nepříspěvkové sociální dávkové systémy), kam patří např. rodičovský příspěvek, přídavek na dítě, příspěvek na bydlení a další.¹²² Naproti tomu koordinační nařízení EU do něj kromě příspěvkových a nepříspěvkových systémů zařazují též zdravotní pojištění.¹²³ A OECD chápe sociální zabezpečení jako jednu z daní.¹²⁴ Tabulka rozdělení daní podle OECD je obsažena v Příloze 2.

Pro účely této práce pojem sociální zabezpečení zahrnuje pouze sociální a zdravotní pojištění.

3.1 Koordinace sociálního zabezpečení v EU

Koordinace systémů sociálního zabezpečení má za cíl usnadnit volný pohyb občanů v EU. Je založena na spolupráci vnitrostátních správ sociálního zabezpečení. Každý stát má svůj vlastní systém sociálního zabezpečení založený na svých tradicích a kultuře.¹²⁵ Na základě SFEU, jež ve svém článku 45 zajišťuje volný pohyb pracovníků v EU, je

¹²¹ EUROPA.EU. Sociální zabezpečení. *europa.eu* [on-line].

¹²² MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. Systém sociálního zabezpečení v České republice. *Ministerstvo práce a sociálních věcí.cz* [on-line].

¹²³ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 27-28.

¹²⁴ OECD. *The OECD classification of taxes* [on-line].

¹²⁵ EUROPA.EU. Coordination of social security systems. *europa.eu* [on-line].

dán základ k vytvoření systému v oblasti sociálního zabezpečení (článek 48 SFEU). Evropský parlament a Rada se tak zavázaly přijmout opatření nezbytná k zajištění volného pohybu pracovníků.¹²⁶

Koordinačními nařízeními jsou¹²⁷:

- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení¹²⁸ a
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k Nařízení č. 883/2004¹²⁹.

Při aplikaci koordinačních nařízení je nutné posoudit i rozsah těchto nařízení, a to z hlediska teritoriálního, osobního a věcného. Teritoriální rozsah vymezuje, na které státy se koordinační nařízení vztahují. V současné době jsou to všechny státy EU a Švýcarsko.¹³⁰ Osobní rozsah stanoví, na koho se nařízení vztahují. Podle Nařízení č. 883/2004 jde o státní příslušníky členských států EU, osoby bez státní příslušnosti a uprchlíky, kteří bydlí v některém členském státě a též rodinné příslušníky uvedených osob. Věcný rozsah určuje, na co všechno se nařízení vztahují:

- dávky v nemoci,
- mateřské a rovnocenné otcovské dávky,
- dávky v invaliditě,
- dávky ve stáří,
- dávky pozůstalým,
- dávky při pracovních úrazech a nemocích z povolání,
- dávky v nezaměstnanosti,
- pohřebné,

¹²⁶ Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění).

¹²⁷ CHVÁTALOVÁ, Iva. *Koordinace sociálního zabezpečení v Evropské unii* [on-line].

¹²⁸ Od 1. května 2010 nahradilo Nařízení Rady (EHS) č. 1408/71, o uplatňování systémů sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, osoby samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství.

¹²⁹ Od 1. května 2010 nahradilo Nařízení Rady (EHS) č. 574/72, kterým se stanoví prováděcí pravidla k Nařízení č. 1408/71.

¹³⁰ CHVÁTALOVÁ, Iva a kol. *Právo sociálního zabezpečení v České republice a Evropské unii*, s. 261.

- předdůchodové a rodinné dávky.¹³¹

Koordinace sociálního zabezpečení je založena na pěti základních principech, které znázorňuje Obrázek 5.



Obrázek 5: Základní principy koordinace.

(Vlastní zpracování s využitím KOLDINSKÁ, Kristina a kol. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*, s. 50.)

3.1.1 Rovné zacházení

Princip rovného zacházení je hlavním principem koordinace sociálního zabezpečení, jež chrání pracovníky před diskriminací z důvodu státní příslušnosti. Zajišťuje, že pracovníci, na které se nařízení vztahují, mají stejné povinnosti a mohou užívat stejných výhod jako občané státu, v němž pracují.¹³²

3.1.2 Použití jednoho právního řádu

Princip jediného pojištění znamená, že pracovník může podléhat právním předpisům o sociálním zabezpečení pouze v jednom státu. Základním pravidlem je určení státu podle místa výkonu práce (tzv. *lex loci laboris*), ale existují i výjimky, např. u vyslání pracovníků, při výkonu činností ve více členských státech a další.¹³³

¹³¹ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) čl. 883/2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení.

¹³² KOLDINSKÁ, Kristina a kol. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*, s. 50-53.

¹³³ CHVÁTALOVÁ, Iva a kol. *Právo sociálního zabezpečení v České republice a Evropské unii*, s. 265.

3.1.3 Sčítání dob pojištění

Jednou z podmínek pro získání nároku na dávku je splnění určité minimální doby pojištění. Princip sčítání dob pojištění zajišťuje, že pokud pracovník vykonával činnost na území více členských států EU, jeho doba pojištění se pro nárok na určitou sociální dávku sčítá.¹³⁴

3.1.4 Výplata dávek

Princip výplaty dávek zaručuje, že pracovník příslušnou dávku získá, i když se přestěhuje do jiného státu bez ohledu na to, zda v něm pracuje či vykonává jinou ekonomickou aktivitu nebo ne.¹³⁵

3.1.5 Asimilace faktů

Princip asimilace faktů, neboli stejného posuzování skutečnosti je provázán s ostatními zásadami, ale vychází především ze zákazu diskriminace. Je založen na tom, že skutečnosti, příjmy a další okolnosti, které jsou významné pro posouzení nároků na určitou dávku, ale došlo k nim v jiném státě, se vnímají stejně jako by nastaly v příslušném členském státě.¹³⁶

¹³⁴ KOLDINSKÁ, Kristina a kol. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*, s. 55-56.

¹³⁵ Tamtéž.

¹³⁶ Tamtéž, s. 57-58.

4 Mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení

V rámci mezinárodní koordinace sociálního zabezpečení státy uzavírají mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení, jejichž účelem je zamezit dvojímu pojištění jednoho příjmu a zároveň zajistit odvod pojistného v jednom ze dvou smluvních států. Tím se zabrání možnosti vyhnout se odvodům na pojištění.¹³⁷

Smlouvy o sociálním zabezpečení jsou smlouvami dvoustrannými, jež se člení do tří typů:

- proporcionální smlouvy¹³⁸ – vycházejí z principu rovného zacházení, jediného pojištění, sčítání dob pojištění a vyplácení dávek do druhého smluvního státu,
- teritoriální smlouvy¹³⁹ – jsou založeny na principu trvalého pobytu pojištěnce, tzn., že dávku přiznává stát, ve kterém má pojištěnec trvalý pobyt ke dni vzniku nároku,
- kombinované smlouvy¹⁴⁰ – jde o smlouvy proporcionální s prvkem teritoriálním, jež se nachází v ustanoveních týkajících se hodnocení dob pojištění dosažených k určitému dni. Tyto doby pojištění se hodnotí pouze jedním smluvním státem, nezáleží na tom, ve kterém ze dvou států byly získány. Doby pojištění po určeném dni se hodnotí proporcionálně, tzn. ve státě, kde byly skutečně dosaženy.¹⁴¹

Při práci s konkrétní smlouvou je nutné brát v potaz to, že ne všechny smlouvy mají univerzální rozsah. Některé smlouvy se vztahují pouze k dílčím systémům sociálního zabezpečení.¹⁴²

Přehled mezinárodních smluv o sociálním zabezpečení uzavřených ČR ke dni 15. října 2012 je uveden v Příloze 3.

¹³⁷ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 29.

¹³⁸ Jedná se o nejčastější typ smluv o sociálním zabezpečení, který má ČR uzavřeny.

¹³⁹ Jde o bývalou smlouvu se SSSR.

¹⁴⁰ Kombinovaný typ smlouvy ČR uzavřela se Slovenskem a Ukrajinou.

¹⁴¹ ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Mezinárodní smlouvy*. *Česká správa sociálního zabezpečení.cz* [on-line].

¹⁴² MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. *Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení*. *Ministerstvo práce a sociálních věcí.cz* [on-line].

Jak již bylo zmíněno, v rámci států EU se sociální zabezpečení koordinuje prostřednictvím koordinačních nařízení EU. Pokud jde o státy, se kterými má ČR uzavřenu smlouvu o sociálním zabezpečení a zároveň se na tyto státy vztahuje koordinační nařízení EU, použijí se ze smluv pouze ta ustanovení, která nejsou koordinačními nařízeními EU upravena, případně ta, která jsou pro konkrétního pracovníka výhodnější.¹⁴³

¹⁴³ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 29.

5 Pronájem pracovníků z EU do ČR

Kapitola pojednává o mezinárodním pronájmu pracovníků z EU do ČR. Zaměřuje se na povinnosti s nimi spojené a to v oblasti daňové a v oblasti sociálního zabezpečení. Jednotlivé povinnosti budou v této kapitole rozděleny na dílčí části podle toho, koho se týkají – zahraničního zaměstnavatele, pronajatého pracovníka či českého uživatele, u sociálního pojištění pak podle konkrétního pojištění. Součástí této kapitoly je i určení způsobu zdanění příjmů pronajatých pracovníků.

5.1 Povinnosti v oblasti daně z příjmů¹⁴⁴

Jak již bylo řečeno, při řešení daňových dopadů pronájmu pracovníků ze států, se kterými ČR uzavřela SZDZ, má přednost právě tato smlouva, resp. její příslušná ustanovení, před českými právními předpisy. Ty se použijí pouze v případech, které SZDZ neupravuje.

Všechny v současné době ČR uzavřené SZDZ stanovují, že příjmy pronajatých pracovníků vykonávajících činnost na území ČR podléhají zdanění v ČR. To platí již od prvního dne výkonu činnosti a není nutné splnění dalších podmínek, např. daňového rezidentství nebo délky pobytu. Způsob zdanění je upraven českými právními předpisy, konkrétně ZDP.

5.1.1 Povinnosti zahraničního zaměstnavatele

Zahraniční zaměstnavatel obvykle nemá v souvislosti s pronájmem pracovní síly žádné povinnosti v oblasti daní z příjmů fyzických ani právnických osob. Odpovědnost za zdanění příjmů pronajatých pracovníků je přenesena na českého uživatele.¹⁴⁵ Podmínkou pro takový postup však je, že zahraniční zaměstnavatel vykonává svou ekonomickou činnost v zahraničí a do ČR pracovníky pouze pronajímá. V ČR přitom nemá stálé místo k výkonu činnosti (např. kancelář, dílnu atp.) nebo zde nepůsobí svým jménem. Pouhý pronájem pracovních sil tedy nevede ke vzniku stálé provozovny a tím

¹⁴⁴ Kapitola zpracována s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 155-175.

¹⁴⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. § 6, odst. (2).

povinnosti zdanit zahraniční podnik v ČR. Při naplnění některých předpokladů (např. zahraniční zaměstnavatel v ČR působí svým jménem nebo má zde zřízenou kancelář) mu však vzniká stálá provozovna pro účely daní z příjmů právnických osob. Co se týká zdanění pronajatých pracovníků, vznik stálé provozovny žádný vliv nemá, neboť povinnosti v této oblasti stále nese český uživatel.

5.1.2 Povinnosti pronajatého pracovníka

Pronajati zaměstnanci obvykle nemají žádné povinnosti v této oblasti. Výjimku představují ti, kteří kromě příjmu z pronájmu mají ještě jiné příjmy podléhající zdanění v ČR. V takovém případě je třeba posoudit, zda je pracovník daňovým rezidentem či ne. Pokud ano, nezáleží na tom, ze kterého státu tyto příjmy plynou. V případě, že daňovým rezidentem není, vznikají pracovníkovi povinnosti tehdy, kdy tyto další příjmy plynou ze zdrojů na území ČR. V obou případech je jeho povinností podat v ČR přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušný kalendářní rok. Ostatní pracovníci si samozřejmě mohou daňové přiznání podat zcela dobrovolně, i když to není jejich povinností, nebo mohou požádat pouze o roční zúčtování. Tím mohou snížit daň odvedenou v ČR uplatněním slev na dani a odčitatelných položek (viz kap. 7, str. 70 a násl.).¹⁴⁶

5.1.3 Povinnosti českého uživatele

Český uživatel pronajatých zahraničních pracovníků se pro účely daní z příjmů považuje za jejich zaměstnavatele.¹⁴⁷ Plní tedy veškeré povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, zejména odvod záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.¹⁴⁸ Ty je třeba odvést nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, ve kterém vznikla povinnost srazit zálohu.¹⁴⁹ Protože odměna pracovníků nemusí být fakturována každý měsíc (obvykle se tak děje čtvrtletně nebo i ročně), také odvod zálohy na daň nemusí probíhat každý měsíc. Závisí tedy na frekvenci fakturací odměn pracovníků.

¹⁴⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38g, § 38ch.

¹⁴⁷ Tamtéž, § 6, odst. (2).

¹⁴⁸ Tamtéž, § 38c.

¹⁴⁹ Tamtéž, § 38h, odst. (10).

Stejně jako u českých zaměstnanců je uživatel povinen do dvou měsíců po skončení kalendářního roku podat vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a odvedené zálohy v něm uvést.¹⁵⁰

Při přepočtu příjmů vyplacených v cizí měně na Kč se využívá kurz určený Českou národní bankou (dále jen ČNB) k poslednímu dni kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, v němž se záloha sráží.¹⁵¹

Částka vyplácená za pronájem pracovní síly je u českého uživatele daňově uznatelným nákladem. U dalších plnění poskytovaných uživatelem pronajatým pracovníkům (např. automobil, ubytování) je jejich daňová uznatelnost posuzována z hlediska daní z příjmů právnických osob stejně jako u běžných zaměstnanců.

5.1.4 Shrnutí

Tabulka 3 obsahuje shrnutí povinností jednotlivých subjektů v oblasti daní z příjmů, které souvisí s mezinárodním pronájmem pracovníků z jiných států EU do ČR.

Tabulka 3: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daně z příjmů při pronájmu pracovníků z jiných států EU do ČR.

(Vlastní zpracování s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 155-175.)

Subjekt	Povinnost
Zahraniční zaměstnavatel	
▪ v ČR nemá stálou provozovnu	žádná
▪ v ČR má stálou provozovnu	zdanit podnik v ČR
Pronajatý pracovník	
▪ v ČR má pouze příjmy z pronájmu	žádná
▪ v ČR má i jiné příjmy	podat daňové přiznání
Český uživatel	odvádět zálohy na daň z příjmů
	podat vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

¹⁵⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38j, odst. (4) a (5).

¹⁵¹ Tamtéž, § 38, odst. (4).

5.2 Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení¹⁵²

Jak již bylo zmíněno, pojem sociální zabezpečení pro účely této práce v sobě zahrnuje kromě sociálního pojištění též pojištění zdravotní.

Na pracovníky pronajaté ze států EU se vztahují koordinační nařízení EU. Podle obecného pravidla se účastní systému sociálního zabezpečení tam, kde vykonávají výdělečnou činnost, tedy v ČR, a to již od prvního dne výkonu činnosti v ČR.¹⁵³ Účast v zahraničním systému však musí být ukončena.¹⁵⁴ Toto má na starosti obvykle zaměstnavatel, co se týče zaměstnance, ten má povinnost ohlásit ukončení své zdravotní pojišťovně a vrátit jí průkaz pojištěnce. Zároveň jí nahlásí účast v jiném státě.¹⁵⁵

V úvodu je třeba stanovit subjekty odpovědné za účast pronajatého pracovníka v českém systému. Jinak je tomu totiž u zdravotního pojištění a jinak u důchodového a nemocenského pojištění. Pro účely důchodového a nemocenského pojištění se jako zaměstnavatel považuje zahraniční subjekt, pro účely zdravotního pojištění naopak český uživatel.¹⁵⁶ Oba subjekty mají své povinnosti. Zahraniční zaměstnavatel je povinen zaregistrovat sebe a pronajaté pracovníky do osmi dnů¹⁵⁷ u příslušné správy sociálního zabezpečení a bez zbytečného odkladu¹⁵⁸ též u pojišťovny Kooperativa v závislosti na místě působení pracovníků. Měsíčně pak provádí výpočet důchodového a nemocenského pojištění, každé čtvrtletí navíc výpočet pojistného na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele a zajišťuje jejich odvody příslušným českým úřadům.

¹⁵² Kapitola zpracována s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 155-175.

¹⁵³ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, čl. 11.

¹⁵⁴ Koordinační nařízení umožňuje využít i některých zvláštních ustanovení (viz čl. 12 – 16), kdy se pronajatý pracovník účastní systému sociálního zabezpečení ve svém domovském státě. Jedná se např. využití ustanovení o vyslání či současném výkonu činnosti ve více státech. Standardní je však účast na sociálním systému ve státě výkonu činnosti.

¹⁵⁵ EUROSKOP.CZ. Odhlášení sociálního a zdravotního pojištění. *Euroskop.cz* [on-line].

¹⁵⁶ To je určeno na základě stanoviska Ministerstva zdravotnictví MZDR 10168a/2008.

¹⁵⁷ ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Přehled povinností zaměstnavatele. *Česká správa sociálního zabezpečení.cz* [on-line].

¹⁵⁸ KOOPERATIVA VIENNA INSURANCE GROUP. Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele. *Kooperativa Vienna Insurance Group.cz* [on-line].

Český uživatel má povinnost zaregistrovat pronajaté pracovníky do osmi dnů¹⁵⁹ u české zdravotní pojišťovny, kterou si oni sami zvolí a též měsíčně zajistit výpočet a odvod pojistného.

Při výpočtu je třeba respektovat sazby pojistného a maximální vyměřovací základ, jak uvádí Tabulka 4 a Tabulka 5.

Tabulka 4: Sazby pojistného na sociální zabezpečení a maximální vyměřovací základ.

(Vlastní zpracování s využitím zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění p. p.)

	Důchodové pojištění	Nemocenské pojištění	Státní politika zaměstnanosti	Celkem
Zaměstnavatel	21,5 %	2,3 %	1,2 %	25 %
Zaměstnanec	6,5 %	x	x	6,5 %
Maximální vyměřovací základ	48násobek průměrné roční mzdy ¹⁶⁰			

Tabulka 5: Sazby zdravotního pojištění a maximální vyměřovací základ.

(Vlastní zpracování s využitím zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění p. p.)

	Zdravotní pojištění	Maximální vyměřovací základ
Zaměstnavatel	9 %	Zrušen ¹⁶¹
Zaměstnanec	4,5 %	
Celkem	13,5 %	

5.2.1 Důchodové a nemocenské pojištění

Výpočet a odvod pojistného na důchodové a nemocenské pojištění má v kompetenci zahraniční zaměstnavatel. Při výpočtu se vychází z vyměřovacího základu, kterým jsou

¹⁵⁹ Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění p. p.

¹⁶⁰ Pro rok 2015 činí 1 277 328 Kč. (ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Výpočet pojistného. Česká správa sociálního zabezpečení.cz [on-line].)

¹⁶¹ VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČR. Změny v platbě zdravotního pojištění od 1. ledna 2015. Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR.cz [on-line].)

skutečné příjmy pronajatých pracovníků. Nezáleží tedy na částce fakturované za jejich pronájem. Výpočet a odvod pojistného se provádí měsíčně.

Vyměřovacím základem je úhrn příjmů, které:¹⁶²

- jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob,
- nejsou od daně osvobozeny a
- které zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáváním, jež zakládá účast na nemocenském pojištění¹⁶³.

Ne všechny příjmy se zahrnují do vyměřovacího základu, jde např. o odstupné, náhradu škody podle zákoníku práce¹⁶⁴ nebo jednorázovou sociální výpomoc vzniklou v důsledku živelné pohromy.¹⁶⁵

Vzhledem k tomu, že mzda může být vyplácena v zahraniční měně, musí být pro výpočet pojistného přepočtena na Kč kurzem Evropské centrální banky¹⁶⁶ (nikoliv kurzem ČNB, neboť předpisy EU mají přednost). Datum použití kurzu není striktně dáno, může být tedy použit kurz posledního dne v měsíci, za který se odměna zúčtovává nebo kurz dne, kdy se vypočítává pojistné.

5.2.2 Zdravotní pojištění

Pro účely zdravotního pojištění se za zaměstnavatele považuje český uživatel a jeho povinností je provést výpočet a odvod pojistného v závislosti na frekvenci fakturace odměn za pronájem pracovníků. Současně ale platí, že pojištění musí být odváděno měsíčně. To znamená, že pokud odměna není fakturována každý měsíc, v těch měsících, kdy fakturace neprobíhá, český uživatel odvede pojistné z minimálního

¹⁶² Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění p. p. § 5, odst. (1).

¹⁶³ Např. plnění poskytnuté zaměstnavatelem v peněžní nebo nepeněžní formě nebo ve formě výhody.

¹⁶⁴ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění p. p.

¹⁶⁵ Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění p. p. § 5, odst. (2).

¹⁶⁶ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. září 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, čl. 90.

vyměřovacího základu¹⁶⁷. Tuto situaci nemůže pronajatý pracovník samozřejmě ovlivnit, tudíž by tyto náklady měly být hrazeny českým uživatelem, nikoliv zaměstnancem.

Vyměřovací základ u zdravotního pojištění tvoří úhrn příjmů zúčtovaných pracovníkovi zaměstnavatelem v souvislosti s pracovním vztahem ve výši, ve které jsou předmětem daně z příjmů. Podobně jako u výpočtu základu daně z příjmů závisí na fakturované částce za pronájem pracovníků a na tom, zda tato částka zahrnuje i odměnu za zprostředkování, tedy marži. Vyměřovací základ by měl být ve výši fakturované částky, nebo snížený o marži ve výši maximálně 40 % fakturované částky.

Stejně jako u důchodového a nemocenského pojištění se pro přepočítání zahraniční měny na Kč použije kurz Evropské centrální banky¹⁶⁸, a to buď k poslednímu dni v měsíci, za který se odměna zúčtovává, nebo ke dni výpočtu pojistného.

5.2.3 Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele

Součástí sociálního zabezpečení pronajatých pracovníků je i pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. Toto pojistné se odvádí čtvrtletně, do konce prvního měsíce příslušného čtvrtletí ze souhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců, kteří byli zaměstnáni v uplynulém kalendářním čtvrtletí. Základem pro jeho výpočet je stejný vyměřovací základ jako pro důchodové a nemocenské pojištění, ovšem s výjimkou, že se nepřihlíží k maximálnímu vyměřovacímu základu.¹⁶⁹

Sazby pojistného se pohybují v rozmezí od 2,8 ‰ do 50,4 ‰ z vyměřovacího základu v závislosti na převažující činnosti podnikání zaměstnavatele a jsou uvedeny v příloze č. 2 k Vyhlášce MF č. 125/1993 Sb.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Minimálním vyměřovacím základem je minimální mzda, která pro rok 2015 činí 9 200 Kč. Minimální částka zdravotního pojištění tedy činí 1 242 Kč. (VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČR. Změny v platbě zdravotního pojištění od 1. ledna 2015. *Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR.cz* [on-line].)

¹⁶⁸ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. září 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, čl. 90.

¹⁶⁹ Vyhláška Ministerstva financí č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání.

¹⁷⁰ Tamtéž.

5.2.4 Shrnutí

Tabulka 6 uvádí povinnosti jednotlivých subjektů v souvislosti se sociálním zabezpečením pracovníků pronajatých z jiných států EU do ČR.

Tabulka 6: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti sociálního zabezpečení při pronájmu pracovníků z jiných států EU do ČR.

(Vlastní zpracování s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 155-175.)

Subjekt	Povinnost
Zahraniční zaměstnavatel	ukončit účast pronajatých pracovníků na sociálním zabezpečení v jiném státě EU
	registrovat společnost a pronajaté pracovníky u příslušné správy sociálního zabezpečení a pojišťovny Kooperativa
	vypočítat a odvádět důchodové a nemocenské pojištění (měsíčně)
	vypočítat a odvádět pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele (čtvrtletně)
Pronajatý pracovník	ukončit svou účast na zdravotním pojištění v jiném státě EU a vrátit průkaz pojištěnce
	nahlásit účast v jiném systému zdravotního pojištění
Český uživatel	registrovat společnost a pronajaté pracovníky u jimi zvolené zdravotní pojišťovny
	vypočítat a odvádět zdravotního pojištění (měsíčně)

5.3 Zdanění příjmů pronajatých pracovníků v ČR

Protože s pracovníky zaměstnanými v ČR v rámci mezinárodního pronájmu pracovníků se zachází jako s běžnými českými zaměstnanci, je vhodné se o této kategorii příjmů a jejím způsobu zdanění zmínit. Příjmy pronajatých pracovníků obvykle spadají pod příjmy uvedené v § 6 ZDP jako příjmy z pracovněprávního poměru. V souvislosti s tímto příjmem je nutné vypočítávat zálohy na daň z příjmů (v závislosti na frekvenci fakturací odměn pracovníků, ne nutně měsíčně). Podle ustanovení § 38g ZDP pracovník může nebo musí podat po skončení zdaňovacího období daňové přiznání, ve kterém

může uplatnit nezdanitelné části základu daně a ostatní slevy na dani, jež jsou závislé na splnění podmínek stanovených ZDP (viz. kap. 7, str. 70 a násl.).

5.3.1 Základ daně

Základem daně je příjem vyplácený zahraničním zaměstnavatelem, jež je fakturován českému uživateli. Pokud je kromě odměny pracovníka fakturována i odměna za zprostředkování, za příjem pracovníka je pak považováno alespoň 60 % z celkové úhrady.¹⁷¹ Při výpočtu zálohy na daň z příjmů se vychází ze skutečného zdanitelného příjmu pronajatých pracovníků, je-li českému uživateli znám. Pokud není sjednána marže, je určení zdanitelného příjmu pro výpočet záloh sporné. Podle stanoviska Ministerstva financí¹⁷² by základem daně mělo být 100 % fakturované částky. Při použití výše fakturované částky jako základu daně je takový postup sice jednoduchý, ale značně zatěžuje příjmy pracovníků.¹⁷³

Odborná veřejnost je však jiného mínění. Pokud ve smlouvě marže sjednána není, neznamená to automaticky, že celá fakturovaná částka představuje mzdy pracovníků. Vhodné by bylo zjistit výši příjmu a z té vycházet při určování základu daně. Pokud však není možné výši příjmu zjistit, lze daň vyměřit podle pomůcek, nejlépe srovnáním mezd obdobných pracovníků jiných firem.¹⁷⁴ Uvedené je potvrzeno i judikaturou, např. rozsudek čj. 10 Ca 6/2003 Krajského soudu v Českých Budějovicích: „*Pro stanovení základu daně a daně je rozhodné, kolik bylo vyplaceno na mzdy zahraničních pracovníků. To zjišťováno nebylo a ani nebylo možné žalobci uložit, aby kalkulaci ceny obchodního partnera provedl... Nebude-li výše mzdy těchto pracovníků zjištěna, nabízí se možnost využít jako pomůcky výše mzdy placené zahraničním pracovníkům srovnatelným subjektem.*“¹⁷⁵ Podobně bylo rozhodnuto i v dalším případě:

¹⁷¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 6, odst. (2).

¹⁷² Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců č. 221/13.02.08 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly.

¹⁷³ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 158-166.

¹⁷⁴ Tamtéž, s. 165-166.

¹⁷⁵ Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. března 2003, čj. 10 Ca 6/2003.

„ ... za příjem zahraničního zaměstnance považuje nejméně 60 % z celkové úhrady, a to pokud je v úhradách zaměstnavatele obsažena i částka za zprostředkování... “. ¹⁷⁶

Obrázek 6 znázorňuje určení základu daně podle toho, zda je sjednána odměna za zprostředkování či ne.



Obrázek 6: Stanovení základu daně.

(Zpracováno s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 159.)

5.3.2 Zálohy na daň z příjmů

Pro výpočet zálohy na daň se použije 15 % sazba daně z příjmů fyzických osob.¹⁷⁷ Pracovník může podepsat prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále jen prohlášení), pokud ho nepodepsal u jiného českého subjektu, a uplatňovat již v zálohách na dani slevu na poplatníka.¹⁷⁸

Postup při výpočtu zálohy na daň z příjmů je následující. Základem je superhrubá mzda, jež je tvořena příjmem pronajatého pracovníka navýšeným o sociální a zdravotní

¹⁷⁶ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Ca 8/2002; Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Ca 9/2002.

¹⁷⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38h, odst. (2).

¹⁷⁸ Tamtéž, § 38k, odst. (4).

pojištění placené zaměstnavatelem.¹⁷⁹ Další postup výpočtu zálohy na daň z příjmů je uveden v Obrázku 7.



Obrázek 7: Postup výpočtu zálohy na daň.

(Vlastní zpracování s využitím PELECH, Petr. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti 2014*, s. 45-55.)

Pokud pracovník nepodepsal prohlášení, postup končí u položky „Záloha na daň z příjmů před slevami“.

Stejně jako svým „standardním“ zaměstnancům může český uživatel pronajatým pracovníkům poskytovat i jiná plnění, např. automobil, ubytování atd. Taková plnění zde podléhají zdanění příjmů fyzických osob, tudíž se pronajatým pracovníkům zahrnují do základu daně při výpočtu zálohy na daň. Je nutné je odvádět v měsíci, ve kterém jsou pracovníkovi tato plnění poskytnuta a do základu daně jsou zahrnuta v plné výši. Jako u běžných zaměstnanců platí, že plnění navyšuje vyměřovací základ pro výpočet sociálního zabezpečení zaměstnavatelem. Tehdy je třeba rozlišovat, jestli se pracovník účastní systému sociálního zabezpečení v ČR nebo v zahraničí. Jestliže v ČR, vyměřovací základ se navyšuje o skutečně hrazené pojištění zaměstnavatelem. Pokud v zahraničí, pak o tzv. fiktivní české pojistné (tj. pojistné, které by se hradilo, kdyby byl pracovník účastníkem českého systému).¹⁸⁰

¹⁷⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 6, odst. (12).

¹⁸⁰ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 160-161.

5.3.3 Roční daňová povinnost

Při výpočtu roční daňové povinnosti pronajatých pracovníků se vychází ze základu daně, který je stanoven způsobem uvedeným v kap. 5.3.1, str. 61 a násl.. Postup výpočtu pak uvádí Obrázek 8.



Obrázek 8: Postup výpočtu roční daňové povinnosti.

(Vlastní zpracování s využitím PELECH, Petr. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti 2014*, s. 114-121.)

6 Pronájem pracovníků z ČR do EU

Kapitola se zabývá povinnostmi v oblasti daňové a sociálního zabezpečení při pronájmu pracovních sil z ČR do jiných členských států EU. Princip je velmi podobný jako u pronájmu pracovníků ze států EU do ČR. Jisté výjimky tu však jsou a proto zde budou rozebrány. Jednotlivé povinnosti jsou opět rozděleny na dílčí části, podle toho, zda se týkají zahraničního zaměstnavatele nebo pronajatého pracovníka.

6.1 Povinnosti v oblasti daní z příjmů¹⁸¹

Při pronájmu pracovníků z ČR do EU je třeba nejprve posoudit, zda má ČR uzavřenu s přijímacím státem SZDZ. Právě tato smlouva určí, který stát má právo příjem pronajatého pracovníka zdanit. Protože ČR uzavřela SZDZ se všemi státy EU, stanoví se stát, jež je oprávněn příjem zdanit, podle nich.¹⁸²

Aktuálně platné SZDZ uzavřené mezi ČR a státy EU umožňují zdanit příjmy pronajatých pracovníků za práci vykonávanou na území druhého státu bez časového omezení (např. splnění určitého časového testu). Příjmy tedy mohou být zdaněny v jiném státě od prvního dne výkonu činnosti na jeho území, aniž by musely být splněny další podmínky (např. daňové rezidentství, délka pobytu atd.). Způsob zdanění pak závisí na místní legislativě (způsoby stanovení základu daně, výše daňových sazeb, snížení základu daně, slevy na dani, zdaňovací období či lhůty pro podání daňových přiznání).

6.1.1 Povinnosti českého zaměstnavatele

Český zaměstnavatel má povinnost odvádět z mezd pronajatých pracovníků zálohy na daň z příjmů fyzických osob stejně, jako kdyby u něj stále pracovali. Na základě zákona¹⁸³ však může požádat finanční úřad o zproštění této povinnosti z důvodu zdanění příjmů pronajatých pracovníků v zahraničí. Pokud finanční úřad žádosti vyhoví,

¹⁸¹ Kapitola zpracována s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 196-202.

¹⁸² Pokud by ČR SZDZ s přijímacím státem uzavřenou neměla, daňové dopady pronájmu pracovníků by se řídily pouze právními předpisy ČR a přijímacího státu.

¹⁸³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38h, odst. (12).

český zaměstnavatel zálohy na daň odvádět nemusí. Dokud však finanční úřad rozhodnutí o zproštění povinnosti odvádět zálohy nevystaví, nebo pokud žádost zamítne, musí český podnik zálohy nadále odvádět. V této situaci pak může docházet ke dvojímu zdanění příjmů pronajatého pracovníka, protože zálohy na daň z jeho příjmů jsou odváděny jak v ČR, tak i v zahraničí podle jejich příslušné legislativy. Řešením je podání daňového priznání v ČR pronajatým pracovníkem po skončení kalendářního roku. V něm uvede výši příjmů, které skutečně podléhají českému zdanění a od vypočtené daně pak odečte odvedené zálohy. Vzniká tak přeplatek na dani, který mu finanční úřad na jeho žádost vrátí.

Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů v zahraničí nemusí mít jen zahraniční uživatel (např. Německo), ale též český zaměstnavatel, který se v příslušném státě musí k dani z příjmů fyzických osob registrovat (např. Nizozemí), nebo i sám pronajatý pracovník (např. Francie, pokud je jejím daňovým rezidentem).

Pro českého zaměstnavatele nejsou náklady na odměňování pronajatých pracovníků daňově uznatelné. Daňově uznatelné mohou být až tehdy, když je přefakturuje zahraničnímu uživateli. To se týká nejen mezd pronajatých pracovníků, ale také všech dalších plnění jim poskytnutých.

6.1.2 Povinnosti pronajatého pracovníka

Míra povinností pronajatého pracovníka u daních z příjmů závisí na tom, ve kterém státě je daňovým rezidentem. Pokud není daňovým rezidentem ČR, jeho příjmy za činnost vykonávanou v zahraničí nepodléhají zdanění v ČR, i když mu je vyplácí český zaměstnavatel. Nemá-li kromě odměn z pronájmu jiné příjmy v ČR, nemusí zde podávat daňové priznání.¹⁸⁴ Měl by ho ale podat v případě, že jeho český zaměstnavatel nebyl zproštěn povinnosti odvodu zálohy na daň z jeho příjmů, aby mu byly odvedené zálohy na daň vráceny a jeho příjem tak nebyl zdaněn dvakrát.

Pronajatý pracovník, jež je českým daňovým rezidentem, zdaňuje v ČR všechny své příjmy, tj. příjmy plynoucí z ČR i ze zahraničí. Protože jsou ale jeho příjmy za pronájem zdaněny i v zahraničí, je třeba dvojímu zdanění zabránit. V závislosti

¹⁸⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38g.

na příslušné SZDZ se použije některá z metod zamezení dvojímu zdanění (viz kap. 2.6, str. 37 a násl.), obvykle metoda vynětí příjmů ze zdanění nebo metoda zápočtu daně.

V některých případech¹⁸⁵ je možné využít i zvláštní ustanovení českého ZDP¹⁸⁶, který umožňuje vyjmout příjmy ze závislé činnosti konané v zahraničí, jež jsou v tomto státě zdaněny, ze zdanění v ČR i tehdy, pokud SZDZ nařizuje použít některou z metod zamezení dvojímu zdanění. ZDP přímo nestanovuje, že tuto možnost lze použít i v případě mezinárodního pronájmu pracovníků, ale stanovisko MF¹⁸⁷ jeho použití schvaluje.

Protože členské státy EU jsou státy, se kterými ČR uzavřela SZDZ, může pronajatý pracovník využít možnosti nepodávat daňové přiznání. To je možné tehdy, když má pouze příjmy z pronájmu vykonávaného v zahraničí, které jsou v ČR ze zdanění vyjmuty.

6.1.3 Shrnutí

Tabulka 7 shrnuje povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daní z příjmů při pronájmu pracovníků z ČR do jiných států EU.

Tabulka 7: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daní z příjmů při pronájmu pracovníků z ČR do jiných států EU.

(Vlastní zpracování s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 196-202.)

Subjekt		Povinnost
Český zaměstnavatel		
▪ je zproštěn povinnosti odvádět zálohy		žádná
▪ není zproštěn povinnosti odvádět zálohy		odvádět zálohy na daň z příjmů
Pronajatý pracovník		
▪ rezident ČR	▪ pouze příjmy z pronájmu	žádná
	▪ i jiné příjmy	podat daňového přiznání

¹⁸⁵ Jedná se např. o příjmy vyplácené zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem ve státě, kde pracovník činnost vykonává, nebo jde o příjmy od českého zaměstnavatele, jež má ve státě výkonu činnosti zřízenou stálou provozovnu, kde zaměstnanec práci vykonává.

¹⁸⁶ § 38f, odst. (4).

¹⁸⁷ Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců č. 302/16.06.10 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku.

Subjekt		Povinnost
▪ nerezident ČR	▪ pouze příjmy z pronájmu	žádná
	▪ i jiné příjmy	podat daňového přiznání

Ať už se jedná o daňové rezidenty či nerezidenty ČR, kteří nemají povinnost podat v ČR daňové přiznání, je jim to doporučeno. Tímto způsobem totiž mohou zamezit dvojímu zdanění svých příjmů.

6.2 Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení

Na pracovníky pronajaté z ČR do jiných států EU se vztahují koordinační nařízení EU. Podle obecného pravidla se pronajatí pracovníci účastní systému sociálního zabezpečení od prvního dne výkonu činnosti ve státě, kde činnost vykonávají.¹⁸⁸ Předtím však musí ukončit účast v českém systému.¹⁸⁹ Povinností českého zaměstnavatele je nahlásit toto ukončení do osmi dnů¹⁹⁰ správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně. Pracovník má povinnost vrátit své zdravotní pojišťovně průkaz pojištěnce a nahlásit jí účast v jiném systému EU.¹⁹¹

Povinnosti českého zaměstnavatele, zahraničního uživatele a pronajatého pracovníka se řídí právními předpisy státu, kterému je pracovník pronajímán.¹⁹²

Tabulka 8 představuje shrnutí povinností jednotlivých subjektů při pronájmu pracovníků z ČR do jiných států EU v oblasti sociálního zabezpečení.

¹⁸⁸ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, čl. 11.

¹⁸⁹ Stejně jako v případě pronájmu pracovníků z EU do ČR je možné využít některých zvláštních pravidel.

¹⁹⁰ ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Přehled povinností zaměstnavatele. *Česká správa sociálního zabezpečení.cz* [on-line]; Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění p. p.

¹⁹¹ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 196-202.

¹⁹² Tamtéž.

Tabulka 8: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti sociálního zabezpečení při pronájmu pracovníků z ČR do jiných států EU.

(Vlastní zpracování s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 196-202.)

Subjekt	Povinnost
Český uživatel	nahlásit ukončení pronajatého pracovníka v českém systému sociálního zabezpečení
Pronajatý pracovník	vrátit zdravotní pojišťovně průkaz pojištěnce
	nahlásit účast v jiném systému EU

7 Možnosti daňové optimalizace pronajatých pracovníků

Optimalizací daňové povinnosti lze nazvat takový způsob jednání, jímž lze minimalizovat svoji daňovou povinnost.¹⁹³ V souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovníků je třeba rozlišovat, zda jsou tito pracovníci daňovými rezidenty ČR nebo ne. Daňoví nerezidenti mohou být při využívání daňových výhod určitým způsobem omezeni, jak je uvedeno dále.

7.1 Daňová optimalizace daňových rezidentů ČR

Daňový rezident ČR má neomezenou daňovou povinnost, jeho povinností je přiznat ke zdanění celosvětové příjmy (viz kap. 2.3.1, str. 31 a násl.). Možností jeho daňové optimalizace je podání daňového přiznání, ve kterém uvede příjmy z ČR i ze zahraničí (pokud má) a uplatní si v něm nezdanitelné části základu daně a slevy na dani. Pokud mu plynou i příjmy ze zahraničí, k zamezení dvojímu zdanění lze využít některou z metod (v závislosti na příslušné SZDZ), event. § 38f odst. (4) (viz kap. 2.5, str. 36 a násl.).¹⁹⁴

7.1.1 Nezdanitelná část základu daně

Princip nezdanitelných částí základu daně je takový, že umožňuje snížit základ daně před samotným výpočtem daňové povinnosti.

Přehled nezdanitelných částí základu daně v roční výši podle stavu k 1. lednu 2015 obsahuje Tabulka 9.

Tabulka 9: Nezdanitelné části základu daně.

(Vlastní zpracování s využitím zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 15.)

Druh	Odečet
Dary ¹⁹⁵	min. 2 % ze základu daně nebo 1 000 Kč, max. 15 % ze základu daně ¹⁹⁶

¹⁹³ BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*, s. 228.

¹⁹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

¹⁹⁵ Kromě ČR i do států EU, Norska a Islandu.

¹⁹⁶ Za darování krve 2 000 Kč, za darování orgánu 20 000 Kč.

Druh	Odečet
Odpočet úroků na bytové potřeby	max. 300 000 Kč
Příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem¹⁹⁷	max. 12 000 Kč ze zaplacených příspěvků snížených o 12 000 Kč
Příspěvky na životní pojištění	max. 12 000 Kč
Příspěvky odborovým organizacím	do výše 1,5 % ze zdanitelných příjmů, max. 3 000 Kč
Úhrady za kvalifikační zkoušky¹⁹⁸	max. 10 000 Kč ¹⁹⁹

7.1.2 Slevy na dani

Od vypočtené daňové povinnosti lze odečíst ještě některé položky, jež celkovou daňovou povinnost snižují²⁰⁰. Přehled jednotlivých slev na dani podle stavu k 1. lednu 2015 je uveden v Tabulce 10.

Specifickým typem slevy na dani je daňové zvýhodnění na dítě. Pokud je částka daňového zvýhodnění vyšší než výsledná daňová povinnost pronajatého pracovníka, lze dosáhnout tzv. daňového bonusu při splnění podmínek uvedených v ZDP²⁰¹. Maximální výše daňového bonusu činí 60 300 Kč²⁰² za rok.²⁰³

¹⁹⁷ Resp. penzijní pojištění, resp. doplňkové penzijní spoření.

¹⁹⁸ Zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů.

¹⁹⁹ Resp. 13 000 Kč u osoby se zdravotním postižením, resp. 15 000 u osoby s těžším zdravotním postižením.

²⁰⁰ Maximálně do výše celkové daňové povinnosti.

²⁰¹ § 35c, odst. (4).

²⁰² Platné pro rok 2015.

²⁰³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 35ba, § 35c.

Tabulka 10: Slevy na dani.

(Vlastní zpracování s využitím zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 35ba a § 35c.)

Druh	Roční výše
Sleva na poplatníka	24 840 Kč
Sleva na manželku (manžela) ²⁰⁴	24 840 Kč
Základní sleva na invaliditu ²⁰⁵	2 520 Kč
Rozšířená sleva na invaliditu ²⁰⁶	5 040 Kč
Sleva pro držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč
Sleva na studenta ²⁰⁷	4 020 Kč
Sleva za umístění dítěte ²⁰⁸	9 200 Kč ²⁰⁹
Daňové zvýhodnění	13 404 Kč ²¹⁰

7.2 Daňová optimalizace daňových nerezidentů ČR

Daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost, tudíž v ČR zdaňuje jen ty příjmy, kterých dosáhl na jejím území (viz kap. 2.3.2, str. 33 a násl.). Daňovou optimalizací je v jeho případě podání daňového přiznání, ve kterém si může uplatnit nezdanitelné části základu daně a slevy na dani, které jsou ale omezeny podmínkami uvedenými v následujících dvou kapitolách.²¹¹

²⁰⁴ Sleva na manželku (manžela) s nízkými příjmy, tj. příjmy do 68 000 Kč za rok.

²⁰⁵ Tj. invalidita I. a II. stupně.

²⁰⁶ Tj. invalidita III. stupně.

²⁰⁷ Do 26 let, u prezenční formy doktorského studijního programu na vysoké škole do 28 let.

²⁰⁸ Nová sleva, která je platná od 1. ledna 2015, podmínky pro její uplatnění jsou definovány v § 35bb ZDP.

²⁰⁹ Sleva je limitována výší minimální mzdy, pro rok 2015 je tedy odpočet ve výši max. 9 200 Kč.

²¹⁰ Resp. 15 804 Kč na druhé dítě a 17 004 Kč na třetí a každé další dítě. Navýšení slevy platí až od roku 2015.

²¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

7.2.1 Nezdánitelná část základu daně

Využití nezdánitelných částí základu daně u pronajatých pracovníků, kteří jsou daňovými nerezidenty ČR, je omezeno dvěma podmínkami:

- pronajatý pracovník je daňovým rezidentem některého členského státu EU nebo EHP a
- příjmy na území ČR činí alespoň 90 % celosvětových příjmů.²¹²

Pokud pronajatý pracovník tyto dvě podmínky splňuje, může je uplatnit v daňovém přiznání. Přehled nezdánitelných částí základu daně je uveden již v kap. 7.1.1, str. 70 a násl.

7.2.2 Slevy na dani

Podmínky využití slev na dani pro pronajaté pracovníky, kteří jsou daňovými nerezidenty, jsou stejné jako u nezdánitelných částí základu daně. Výjimku představuje sleva na poplatníka a sleva na studenta.²¹³ Přehled slev na dani uvádí Tabulka 10 v kap. 7.1.2, str. 71 a násl.

²¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 15, odst. (9).

²¹³ Tamtéž, § 35ba, odst. (2), § 35c, odst. (5).

8 Praktická část

V této kapitole budou teoretická východiska mezinárodního pronájmu pracovních sil aplikována na konkrétní situaci. Pro zpracování této části byl vybrán mezinárodní pronájem pracovníků ze Slovenska do ČR, přesněji pronájem od slovenské mateřské společnosti české dceřiné společnosti. Z důvodu zachování anonymity těchto subjektů je pro účely této práce slovenská mateřská společnost označena jako Matka, s.r.o. a česká dceřiná společnost jako Dcera, s.r.o.

8.1 Východiska

Východiska pro praktickou část jsou následující:

- slovenská Matka, s.r.o. poskytne své zaměstnance české dceřiné společnosti Dcera, s.r.o., aby u ní vykonávali práci
 - pod jejím vedením a
 - dle jejích pokynů,
- zaměstnanci zůstávají v pracovněprávním vztahu k Matce, s.r.o., která jim nadále vyplácí mzdu.

Protože tato situace odpovídá charakteristikám mezinárodního pronájmu pracovních sil, Matka, s.r.o. a Dcera, s.r.o. mezi sebou uzavřou smlouvu o mezinárodním pronájmu pracovních sil, ve které si specifikují podmínky pronájmu. Aby smlouva nebyla z právního hlediska napadnutelná, musí obsahovat tyto náležitosti:

- způsob výběru pronajatých pracovníků,
- podmínky přidělení pronajatých pracovníků,
- způsob odměňování pronajatých pracovníků,
- poplatek za pronájem pracovníků.

Smlouva je uzavřena obecně tak, aby mohla být využívána na pronájem pro více pracovníků, nikoliv pouze pro jednoho konkrétního zaměstnance.

Další předpoklady jsou:

- slovenští pronajatí pracovníci zůstávají daňovými rezidenty Slovenska (a nerezidenty ČR), neboť na Slovensku mají trvalé bydliště a rodinu,
- slovenští pronajatí pracovníci se účastní českého systému sociálního zabezpečení,
- Matka, s.r.o. pronajala Dceři, s.r.o. v roce 2014 celkem šest zaměstnanců, z nichž pět pracovalo po celý kalendářní rok a jeden zaměstnanec pouze osm měsíců (od ledna do srpna).

Při řešení daňových dopadů a dopadů v oblasti sociálního zabezpečení je třeba vycházet ze smluvních vztahů mezi ČR a Slovenskem. ČR má se Slovenskem uzavřenu SZDZ a také smlouvu o sociálním zabezpečení. U sociálního zabezpečení se však přednostně aplikují koordinační nařízení EU.

Pro účely výpočtů souvisejících s mezinárodním pronájem pracovních sil, které budou v této kapitole provedeny, je nutné specifikovat charakteristiky, které k tomu jsou zapotřebí.

Byli vybráni dva pracovníci:

- p. Peter Kováč, jenž byl pronajat české Dceři, s.r.o. po celý kalendářní rok a
- p. Martin Varga, který byl pronajat pouze od ledna do srpna, tedy osm měsíců.

Ostatní podmínky jsou u obou pracovníků stejné. Oba:

- jsou daňovými rezidenty Slovenska,
- mají manželku, která je na rodičovské dovolené a nemá vlastní příjmy,
- mají dvě děti, které splňují podmínky pro využití daňového zvýhodnění,
- u české Dcery, s.r.o. podepsali prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Fakturovaná částka jako odměna za pronájem pracovníků činila 45 000 Kč měsíčně pro jednoho pracovníka²¹⁴ včetně marže. Její výše však není stanovena.

²¹⁴ Platí pro všech šest pracovníků, kteří jsou české Dceři, s.r.o. pronajati.

8.2 Povinnosti v oblasti daní z příjmů

Daňové povinnosti mezinárodního pronájmu pracovníků ze Slovenska do ČR se řídí SZDZ uzavřenou mezi ČR a Slovenskem. Ta umožňuje zdanit příjmy slovenských pronajatých pracovníků v ČR, neboť zde vykonávají pracovní činnost. Způsob zdanění je pak upraven v českém ZDP.

8.2.1 Povinnosti Matky, s.r.o.

Matka, s.r.o. nadále vykonává svoji ekonomickou činnost na Slovensku a do ČR pouze pronajímá některé své zaměstnance. V oblasti daní z příjmů fyzických osob nemá žádné povinnosti. Z titulu mezinárodního pronájmu pracovníků jí v ČR nevzniká stálá provozovna, tudíž zde nemá žádné povinnosti ani v oblasti daní z příjmů právnických osob.

8.2.2 Povinnosti slovenských pracovníků

Jako daňoví nerezidenti nemají slovenští pronajatí pracovníci v ČR žádné povinnosti, pokud mají pouze příjmy ze závislé činnosti, kterou zde vykonávají.²¹⁵

Slovenští pracovníci mají možnost, nikoliv povinnost, podat v ČR daňové přiznání. Díky tomu si pak mohou uplatnit např. slevu na manželku nebo daňové zvýhodnění na dítě, pokud jejich příjmy v ČR činí alespoň 90 % z celosvětových příjmů.

8.2.3 Povinnosti Dcery, s.r.o.

Protože se česká Dcera, s.r.o. považuje za zaměstnavatele pronajatých pracovníků a tím pádem i za plátce daně z příjmů fyzických osob, je její povinností odvádět zálohy na daň z příjmů pronajatých slovenských pracovníků. Matka, s.r.o. fakturuje odměnu za pronájem pracovníků měsíčně, tudíž Dcera, s.r.o. odvádí zálohy také měsíčně, a to nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, ve kterém vznikla povinnost zálohu srazit.

²¹⁵ Pokud by v ČR vykonávali i jinou činnost, např. živnost, je jejich povinností podat daňové přiznání za příslušný kalendářní rok.

V souvislosti s odvodem záloh má Dcera, s.r.o. také povinnost provést do dvou měsíců po skončení kalendářního roku vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a uvést v něm odvedené zálohy (viz Příloha 4).

8.2.4 Shrnutí

Tabulka 11 obsahuje shrnutí povinností, které vznikají jednotlivým subjektům v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovníků mezi slovenskou Matkou, s.r.o. a českou Dcerou, s.r.o. v oblasti daní z příjmů.

Tabulka 11: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daní z příjmů při pronájmu pracovníků ze Slovenska do ČR.

(Vlastní zpracování.)

Subjekt	Povinnost
Slovenská Matka, s.r.o.	žádná
Slovenští pronajatí pracovníci	žádná, event. dobrovolné podání daňového přiznání
Česká Dcera, s.r.o.	odvádět zálohy na daň z příjmů pronajatých pracovníků (měsíčně)
	provést vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (ročně)

8.3 Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení

Povinnosti v oblasti sociálního zabezpečení vycházejí z právních předpisů ČR (zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění p. p. a zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění p. p.) a koordinačních nařízení EU.

8.3.1 Povinnosti Matky, s.r.o.

Slovenská Matka, s.r.o. se pro účely důchodového a nemocenského pojištění považuje za zaměstnavatele pronajatých pracovníků, je tedy odpovědná za účast slovenských pracovníků v českém systému důchodového a nemocenského pojištění. Z tohoto titulu je povinna zaregistrovat do osmi dnů sebe i pronajaté pracovníky u příslušné správy sociálního zabezpečení (viz Příloha 5 a Příloha 6) a co nejdříve u pojišťovny Kooperativa (viz Příloha 7). Před tím musí ukončit účast těchto pracovníků

ve slovenském systému sociálního zabezpečení. Každý měsíc provádí výpočet a odvod důchodového a nemocenského pojištění. Čtvrtletně je pak povinna vypočítat a odvádět pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání.

8.3.2 Povinnosti slovenských pracovníků

Protože se slovenští pracovníci účastní českého systému sociálního zabezpečení, je jejich povinností ukončit svou účast ve slovenském systému. Pronajatý pracovník má pouze povinnost oznámit své zdravotní pojišťovně ukončení účasti na zdravotním pojištění ve slovenském systému a vrátit průkaz pojištěnce. To je nutné splnit do osmi dnů.²¹⁶ Jiné povinnosti v této oblasti nemají.

8.3.3 Povinnosti Dcery, s.r.o.

Česká Dcera, s.r.o. se pro účely zdravotního pojištění považuje za zaměstnavatele pronajatých pracovníků, proto odpovídá za účast slovenských pracovníků v českém systému zdravotního pojištění. Její povinností je tedy pronajaté pracovníky zaregistrovat do osmi dnů u zdravotní pojišťovny (viz Příloha 8 a Příloha 9), kterou si pracovníci sami zvolí, a měsíčně zajistit výpočet a odvod pojistného.

8.3.4 Shrnutí

Tabulka 12 představuje shrnutí povinností jednotlivých subjektů, které jim vznikají v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovních sil mezi slovenskou Matkou, s.r.o. a českou Dcerou, s.r.o. v oblasti sociálního pojištění.

²¹⁶ Zákon č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z., o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 23, odst. (1), písm. c).

Tabulka 12: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti sociálního zabezpečení při pronájmu pracovníků ze Slovenska do ČR.

(Vlastní zpracování.)

Subjekt	Povinnost
Slovenská Matka, s.r.o.	ukončit účast slovenských pronajatých pracovníků ve slovenském systému sociálního zabezpečení
	registrovat Matku, s.r.o. a slovenské pronajaté pracovníky u příslušné správy sociálního zabezpečení a pojišťovny Kooperativa
	vypočítat a odvést pojistné na důchodové a nemocenské pojištění (měsíčně)
	vypočítat a odvést pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele (čtvrtletně)
Slovenští pronajatí pracovníci	ukončit účast na slovenském zdravotním pojištění
Česká Dcera, s.r.o.	registrovat slovenské pronajaté pracovníky u jimi zvolené zdravotní pojišťovny
	vypočítat a odvést pojistné na zdravotní pojištění

8.4 Výpočet zálohy na daň z příjmů

V této kapitole bude proveden výpočet zálohy na daň z příjmů pronajatého pracovníka, pana Petera Kováče. Výpočet je totožný i u všech dalších pracovníků.

Při výpočtu zálohy na daň z příjmů pronajatých pracovníků se vychází z fakturované částky. Měsíční fakturovaná částka činí podle podkladů od Matky, s.r.o. 45 000 Kč a zahrnuje kromě mzdy p. Kováče také marži, tedy odměnu za zprostředkování pronájmu pracovníků. Její výše ale není stanovena, proto se při výpočtu zálohy použije fikce § 6 odst. (2) ZDP, zdanitelným příjmem je tedy 60 % z celkové fakturované částky.

Tabulka 13: Rozdělení fakturované částky.

(Vlastní zpracování.)

Fakturovaná částka	45 000 Kč
Zdanitelný příjem (60 %)	27 000 Kč
Marže	18 000 Kč

Pro výpočet zálohy na daň je nutné zdanitelný příjem navýšit o sociální a zdravotní pojištění, které je povinen za p. Kováče hradit zaměstnavatel (v případě sociálního pojištění Matka, s.r.o., u zdravotního pojištění Dcera, s.r.o.). Jde o tzv. superhrubou mzdu.

Tabulka 14: Základ daně.

(Vlastní zpracování.)

Zdanitelný příjem	27 000 Kč
Sociální pojištění zaměstnavatel – Matka, s.r.o. (25 %)	6 750 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnavatel – Dcera, s.r.o. (9 %)	2 430 Kč
Základ daně (Superhrubá mzda)	36 180 Kč

Základem daně pro výpočet zálohy na daň z příjmů p. Kováče je částka ve výši 36 180 Kč. Tuto částku je nutno zaokrouhlit na stokoruny nahoru a poté vynásobit 15% sazbou daně z příjmů.

Tabulka 15: Záloha na daň před slevami.

(Vlastní zpracování.)

Základ daně (Superhrubá mzda)	36 180 Kč
Základ daně po zaokrouhlení	36 200 Kč
Sazba daně	15 %
Záloha na daň před slevami	5 430 Kč

Protože p. Kováč podepsal u Matky, s.r.o. prohlášení, může uplatnit slevu na dani. Konkrétně jde o slevu na poplatníka v měsíční výši 2 070 Kč. Slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti může uplatnit až v daňovém přiznání, protože v průběhu roku není zřejmé, zda jeho příjmy na území ČR budou tvořit alespoň 90 % jeho celosvětových příjmů.

Tabulka 16: Záloha na daň po slevě.

(Vlastní zpracování.)

Záloha na daň před slevami	5 430 Kč
Sleva na poplatníka	2 070 Kč
Záloha na daň po slevě	3 360 Kč

Po odečtení slevy na poplatníka činí záloha na daň z příjmů p. Kováče 3 360 Kč. Tuto zálohu je povinna odvést Dcera, s.r.o. svému místně příslušnému finančnímu úřadu do 20. dne v měsíci, kdy je povinna zálohu srazit.

8.5 Výpočet daňové povinnosti

V této kapitole bude proveden výpočet celkové roční daňové povinnosti dvou pronajatých pracovníků za rok 2014, p. Kováče, který byl pronajat Dceři, s.r.o. po celý rok, a p. Vargy, který byl pronajat Dceři, s.r.o. pouze osm měsíců.

8.5.1 Daňová povinnost p. Kováče

Peter Kováč neměl kromě z příjmů ze svého zaměstnání žádné jiné další příjmy ani na území ČR, ani na Slovensku. Následující výpočty uvádí částky za celý rok.

Tabulka 17: Základ daně p. Kováče.

(Vlastní zpracování.)

Fakturovaná částka	540 000 Kč
Zdanitelný příjem (60 %)	324 000 Kč
Sociální pojištění zaměstnavatel – Matka, s.r.o. (25 %)	81 000 Kč

Zdravotní pojištění zaměstnavatel – Dcera, s.r.o. (9 %)	29 160 Kč
Základ daně	434 160 Kč

Základ daně činí 434 160 Kč, ten je třeba zaokrouhlit na celé stokoruny dolů a poté vynásobit sazbou daně.

Tabulka 18: Daň před slevami p. Kováče.

(Vlastní zpracování.)

Základ daně	434 160 Kč
Základ daně po zaokrouhlení	434 100 Kč
Sazba daně	15 %
Daň před slevami	65 115 Kč

P. Kováč může uplatnit nepodmíněnou slevu na poplatníka a protože z ČR mu plyne 100 % jeho celosvětových příjmů, může využít též slevu na manželku a daňové zvýhodnění na děti. Za rok 2014 může uplatnit daňové zvýhodnění na druhé dítě pouze ve výši 13 404 Kč. Slevu za umístění dítěte p. Kováč nevyužívá.

Tabulka 19: Výsledná daňová povinnost p. Kováče.

(Vlastní zpracování.)

Daň před slevami	65 115 Kč
Sleva na poplatníka	24 840 Kč
Daň po slevě	40 275 Kč
Sleva na manželku	24 840 Kč
Daň po slevách	15 435 Kč
Daňové zvýhodnění 2 dětí	26 808 Kč
Daňový bonus	11 373 Kč

Protože daňové zvýhodnění na děti je vyšší než jeho daň po slevách, vzniká p. Kováčovi daňový bonus ve výši 11 373 Kč. V průběhu roku mu byly ze mzdy odváděny zálohy na daň, za celý rok tato částka činí 40 320 Kč. Z tohoto důvodu tak p. Kováčovi vznikl přeplatek na dani ve výši 51 693 Kč, o který si může v daňovém přiznání požádat.

Tabulka 20: Přeplatek na dani p. Kováče.

(Vlastní zpracování.)

Daňový bonus	11 373 Kč
Zálohy na daň	40 320 Kč
Přeplatek	51 693 Kč

Daňové přiznání p. Kováče obsahuje Příloha 10.

8.5.2 Daňová povinnost p. Vargy

Martin Varga vykonával pracovní činnost pro Dceru, s.r.o. pouze od ledna do srpna, v dalších měsících pracoval na Slovensku a plynul mu zde příjem. Příjem z ČR tak netvořil 90 % celosvětových příjmů. Následující výpočty představují částky za odpracovaných osm měsíců u Dcery, s.r.o.

Tabulka 21: Základ daně p. Vargy.

(Vlastní zpracování.)

Fakturovaná částka	360 000 Kč
Zdanitelný příjem (60 %)	216 000 Kč
Sociální pojištění zaměstnavatel – Matka, s.r.o. (25 %)	54 000 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnavatel – Dcera, s.r.o. (9 %)	19 440 Kč
Základ daně	289 440 Kč

Základ daně činí 289 440 Kč, ten je třeba zaokrouhlit na celé stokoruny dolů a poté vynásobit sazbou daně.

Tabulka 22: Daň před slevami p. Vargy.

(Vlastní zpracování.)

Základ daně	289 440 Kč
Základ daně po zaokrouhlení	289 400 Kč
Sazba daně	15 %
Daň před slevami	43 410 Kč

Protože příjmy p. Vargy plynoucí z ČR nejsou vyšší než 90 % celosvětových příjmů, může si uplatnit pouze slevu na poplatníka.

Tabulka 23: Výsledná daňová povinnost p. Vargy.

(Vlastní zpracování.)

Daň před slevami	43 410 Kč
Sleva na poplatníka	24 840 Kč
Výsledná daňová povinnost	18 570 Kč

Výsledná daňová povinnost činí 18 570 Kč. P. Varga zaplatil v průběhu roku na zálohách 26 880 Kč²¹⁷. Ty výslednou daňovou povinnost přesahují, vznikl mu tedy přeplatek na dani ve výši 8 310 Kč, o který si může v daňovém přiznání zažádat.

Tabulka 24: Přeplatek na dani p. Vargy.

(Vlastní zpracování.)

Výsledná daňová povinnost	18 570 Kč
Zálohy na dani	26 880 Kč
Přeplatek na dani	8 310 Kč

Daňové přiznání p. Vargy je uvedeno v Příloze 11.

²¹⁷ Výše měsíční zálohy je stejná jako u p. Kováče. Výpočet viz kap. 8.4, str. 79.

8.6 Výpočet sociálního a zdravotního pojištění

Základem pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění je stejně jako u zálohy na daň z příjmů 60 % fakturované částky. Opět je zde použit příklad p. Kováče, u kterého měsíční fakturovaná částka činí 45 000 Kč. Postup je stejný i u dalších pracovníků. Vyměřovacím základem je tedy částka ve výši 60 %, tj. 27 000 Kč.

Tabulka 25: Sociální a zdravotní pojištění.

(Vlastní zpracování.)

Vyměřovací základ	27 000 Kč
Sociální pojištění zaměstnavatel – Matka, s.r.o. (25 %)	6 750 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnavatel – Dcera, s.r.o. (9 %)	2 430 Kč
Sociální pojištění zaměstnanec (6,5 %)	1 755 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnanec (4,5 %)	1 215 Kč

Protože je odměna za zprostředkování fakturována měsíčně, nedochází zde k problému, že by Dcera, s.r.o. musela odvádět zdravotní pojištění z minimálního vyměřovacího základu, kdy by nebyla odměna fakturována.

8.7 Výpočet zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele

Při čtvrtletním výpočtu pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání se vychází ze souhrnu vyměřovacích základů zaměstnanců, kteří byli zaměstnáni v minulém kalendářním čtvrtletí. Vyměřovacím základem je opět 60 % fakturované částky. Sazba pojistného činí na základě Vyhlášky MF ČR²¹⁸ 6 ‰ pro činnost, kterou společností Matka, s.r.o. a Dcera, s.r.o. vykonávají.

Pro výpočet za čtvrté čtvrtletí roku 2014 se použije souhrn vyměřovacích základů ze třetího čtvrtletí, kdy bylo zaměstnáno v měsících červenec a srpen šest pracovníků,

²¹⁸ Vyhláška Ministerstva financí č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání.

v měsíci září pět pracovníků. Fakturovaná částka zněla na 270 000 Kč za měsíce červenec a srpen a 225 000 Kč za měsíc září.

Tabulka 26: Pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.

(Vlastní zpracování.)

Fakturovaná částka za třetí čtvrtletí	
Červenec	270 000 Kč
Srpen	270 000 Kč
Září	225 000 Kč
Celkem za 3. čtvrtletí	765 000 Kč
Vyměřovací základ (60 %)	459 000 Kč
Sazba pojistného	6 ‰
Výše pojistného za čtvrté čtvrtletí roku 2014	2 754 Kč

Částku ve výši 2 754 Kč je Matka, s.r.o. povinna odvést do 31. října 2014 na účet pojišťovny Kooperativa.

9 Návrhy a doporučení

Tato kapitola obsahuje návrhy a doporučení pravidel a postupů, které je nutné při využití mezinárodního pronájmu pracovníků dodržet.

Při mezinárodním pohybu pracovníků je třeba v první řadě stanovit, o jaký druh mezinárodního zaměstnávání se jedná. Pokud situace odpovídá těmto charakteristikám:

- právní zaměstnavatel poskytne své zaměstnance jinému uživateli,
- aby u něj vykonávali práci pod jeho vedením a podle jeho pokynů a
- přidělení zaměstnanci zůstávají v pracovněprávním vztahu k právnímu zaměstnavateli,²¹⁹

jedná se o pronájem pracovní síly. Z určení tohoto typu mezinárodního zaměstnávání pak vyplývají další povinnosti.

9.1 Uzavření smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovních sil

Využití mezinárodního pronájmu pracovní síly je vhodné založit na smluvním vztahu. Právní zaměstnavatel a uživatel spolu uzavřou smlouvu o mezinárodním pronájmu pracovních sil. Aby bylo zřejmé, že se jedná o pronájem pracovní síly, měla by smlouva obsahovat tyto náležitosti:

- způsob výběru pracovníků,
- podmínky přidělení pracovníků,
- způsob odměňování pracovníků,
- poplatků za pronájem pracovníků.²²⁰

Uvedené znaky jsou zárukou toho, že tato smlouva nebude právně napadnutelná a bude patrné, o jaký smluvní vztah jde.

V souvislosti se stanovením poplatku za pronájem pracovníků je třeba upozornit na problematiku stanovení základu daně. Pokud není do poplatku zahrnuta marže, základem daně je částka uvedená na faktuře. V případě, že marže zahrnuta je, je vhodné

²¹⁹ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 150.

²²⁰ Tamtéž, s. 151.

posoudit, zda bude uvedena i její výše. Základem daně musí být alespoň 60 % fakturované částky.²²¹ Pokud by si subjekty mezi sebou dohodly marži nižší než 40 %, je výhodnější pro ně i pro pronajaté pracovníky ve smlouvě výši marže neuvádět. Základ daně by totiž byl vyšší než 60 %, tudíž by pracovníkům byla sražena vyšší daň a také odvody pojistného na sociální zabezpečení by byly vyšší jak za zaměstnavatele, tak zaměstnance.



Obrázek 9: Stanovení základu daně.

(Vlastní zpracování s využitím zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 6, odst. (2).

Po uzavření smlouvy následují další kroky, a to stanovení povinností jednotlivých subjektů. Ty lze rozdělit do dvou oblastí, a to na:

- povinností v oblasti daní z příjmů a
- povinností v oblasti sociálního zabezpečení.

Úkoly jednotlivých subjektů se mohou mírně lišit podle toho, zda jde o mezinárodní pronájem pracovníků z jiných členských států EU do ČR nebo naopak. Pozornost bude nyní zaměřena na povinnosti související s pronájmem z EU do ČR, obdobně se ale vztahují i na pronájem z ČR do jiných států EU.

9.2 Určení povinností v oblasti daní z příjmů

Na základě poznatků získaných studiem odborné literatury a právních předpisů autorka došla k následujícímu. V první řadě je třeba posoudit, zda zahraničnímu

²²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 6, odst. (2).

zaměstnavateli²²² vznikne v souvislosti s pronájmem pracovníků stálá provozovna v ČR. To je důležité pro určení místa zdanění příjmů zahraničního zaměstnavatele. Ve většině případů stálá provozovna nevzniká, a proto je podnik zdaněn standardně v zahraničí. V opačném případě by byl podroben dani v ČR.

Druhým krokem je určení subjektu, který odpovídá za odvod záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků. To je úkolem českého uživatele. Ten musí odvádět zálohy do 20. dne kalendářního měsíce, ve kterém vznikla povinnost zálohu srazit.²²³ Odvod záloh závisí na fakturaci odměn pracovníků, nemusí to být nutně měsíčně jako u standardních zaměstnanců. V souvislosti s odvodem záloh nesmí český uživatel opomenout podat vyúčtování daní z příjmů ze závislé činnosti, a to do dvou měsíců po skončení kalendářního roku. V případě elektronického podání pak do 20. března.²²⁴

Co se týká pronajatých pracovníků, lze doporučit, aby si v ČR podali daňové přiznání. V případě p. Kováče, který měl příjmy pouze v ČR, lze díky této možnosti výrazně snížit daňovou povinnost, neboť si může uplatnit slevy na manželku a daňové zvýhodnění na děti. Tyto daňové výhody je však možné využít pouze podáním daňového přiznání. Díky tomu mu pak budou vráceny i zálohy na daň, které byly v průběhu roky odvedeny z jeho mzdy.

Daňové přiznání se vyplatí podat i v případě p. Vargy, který nebyl v ČR zaměstnán po celý kalendářní rok. Díky tomu může uplatnit slevu na poplatníka v plné roční výši a jeho výsledná daňová povinnost se tak výrazně sníží. Protože p. Varga využívá pouze slevu na poplatníka, v jeho případě je možné požádat pouze o roční zúčtování.

Tabulka 27 a Graf 3 srovnává výši daňové zátěže v situaci, kdy poplatníci daňové přiznání podají a kdy ne.

²²² V tomto případě slovenskému právnímu zaměstnavateli. Stejně tak i dále.

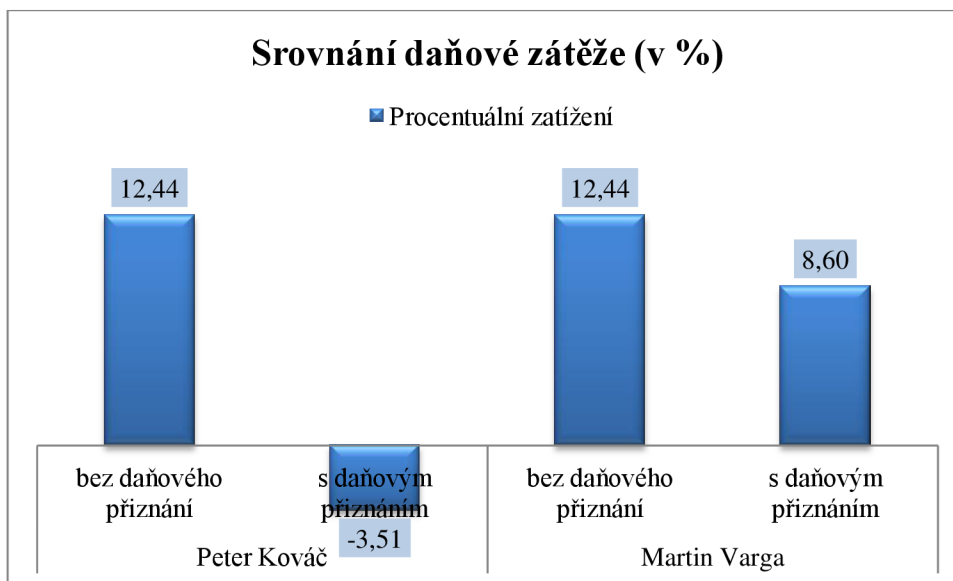
²²³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p., § 38h, odst. (10).

²²⁴ Tamtéž, § 38j, odst. (5).

Tabulka 27: Srovnání daňové zátěže.

(Vlastní zpracování.)

Peter Kováč		Martin Varga	
bez daňového příznání	s daňovým příznáním	bez daňového příznání	s daňovým příznáním
40 320 Kč	- 11 373 Kč ²²⁵	26 880 Kč	18 570 Kč



Graf 3: Srovnání daňové zátěže.

(Vlastní zpracování.)

9.3 Určení povinností v oblasti sociálního zabezpečení

Ve většině případů se pronajatí pracovníci účastní českého systému sociálního zabezpečení. Z toho vyplývají další povinnosti. Nejprve je nutné ukončit účast zahraničního pracovníka na systému sociálního zabezpečení v jeho státě. Toto je úkolem jeho právního zaměstnavatele. Pracovník pak pouze vrátí své zdravotní pojišťovně průkaz pojištěnce a nahlásí jí účast v jiném státě.²²⁶

Velmi důležité je určení subjektů odpovědných za účast pronajatých pracovníků v českém systému sociálního zabezpečení. Pro účely sociálního a zdravotního pojištění

²²⁵ Jedná se o daňový bonus.

²²⁶ EUROSKOP.CZ. Odhlášení sociálního a zdravotního pojištění. *Euroskop.cz* [on-line].

se tyto subjekty totiž rozlišují. Zahraniční zaměstnavatel se považuje za zaměstnavatele u sociálního pojištění, český uživatel pak u zdravotního pojištění. Povinnosti jsou pak následující. Zahraniční zaměstnavatel:

- zaregistruje sebe a pronajaté pracovníky u příslušné správy sociálního zabezpečení a pojišťovny Kooperativa,
- měsíčně sráží a odvádí pojistné na sociální zabezpečení,
- čtvrtletně odvádí pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.²²⁷

Český uživatel:

- zaregistruje pronajaté pracovníky u české zdravotní pojišťovny,
- měsíčně sráží a odvádí pojistné na zdravotní pojištění.²²⁸

U sociálního zabezpečení nezáleží na frekvenci fakturací odměn za pronajaté pracovníky, pojistné musí být odváděno vždy měsíčně.

9.4 Matice souhrnu postupů a povinností

Stejně jako u jiných projektů je třeba i při zavedení mezinárodního pronájmu pracovníků stanovit činnosti, které je nutné provést, a určit subjekty, které tyto činnosti budou realizovat. Matice 1 obsahuje určení postupu jednotlivých subjektů a stanovení povinností souvisejících s využitím mezinárodního pronájmu pracovních sil mezi zahraničním právním zaměstnavatelem (dále jen zahraniční zaměstnavatel) a českým uživatelem. Časové lhůty pro povinnosti u jednotlivých subjektů jsou uvedeny v Příloze 12.

²²⁷ RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 155-175.

²²⁸ Tamtéž.

Etapa	Dílčí úkoly	Dotčený subjekt	Kdo realizuje	Rizika	Opatření
Výběr mezinárodního pronájmu pracovníků	Uzavření smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovních sil	Zahraniční zaměstnavatel, český uživatel, pronajatý pracovník	Zahraniční zaměstnavatel, český uživatel	Při uzavření nevhodného typu smlouvy hrozí riziko doměření daně včetně penále a nesplnění povinností v oblasti sociálního zabezpečení.	Uzavřít takovou smlouvu, která se na danou situaci přímo vztahuje, a v ní uvést všechny potřebné náležitosti.
Určení povinností v oblasti daní z příjmů	Posouzení vzniku stálé provozovny zahraničního zaměstnavatele	Zahraniční zaměstnavatel	Zahraniční zaměstnavatel	Při nesprávném určení státu zdanění je riziko doměření daně z příjmů včetně penále.	Správně posoudit vznik stálé provozovny v závislosti na tom, odkud je mezinárodní pronájem pracovníků řízen.
	Určení subjektu povinného pro odvod záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků	Zahraniční zaměstnavatel, český uživatel	Český uživatel	Chybné určení povinného subjektu může mít za následek doměření daně včetně penále.	Správně určit povinný subjekt, který odpovídá za odvod záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků.
Určení povinností v oblasti sociálního zabezpečení	Ukončení účasti pronajatých pracovníků				
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ na sociálním pojištění 	Pronajatý pracovník	Zahraniční zaměstnavatel	Účast ve dvou státech v systému sociálního zabezpečení, což je v rozporu s právem EU. Odvod ve špatném státě.	Ukončit účast v systému sociálního zabezpečení ve státě pronajatého pracovníka do osmi dnů.

Etapa	Dílčí úkoly	Dotčený subjekt	Kdo realizuje	Rizika	Opatření
Určení povinností v oblasti sociálního zabezpečení	<ul style="list-style-type: none"> na zdravotním pojištění 	Pronajatý pracovník	Zahraniční zaměstnavatel, pronajatý pracovník	Účast ve dvou státech na zdravotním pojištění. Odvod ve špatném státě.	Ukončit účast na zdravotním pojištění ve státě pronajatého pracovníka do osmi dnů.
	Určení subjektu odpovědného za účast pronajatých pracovníků v českém systému sociálního zabezpečení				
	<ul style="list-style-type: none"> sociální pojištění 	Zahraniční zaměstnavatel, pronajatý pracovník	Zahraniční zaměstnavatel	Účast ve dvou státech nebo v žádném státě v systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Chybné určení odpovědného subjektu.	Registrovat zahraničního zaměstnavatele a pronajatého pracovníka u ČSSZ do osmi dnů.
	<ul style="list-style-type: none"> zdravotní pojištění 	Český uživatel, pronajatý pracovník	Český uživatel		Registrovat pronajatého pracovníka a českého uživatele u zdravotní pojišťovny do osmi dnů.
	<ul style="list-style-type: none"> zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele 	Zahraniční zaměstnavatel	Zahraniční zaměstnavatel	Chybné určení odpovědného subjektu nebo nepřihlášení k pojištění.	Registrovat zahraničního zaměstnavatele co nejdříve u pojišťovny Kooperativa.

Etapa	Dílčí úkoly	Dotčený subjekt	Kdo realizuje	Rizika	Opatření
Související odvody	Odvod záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků	Pronajatý pracovník	Český uživatel	Pozdní odvod nese riziko doměření daně včetně penále.	Včas odvádět zálohy, tj. do 20. dne v měsíci.
	Odvod sociálního pojištění	Zahraniční zaměstnavatel, pronajatý pracovník	Zahraniční zaměstnavatel	Pozdní odvod nese riziko doměření pojistného včetně penále a navýšení základu daně z příjmů společnosti o neuhrazené pojistné.	Včas odvádět sociální pojištění, tj. do 20. dne v měsíci.
	Odvod zdravotního pojištění	Český uživatel, pronajatý pracovník	Český uživatel		Včas odvádět zdravotní pojištění, tj. do 20. dne v měsíci
	Odvod pojistného na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele	Zahraniční zaměstnavatel	Zahraniční zaměstnavatel	Pozdní odvod nese riziko doměření pojistného včetně penále.	Včas odvádět toto pojistné, tj. do konce prvního měsíce příslušného čtvrtletí.

Matice 1: Mezinárodní pronájem pracovních sil – souhrn postupů a povinností.

(Vlastní zpracování s využitím RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*, s. 155-175 a příslušných zákonů²²⁹)

²²⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.; Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění p. p.; Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění p. p.; Vyhláška ministerstva financí č. 125 ze dne 5. dubna 1993, kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání.

Závěr

Diplomová práce se zabývala mezinárodním pronájmem pracovních sil. Dle názoru autorky je toto téma velmi aktuální, neboť mezinárodní pohyb pracovníků je v dnešní době již běžným jevem a v souvislosti s globalizací světové ekonomiky jeho význam dále roste. Z důvodu omezeného rozsahu se práce zaměřovala pouze na pronájem pracovníků mezi ČR a jinými členskými státy EU.

Práce byla rozdělena na několik dílčích částí. V první kapitole byl mezinárodní pronájem pracovních sil definován, byla stanovena kritéria pro jeho určení, způsob odměňování pronajatých pracovníků a uvedeny právní předpisy, které tuto problematiku regulují, ať už na úrovni unijní, mezinárodní či vnitrostátní. Významnou součástí byl rozbor judikatury, tedy rozhodnutí soudů ve sporných otázkách, týkajících se mezinárodního pronájmu pracovníků. Jednalo se např. o rozsudky Nejvyššího správního soudu ČR ve smyslu, zda se vůbec jedná o mezinárodní pronájem pracovních sil, zda v tomto případě vzniká stálá provozovna či který subjekt nese odpovědnost za odvod záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků. Bylo třeba tyto rozsudky zhodnotit a vyvodit z nich závěry.

Protože šlo o téma zabývající se daňovými otázkami s mezinárodním prvkem, bylo vhodné uvést i problematiku mezinárodního zdanění. Byly definovány subjekty, se kterými se lze ve spojení s mezinárodním dvojitým zdaněním setkat, uvedeny situace, kdy může ke dvojitému zdanění dojít. S tím pak souvisí i opatření k eliminaci dvojího zdanění, jež jsou v této části také uvedena. S ohledem na zaměření práce zde byly rozebrány příslušné články smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem, které jsou ve spojení s daným tématem významné.

Třetí a čtvrtá kapitola se zaměřily na koordinaci sociálního zabezpečení v EU a v mezinárodním prostředí.

Stěžejní část práce se zaměřovala na pronájem pracovníků z ČR do jiných členských států EU a naopak. Byly stanoveny povinnosti, které musí jednotlivé subjekty, které se účastní mezinárodního pronájmu pracovníků, splnit. Vymezení těchto povinností se týkalo oblasti daní z příjmů a oblasti sociálního zabezpečení. Dále zde byl uveden též způsob zdanění pronajatých pracovníků v ČR a návrhy pro daňovou optimalizaci pronajatých pracovníků.

Získané poznatky pak byly aplikovány v praktické části, která se zabývala pronájmem pracovníků od slovenské mateřské společnosti české dceřiné společnosti. Důležitým úkolem bylo stanovení pravidel a postupů, jež je nutné v souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovníků dodržet, a podrobné určení povinností jednotlivých subjektů, tj. slovenského právního zaměstnavatele, českého uživatele a pronajatého pracovníka. Byl zde uveden i výpočet záloh na daň z příjmů pronajatých pracovníků, celkové daňové povinnosti a zákonných pojištění.

V závěru práce jsou uvedeny návrhy a doporučení, jak postupovat a co je nutné dodržet při využití mezinárodního pronájmu pracovníků. Jedná se o uzavření smlouvy o mezinárodním pohybu pracovních sil a vymezení toho, co tato smlouva má obsahovat, nebo stanovení povinností jednotlivých subjektů v oblasti daňové a v oblasti sociálního zabezpečení. Co se týče pronajatých pracovníků, lze jen doporučit, aby si v ČR podali daňové přiznání, neboť tím výrazně sníží svoji daňovou povinnost.

Seznam použitých zdrojů

BONĚK, Václav a kol. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-65-5.

BYDŽOVSKÁ, Marie. Daňová diskriminace cizinců? Projekt EU na rok 2014. In: *Euroskop.cz* [on-line]. Vydáno 24. 1. 2014. © 2005-2015 Vláda České republiky. [cit. 2014-06-16]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/46/23488/clanek/danova-diskriminace-cizincu-projekt-eu-na-rok-2014/>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Mezinárodní smlouvy. *Česká správa sociálního zabezpečení.cz* [on-line]. Aktualizováno 15. 3. 2012 [cit. 2014-08-25]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/mezinarodni-smlouvy/>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Přehled povinností zaměstnavatele. *Česká správa sociálního zabezpečení.cz* [on-line]. Aktualizováno v prosinci 2013. [cit. 2015-01-26]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/nemocenske-pojisteni/novy-zakon-o-nemocenskem-pojisteni/prehled-povinnosti-zamestnavatele.htm>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Výpočet pojistného. *Česká správa sociálního zabezpečení.cz* [on-line]. Aktualizováno v prosinci 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojistne-na-socialni-zabezpeceni/vyse-a-platba-pojistneho/vypocet-pojistneho.htm>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Cizinci: Zaměstnanost – datové údaje. *Český statistický úřad.cz* [on-line]. Aktualizováno 20. 4. 2012 [cit. 2014-08-29]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/cizinci/4-ciz_zamestnanost#cr

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Česká republika od roku 1989 v číslech. *Český statistický úřad.cz* [on-line]. Aktualizováno 29. 5. 2014 [cit. 2014-09-01]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/ceska-republika-v-cislech-od-roku-1989-wau52m1y38>

EUROPA.EU. Coordination of social security systems. *europa.eu* [on-line]. Poslední aktualizace 27. 2. 2013 [cit.2014-08-29]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/living_and_working_in_the_internal_market/c10521_en.htm

EUROPA.EU. Sociální zabezpečení. *europa.eu* [on-line]. Aktualizováno 8/2014 [cit. 2014-08-25]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/business/staff/social-security/index_cs.htm

EUROSKOP.CZ Odhlášení sociálního a zdravotního pojištění. *Euroskop.cz* [on-line]. © 2005-2015 Vláda České republiky [cit. 2015-01-26]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/604/sekce/odhlaseni-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/>

CHVÁTALOVÁ, Iva. Koordinace sociálního zabezpečení v Evropské unii. In: *Mzdová praxe.cz* [on-line]. Vydáno 7. 6. 2010 [cit. 2014-08-27]. Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d10265v13173-koordinace-socialniho-zabezpeceni-v-evropske-unii/?search_query=\\$source=3%20\\$issue=31100](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d10265v13173-koordinace-socialniho-zabezpeceni-v-evropske-unii/?search_query=$source=3%20$issue=31100)

CHVÁTALOVÁ, Iva a kol. *Právo sociálního zabezpečení v České republice a Evropské unii*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2012. ISBN 978-80-7380-374-2.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION. IFA Research Paper: Tax Implications on International Hiring-Out of Labour/Hiring-Out of Labour – still the poor relation in double tax conventions? *International Fiscal Association.nl* [on-line]. [cit. 2015-01-22]. Dostupné z: <https://www.ifa.nl/Document/Research%20Papers/IFA%20Research%20Project%20on%20International%20Hiring-Out%20of%20Labour%20%282%29.pdf>

JOHNSON, Constance. Belgium: Rules for Hiring Out Labor Come into Force. In: *Library of congress.gov* [on-line]. Poslední aktualizace 3 .4. 2013 [cit. 2015-01-22]. Dostupné z: http://www.loc.gov/lawweb/servlet/lloc_news?disp3_l205403504_text

KOLDINSKÁ, Kristina a kol. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-439-1.

KOOPERATIVA VIENNA INSURANCE GROUP. Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele. *Kooperativa Vienna Insurance Group.cz* [on-line]. © 2015 Kooperativa pojišťovna, a.s., Vienna Insurance Group. [cit. 2015-01-26]. Dostupné z: <http://www.koop.cz/nase-produkty/zakonne-pojisteni-odpovednosti-zamestnavatele/>

Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců – příspěvek č. 221/13.02.08 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 12. 3. 2008.* Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KV1232008.pdf>

Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců – příspěvek č. 302/16.06.10 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 12. 5. 2010.* Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP12052010.pdf>

Koordinační výbor Ministerstva financí a Komory daňových poradců – příspěvek č. 346/14.12.2011 – Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny. In: *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 22. 2. 2012.* Dostupné také z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV_KDP_22_2_2012.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2015. *Ministerstvo financí ČR.cz* [on-line]. © 2005-2013. Vydáno 6. 3. 2015 [cit. 2015-04-22]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2015/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-20782>

MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení. *Ministerstvo práce a sociálních věcí.cz* [on-line]. Poslední aktualizace 13. 8. 2014 [cit. 2014-08-19]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/cs/1275>

MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. Systém sociálního zabezpečení v České republice. *Ministerstvo práce a sociálních věcí.cz* [on-line]. [cit. 2014-08-27]. Dostupné z: http://www.mpsv.cz/files/clanky/7175/ssz_cr_cz.pdf

MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. Vstup ČR do OECD. *Ministerstvo zahraničních věcí.cz* [on-line]. [cit. 2014-11-14]. Dostupné z:

http://www.mzv.cz/oecd.paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/vstup_cr_do_oecd/index.html

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (text s významem pro EHP a Švýcarsko). In: *Úřední věstník Evropské unie L 200*. 7. 6. 2004. Dostupné také z: http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/C44EDB74-1FFD-4C51-81D6-92E63FA370B2/0/883_2004_CS.PDF

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. září 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (text s významem pro EHP a Švýcarsko). In: *Úřední věstník Evropské unie L 284*. 30. 10. 2009. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:284:0001:0042:cs:PDF>

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5. dubna 2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie (text s významem pro EHP). In: *Úřední věstník Evropské unie L 141*. 27. 5. 2011. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:141:0001:0012:CS:PDF>

NATURAL RESOURCES CANADA. Canadian International Income Tax Rules. *Natural Resources Canada.ca* [on-line]. Aktualizováno 28. 3. 2014. [cit.2014-11-08]. Dostupné z: <http://www.nrcan.gc.ca/mining-materials/taxation/8880>

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.

NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. In: *Daně a právo v praxi* [on-line]. Vydáno 1. 6. 2007. © Wolters Kluwer, a.s. [cit. 2014-06-04]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/>

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Condensed Version)* [on-line]. OECD Publishing, 2014. [cit. 2015-04-23]. ISBN 978-92-64-21937-3. Dostupné z: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1

OECD. The OECD classification of taxes. *OECD.org* [on-line]. © OECD [cit. 2014-08-27]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-classification-of-taxes.pdf>

Passives Einkommen zum Vermögensaufbau nutzen [on-line]. Vydáno 28. 4. 2013. [cit. 2014-11-08]. Dostupné z: <http://www.smart-reich-werden.de/geld-verdienen/passives-einkommen-zum-vermoegensaufbau-nutzen/>

PELECH, Petr. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti 2014*. 22. aktualiz. vyd. ANAG: 2014. ISBN 978-80-7263-852-9.

PETRÁČKOVÁ, Věra a Jiří KRAUS. *Akademický slovník cizích slov: [A-Ž]*. Praha: Academia, 1997. ISBN 80-200-0607-9.

Pokyn D-248. Sdělení k nové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění se Slovenskou republikou (Sbírka mezinárodních smluv č. 100/2003), čj. 464/70 733/2003 ze dne 18. srpna 2003. In: *Finanční zpravodaj* č. 7-8/2003. s. 159. ISSN-0322-9653. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2003/financni-zpravodaj-cislo-7-82003-1639>

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6, č. j. 32320/11-31 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. In: *Finanční zpravodaj* č. 7/2011. s. 163. ISSN-0322-9653. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2011/financni-zpravodaj-cislo-72011-1542>

Pokyn Ministerstva financí ČR D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., č. j. 251/3 531/1997 ze dne 10. června 1997. Dostupné také z: <http://www.ucetni-portal.cz/pokyn-d-151-k-zajisteni-jednotneho-postupu-pri-uplatnovani-6-odst-2-zakona-c-586-1992-sb-108-x.html>

PRICEWATERHOUSECOOPERS. New rules on hiring-out of labour may expand the number of foreign workers subject to the rules. *PricewaterhouseCoopers.com* [on-line].

© 2013-2015 PricewaterhouseCoopers [cit. 2015-01-22]. Dostupné z: http://www.pwc.com/en_GX/gx/hr-management-services/newsletters/global-watch/assets/pwc-denmark-new-rules-hiring-out-labour-may-expand-number-subject-rules.pdf

REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Efektivní financování rozvoje podnikání*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-1835-4.

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. března 2003, čj. 10 Ca 6/2003. Dostupné z ASPI.

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. prosince 2009, čj. 57 Ca 48/2008-38. Dostupné z ASPI.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Ca 8/2002. Výňatek z rozsudku dostupný v: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 140-141.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Ca 9/2002. Výňatek z rozsudku dostupný v: SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 140-141.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. února 2005, čj. 2 Afs 108/2004-16. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2005, čj. 4 Afs 19/2003-127. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. dubna 2005, čj. 6 Afs 24/2004-109. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. června 2005, čj. 2 Afs 176/2004-140. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2005, čj. 2 Afs 212/2004-53. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. března 2006, čj. 2 Afs 131/2005-49. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. srpna 2011, čj. 9 Afs 26/2011-97. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. února 2012, čj. 5 Afs 39/2011-162. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. dubna 2012, čj. 7 Afs 46/2011-106. [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz>

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozšíř. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-732-4.

Sdělení Ministerstva financí k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č. j. 251/122 867/2000. In: *Finanční zpravodaj č. 1/2001*. s. 84. ISSN-0322-9653. Dostupné také z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-2001.pdf

Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku. In: *Sbírka mezinárodních smluv České republiky*. 2003, částka 45. Dostupné také z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění). In: *Úřední věstník Evropské unie C 326*. 26. 10. 2012. Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

SYNEK, Miloslav, Helena SEDLÁČKOVÁ a Hana VÁVROVÁ. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. 2. přeprac. vyd. Praha: Oeconomica, 2007. ISBN 978-80-245-1212-9.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: Daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

URBAN, Luděk. Volný pohyb osob. In: *Euroskop.cz* [on-line]. © 2005-2014 Vláda České republiky [cit. 2014-08-29]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8736/sekce/volny-pohyb-osob/>

Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 1. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-1>

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2012*. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012. ISBN 978-80-87480-05-2.

VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČR. Změny v platbě zdravotního pojištění od 1. ledna 2015. *Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR.cz* [on-line]. © 2015 VZP ČR. Vydáno 12. 12. 2014 [cit. 2015-01-24]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/platci/aktuality/zmeny-v-platbe-zdravotniho-pojisteni-od-1-ledna-2015>

Vyhláška ministerstva financí č. 125 ze dne 5. dubna 1993, kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1993, částka 34. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-125>

Zákon č. 48 ze dne 7. března 1997 o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 16. s. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1997-48>

Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006, zákoník práce. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 84. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2006-262>

Zákon č. 580 zo dňa 21. októbra 2004 o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z., o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2004, částka 246. Dostupné také z: <http://www.zakonypreludi.sk/zz/2004-580>

Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 589 ze dne 20. listopadu 1992 o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 118. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-589>

Zákon č. 592 ze dne 20. listopadu 1992 o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 119. Dostupné také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-592>

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počet cizinců v ČR s trvalým a dlouhodobým pobytem. (Počet osob.)	26
Tabulka 2: Počet zaměstnaných cizinců v ČR k 31. 12. 2011. (Počet osob.).....	27
Tabulka 3: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daně z příjmů při pronájmu pracovníků z jiných států EU do ČR.	55
Tabulka 4: Sazby pojistného na sociální zabezpečení a maximální vyměřovací základ.57	
Tabulka 5: Sazby zdravotního pojištění a maximální vyměřovací základ.	57
Tabulka 6: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti sociálního zabezpečení při pronájmu pracovníků z jiných států EU do ČR.	60
Tabulka 7: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daní z příjmů při pronájmu pracovníků z ČR do jiných států EU.	67
Tabulka 8: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti sociálního zabezpečení při pronájmu pracovníků z ČR do jiných států EU.	69
Tabulka 9: Nezdanitelné části základu daně.	70
Tabulka 10: Slevy na dani.	72
Tabulka 11: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti daní z příjmů při pronájmu pracovníků ze Slovenska do ČR.	77
Tabulka 12: Povinnosti jednotlivých subjektů v oblasti sociálního zabezpečení při pronájmu pracovníků ze Slovenska do ČR.	79
Tabulka 13: Rozdělení fakturované částky.	80
Tabulka 14: Základ daně.	80
Tabulka 15: Záloha na daň před slevami.	80
Tabulka 16: Záloha na daň po slevě.	81
Tabulka 17: Základ daně p. Kováče.	81
Tabulka 18: Daň před slevami p. Kováče.	82
Tabulka 19: Výsledná daňová povinnost p. Kováče.	82

Tabulka 20: Přeplatek na dani p. Kováče.	83
Tabulka 21: Základ daně p. Vargy.....	83
Tabulka 22: Daň před slevami p. Vargy.	84
Tabulka 23: Výsledná daňová povinnost p. Vargy.....	84
Tabulka 24: Přeplatek na dani p. Vargy.	84
Tabulka 25: Sociální a zdravotní pojištění.	85
Tabulka 26: Pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.	86
Tabulka 27: Srovnání daňové zátěže.	90

Seznam matic

Matic 1: Mezinárodní pronájem pracovních sil – souhrn postupů a povinností.	94
--	----

Seznam obrázků

Obrázek 1: Pronájem pracovní síly.....	18
Obrázek 2: Hlavní prameny právní regulace mezinárodního pronájmu pracovních sil.	19
Obrázek 3: Daňové subjekty v mezinárodním právu.....	31
Obrázek 4: Metody zamezení dvojímu zdanění.	38
Obrázek 5: Základní principy koordinace.	49
Obrázek 6: Stanovení základu daně.....	62
Obrázek 7: Postup výpočtu zálohy na daň.....	63
Obrázek 8: Postup výpočtu roční daňové povinnosti.	64
Obrázek 9: Stanovení základu daně.....	88

Seznam grafů

Graf 1: Počet cizinců v ČR s trvalým pobytem. (Počet osob.)	13
Graf 2: Počet cizinců v ČR s trvalým a dlouhodobým pobytem. (Počet osob.)	26
Graf 3: Srovnání daňové zátěže	90

Seznam použitých zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
EHP	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
Kč	Koruna česká
KDP	Komora daňových poradců
MF	Ministerstvo financí
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
Slovensko	Slovenská republika
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ve znění p. p.	ve znění pozdějších předpisů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.

Seznam příloh

Příloha 1: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění podle stavu k 5. 3. 2015.	I
Příloha 2: Rozdělení daní podle OECD.	V
Příloha 3: Přehled dvoustranných smluv o sociálním zabezpečení sjednaných ČR podle stavu k 15. 10. 2012.	VI
Příloha 4: Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.	VIII
Příloha 5: Přihláška do registru zaměstnavatelů.	XVII
Příloha 6: Oznámení o nástupu do zaměstnání.	XIX
Příloha 7: Přihláška k pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za pracovní úrazy a nemoci z povolání.	XX
Příloha 8: Přihláška a evidenční list zaměstnavatele.	XXI
Příloha 9: Hromadné oznámení zaměstnavatele.	XXII
Příloha 10: Daňové přiznání p. Kováče.	XXIII
Příloha 11: Daňové přiznání p. Vargy.	XXVII
Příloha 12: Lhůty pro povinnosti u jednotlivých subjektů.	XXXI

Přílohy

Příloha 1: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění podle stavu k 5. 3. 2015.

(Zpracováno s využitím MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění – 2015. *Ministerstvo financí ČR* [on-line].)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb. m. s.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb. m. s.
Bahrajn	10.04.2012	59/2012 Sb. m. s.
Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb. m. s.
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb. m. s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.05.2010	58/2010 Sb. m. s.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.
Čína	04.05.2011	65/2011 Sb. m. s.
Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb. m. s.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb. m. s.
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb. m. s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb. m. s.
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb. m. s.
Hongkong	24.01.2012	49/2012 Sb. m. s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb. m. s.
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb. m. s.
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	07.11.2007	88/2007 Sb. m. s.
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb. m. s.
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb. m. s.
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	3/2006 Sb. m. s.
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb. m. s.
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb. m. s.
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb. m. s.
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	31.07.2014	51/2014 Sb.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb. m. s.
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb. m. s.
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb. m. s.
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb. m. s.

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb. m. s.
Nový Zéland	29.08.2008	75/2008 Sb. m. s.
Panama	25.02.2013	91/2013 Sb. m. s.
Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb. m. s.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb. m. s.
Rumunsko	10.08.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.
Saúdská Arábie	01.05.2013	42/2013 Sb. m. s.
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb. m. s.
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb. m. s.
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb. m. s.
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb. m. s.
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb. m. s.
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb. m. s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.

Příloha 2: Rozdělení daní podle OECD.

(Zpracováno s využitím OECD. *The OECD classification of taxes* [on-line].)

1 000	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
2 000	Příspěvky na sociální zabezpečení
2 100	Zaměstnanci
2 200	Zaměstnavatelé
2 300	Osoby samostatně výdělečně činné a nezaměstnaní
2 400	Nezařaditelné do 2 100, 2 200 a 2 300
3 000	Daně z mezd a pracovních sil
4 000	Daně majetkové
5 000	Daně ze zboží a služeb
6 000	Ostatní daně

Příloha 3: Přehled dvoustranných smluv o sociálním zabezpečení sjednaných ČR podle stavu k 15. 10. 2012.

(Zpracováno s využitím MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ. Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení. *Ministerstvo práce a sociálních věcí* [on-line].)

Stát	Datum podpisu	Vstup v platnost	Sbírka zákonů (Sbírka m. smluv)
Austrálie	16.09.2009	01.07.2011	58/2011
Bosna a Hercegovina¹	22.05.1957	01.12.1597	3/1958
Bulharsko	25.11.1998	01.01.2000	2/2000
Černá Hora	17.01.2002	01.12.2002	130/2002
Francie²	12.10.1948	01.07.1949	215/1949
Chile	07.12.2000	01.03.2004	23/2004
Chorvatsko	22.01.1999	01.07.2000	82/2000
Indie	08.06.2010	01.09.2014	
Itálie³	11.10.2001		
Izrael	16.07.2000	01.07.2002	73/2002
Japonsko	21.02.2008	01.06.2009	42/2009
Jižní Korea	14.12.2007	01.11.2008	80/2008
Kanada	24.05.2001	01.01.2003	1/2003
Kypr²	19.01.1999	01.03.2000	106/2000
Litva²	27.05.1999	01.08.2000	136/2000
Lucembursko²	17.11.2000	01.03.2002	18/2002
Maďarsko²	30.01.1959	01.12.1959	21/1960
Makedonie	07.10.2005	01.01.2007	2/2007
Moldavsko	29.11.2001	01.10.2012	
Německo²	27.07.2001	01.09.2002	94/2002
Nizozemí^{2,4}	30.05.2001	01.09.2002	93/2002
Polsko²	05.04.1948	01.10.1948	261/1948
Québec	19.02.2002	01.11.2003	124/2003
Rakousko²	20.07.1999	01.07.2001	55/2001
Rumunsko²	24.09.2002	01.03.2004	25/2004
Rusko^{5,6}	02.12.1959	01.07.1960	
Rusko	08.12.2011	01.11.2014	
Slovensko²	29.10.1992	01.01.1993	228/1993

Stát	Datum podpisu	Vstup v platnost	Sbírka zákonů (Sbírka m. smluv)
Slovinsko^{1,2}	22.05.1957	01.12.1957	3/1958
Srbsko	17.01.2002	01.12.2002	130/2002
Sýrie³	25.03.2010		
Španělsko²	13.05.2002	01.05.2004	52/2004
Švýcarsko	10.07.1996	01.11.1997	267/1997
Turecko	02.10.2003	01.01.2005	135/2004
Ukrajina	04.07.2001	01.04.2003	29/2003
USA⁴	12.07.1968	12.07.1968	nepubl.
USA	07.09.2007	01.01.2009	85/2008

1 Jde o smlouvu uzavřenou mezi ČSR a Federativní republikou Jugoslávií.

2 Smlouva zůstává v platnosti, ale přednostně se aplikují tzv. koordinační nařízení ES.

3 U smlouvy probíhá ratifikační proces.

4 Pouze o výplatě dávek.

5 Jde o smlouvu uzavřenou mezi ČSR a SSSR.

6 Ve vztahu k Ruské federaci pozbyla platnosti dnem 1. 1. 2009.

Příloha 4: Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.¹

Vytišt no aplikací EPO

Při vyplnění tiskopisu postupujte, prosím, podle pokynů.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územní pracoviště v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny

otisk podacího razítka finančního úřadu

01a Vyúčtování

řádné

opravné

dodatečné

VYÚČTOVÁNÍ

daně z příjmů ze závislé činnosti

(dále jen „daň“)

za zdaňovací období / ~~za část zdaňovacího období~~

od do

01c Kód rozlišení Vyúčtování

01b Důvody pro podání dodatečného Vyúčtování zjištěny dne

01d Datum

02 **Fyzická osoba:**
 příjmení jméno(-a) titul

03 **Právníká osoba:**
 název právnické osoby

04 **Fyzická i právnická osoba:**
 adresa místa pobytu nebo sídlo

05 Počet zaměstnanců podle § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) podle mzdových listů k poslednímu dni kalendářního měsíce příslušného roku.

měsíc	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.
zaměstnanci	6	6	6	6	6	6	6	6	5	5	5	5

06 Úhrn přeplatků na daní z ročního zúčtování vyplacených zaměstnancům za nejbližší předchozí zdaňovací období **bez částky doplatku na daňovém bonusu** (přeplatek z ročního zúčtování daně podle § 38ch odst. 5 zákona, přeplatek na daní po slevě z ročního zúčtování podle § 35d odst. 8 zákona a dodatečné opravy podle § 38i zákona) Kč.

Z toho byl přeplatek z ročního zúčtování záloh zaměstnancům vrácen:

v měsíci (měsíc, v jehož průběhu byl přeplatek vrácen zaměstnancům)	v částce (částka v Kč)	z toho vráceno/převedeno FÚ plátcí/ponecháno na osobním účtu plátce (v Kč) ¹⁾	podle žádosti podané plátcem u finančního úřadu dne (den, měsíc a rok)

¹⁾ Neuvádí se částka přeplatku, o kterou byl snížen odvod záloh na daň (§ 38ch odst. 5 a § 35d odst. 9 zákona)

06a Úhrn doplatků na daňovém bonusu z ročního zúčtování vyplacených zaměstnancům za nejbližší předchozí zdaňovací období včetně dodatečných oprav podle § 38i zákona Kč.

25 5459 MFin 5459 - vzor č. 21 *) nehodící se škrtněte

¹ Při vyplňování údajů byli bráni v potaz pouze pronajatí pracovníci.

ČÁST I.

Č. f.	Měsíc	Na zálohách na daň včetně solidárního zvýšení daně u zálohy za měsíc		Rozhodnutí		Běžné zdaňovací období		Částky upravující sražené zálohy na daň (sl. 4 + sl. 5)	Vyúčtovaná částka (sl. 1 – sl. 3 – sl. 4 – sl. 5)	Dodatečné Vyúčtování	Bylo odvedeno		
		mělo být sraženo (po slevách)	bylo sraženo (po slevách)			Vrácené přeplatky na daň z ročního zúčtování záloh včetně provedených oprav	Čistková částka vyplaceného měsíčního daňového bonusu a vyplaceného doplatku na daňovém bonusu včetně provedených oprav						
		sl. 1	sl. 2	sl. 3		sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7	sl. 8	sl. 9	sl. 10	sl. 11
		částka v Kč	částka v Kč	č. j.	částka v Kč**)	částka v Kč	částka v Kč			částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč	částka v Kč
1.	leden	20160	20160						20160		20160		
2.	únor	20160	20160						20160		20160		
3.	březen	20160	20160						20160		20160		
4.	duben	20160	20160						20160		20160		
5.	květen	20160	20160						20160		20160		
6.	červen	20160	20160						20160		20160		
7.	červenec	20160	20160						20160		20160		
8.	srpen	20160	20160						20160		20160		
9.	září	16800	16800						16800		16800		
10.	říjen	16800	16800						16800		16800		
11.	listopad	16800	16800						16800		16800		
12.	prosinec	16800	16800						16800		16800		
13.	ÚHRN	228480	228480						228480		228480		

**) nepovinný údaj

ČÁST II.

Č. ř.		Vyplní plátce daně v Kč	Vyplní finanční úřad v Kč
1.	Na zálohách na dani včetně solidárního zvýšení daně u zálohy a po slevách za běžné zdaňovací období mělo být sraženo (sl. 1 ř. 13 v části I.)	228480	
2.	Úhrn přeplatků na dani z ročního zúčtování záloh na daň provedeného v běžném zdaňovacím období za předchozí zdaňovací období (sl. 4 ř. 13 v části I.)		
3.	Z úhrnu na řádku 2 bylo v běžném zdaňovacím období na žádost finančním úřadem vráceno nebo převedeno na nedoplatek jiné daně		
4.	Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d odst. 4 zákona a vyplacených doplatků na daňovém bonusu podle § 35d odst. 8 zákona (sl. 5 ř. 13 v části I.)		
5.	Z úhrnu na řádku 4 bylo na žádost finančním úřadem poukázáno (vráceno nebo převedeno na nedoplatek jiné daně)		
6.	Neobsazeno		
7.	Neobsazeno		
8.	Rekapitulace (ř. 1 – ř. 2 + ř. 3 – ř. 4 + ř. 5 v části II.)	228480	
9.	Odvedeno na účet finančního úřadu (sl. 11 ř. 13 v části I.)	228480	
10.	ř. 9 – ř. 8 (+ zaplacen více, – zbývá doplatit)	0	

Povinnou přílohou tohoto tiskopisu je pro plátce daně podle § 38j zákona Příloha č. 1 „Počet zaměstnanců“ a pro plátce daně, kteří zaměstnávali poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 zákona, Příloha č. 2 „Přehled souhrnných údajů zaznamenaných na mzdových listech poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 zákona“, případně „Příloha č. 3 k Vyúčtování“ a „Příloha č. 4 k Vyúčtování“, pro plátce daně provádějící opravy podle § 38i zákona aktuálního zdaňovacího období.

Počet příloh

Kontaktní osoba telefon

e-mail

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

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby: <input data-bbox="608 1178 663 1207" type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input data-bbox="336 1218 1257 1261" type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input data-bbox="336 1283 1257 1317" type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input data-bbox="336 1379 1257 1413" type="text"/>	
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum <input data-bbox="336 1473 555 1507" type="text"/>	Otisk razítka <input data-bbox="935 1473 1257 1538" type="text"/>

Tiskopis je povinnou přílohou tiskopisu „Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti“.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Jihomoravský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Brno I

Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny

c z 0 1 0 4 0 3 2 0

otisk podacího razítka finančního úřadu

POČET ZAMĚŠTNANCŮ ke dni 1. 12. 2014

(§ 38j zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů)

01 Plátce daně

D C E R A , s . r . o .

02 Sídlo/Místo pobytu plátce daně

PURKYNOVA 127, 61200 BRNO-KRÁLOVO POLE

Č. ř.	03	04	05	06	07
	Název místa výkonu práce	Počet zaměstnanců	Název obce	Kód obce (ZÚJ)	Název území okresu
1.	BRNO	5	BRNO	582786	BRNO-MESTO
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					
9.					
10.					
11.					
12.					
13.					
14.					
15.					
16.					
17.					
18.					

V případě, že nebude pro Vaše údaje tento tiskopis „Počet zaměstnanců“ dostačující, vyplňte, prosím, další. Nevyplněné řádky proškrtněte.

25 5490/1 MFin 5490/1 - vzor č. 14

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘÍLOZE K VYÚČTOVÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby: <input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.) Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input type="text" value="P E T R N O V Á K / J E D N A T E L"/>	
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:	Vlastnoručný podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum <input type="text"/>	Otisk razítka <input type="text"/>

POKYNY

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu – vyplňte v předtištěném rámečku zbývající část oficiálního názvu místně příslušného finančního úřadu (správce daně), v jehož územním obvodu máte v době podání adresu místa pobytu nebo sídlo.

Územní pracoviště v, ve, pro – vyplňte název územního pracoviště, na kterém je umístěn spis plátce daně/plátcovy pokladny.

Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny – uveďte přidělené Daňové identifikační číslo (DIČ).

01 Plátce daně – uveďte, jste-li právnická osoba, název právnické osoby, právní formu (včetně dodatku označujícího její právní formu nebo dovětku „v likvidaci“). Uveďte, jste-li fyzická osoba, své jméno a příjmení, případně obchodní firmu, jestliže jméno a příjmení není součástí obchodní firmou (§ 425 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

02 Sídlo / Místo pobytu plátce daně – uveďte, jste-li právnická osoba, adresu sídla tak, jak byla zapsána do obchodního rejstříku nebo do jiného zákonem stanoveného rejstříku. Uveďte, jste-li fyzická osoba, adresu místa pobytu.

03 Název místa výkonu práce – uveďte název místa výkonu práce, kterým je místo v obci uvedené v pracovní smlouvě zaměstnance. Je-li v pracovní smlouvě uvedeno jako místo výkonu práce území více obcí, nebo jde-li o zaměstnance na základě dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr nebo zaměstnance ve smyslu § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), bez pracovní právního vztahu, použije se pro účely vyplnění přehledu jako místo výkonu práce místo pobytu nebo sídlo plátce daně (zaměstnavatele), popřípadě plátcovy pokladny. V případě odměny, která je vyplácena za výkon péčovské péče uvede úřad práce do místa výkonu obec, kde je práce pěstouna vykonávána. Při souběhu příjmů od téhož zaměstnavatele na základě pracovní smlouvy a jiných příjmů (např. odměny člena orgánu právnické osoby) se zaměstnanec zařadí podle místa výkonu práce v pracovní smlouvě. Při souběhu dvou a více pracovních smluv u téhož zaměstnavatele se zaměstnanec zařadí na základě pracovní smlouvy s převažujícím úvazkem nebo převažující výší příjmů. Místo „pravidelného pracoviště“ pro účely aplikace zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, není rozhodné.

04 Počet zaměstnanců – uveďte počet zaměstnanců podle mzdových listů evidovaných k 1. prosinci vykazovaného zdaňovacího období, kteří mají příjmy podle § 6 zákona. **Do tohoto počtu nezahrnujte pouze zaměstnance, kteří jsou příslušníky ve služebním poměru podle zákona č. 153/1994 Sb., o zpravodajských službách České republiky, ve znění pozdějších předpisů.**

05 Název obce – uveďte název obce, na jejímž katastrálním území je umístěno místo výkonu práce.

06 Kód obce (ZÚJ) – uveďte kód obce (ZÚJ – základní územní jednotka), ve které je umístěno místo výkonu práce. Viz vyhláška č. 186/2014 Sb., o podílu jednotlivých obcí na stanovených procentních částech celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a daní z příjmů.

07 Název území okresu – uveďte název území okresu, v němž se nachází místo výkonu práce. U obcí Praha, Brno, Ostrava a Plzeň je název totožný s názvem obce.

Příloha č. 2

Tiskopis je povinnou přílohou tiskopisu „Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti“ podle § 38j zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) pro plátce daně, kteří zaměstnávali poplatníky uvedené v § 2 odst. 3 zákona, tj. daňové nerezidenty. Přehled obsahuje souhrnné údaje zaznamenané na mzdových listech vykazovaného zdaňovacího období v členění podle jednotlivých poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 zákona **včetně příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.**

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Jihomoravský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Brno I

Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny

C Z 0 1 0 4 0 3 2 0

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘEHLED SOUHRNNÝCH ÚDAJŮ

zaznamenaných na mzdových listech poplatníků
uvedených v § 2 odst. 3 zákona

za zdaňovací období / za část zdaňovacího období* od 0 1 0 1 2 0 1 4 do 3 1 1 2 2 0 1 4

01 Plátce daně

D C E R A , s . r . o .

02 Sídlo / Místo pobytu plátce daně

P U R K Y N O V A 1 2 7 , 6 1 2 0 0 B R N O - K R Á L O V O P O L E

03 Počet vložených listů tabulky

1

04 Celkový počet poplatníků podle § 2 odst. 3 zákona

5

Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny

C, Z, 0, 1, 0, 4, 0, 3, 2, 0, , ,

zdaňovací období / část zdaňovacího období*) od 0, 1, 0, 1, 2, 0, 1, 4 do 3, 1, 1, 2, 2, 0, 1, 4

TABULKA list č.: 1

Poř. číslo	Kód státu	Příjmení	Jméno(-a)	Obec	Ulice	Č.p./or.	PSČ	Datum narození
	sl. 1							
1.	SK	BALÁŽ	LUKÁŠ	MYJAVA	JABLONSKÁ	45	90701	06.07.1975
2.	SK	BALOG	PETER	HOLÍC	ZÁMOCKÁ	247	90851	09.03.1976
3.	SK	KOVÁC	PETER	SENICA	ŠTEFÁNIKOVA	1508	90501	05.06.1980
4.	SK	LUKÁC	PAVOL	SKALICA	NÁMESTIE SLOBODY	17	90901	08.12.1978
5.	SK	TÓTH	MAREK	SENICA	HVIEZDOSLAVOVA	1125	90501	14.10.1979
6.								
7.								
8.								
9.								
10.								
11.								
12.								
13.								
14.								
15.								
16.								
17.								
18.								
19.								
20.								
21.								
22.								
23.								
24.								
25.								
26.								
27.								
28.								
29.								
30.								

Daňové identifikační číslo plátce daně / plátcovy pokladny

C | z | 0 | 1 | 0 | 4 | 0 | 3 | 2 | 0 |

zdaňovací období / část zdaňovacího období*) od

0 | 1 | 0 | 1 | 2 | 0 | 1 | 4 |

do

3 | 1 | 1 | 2 | 2 | 0 | 1 | 4 |

TABULKA list č.: 1

Poř. číslo	Identifikace pro daňové účely ve státu daňové rezidence sl. 9	Rodné číslo sl. 10	Číslo pasu sl. 11	Úhrn příjmů sl. 12	Zúčtováno v měsíci sl. 13	Pojistné sl. 14	Úhrn základů daně sl. 15	Úhrn sražených záloh na daň včetně solidárního zvýšení daně u zálohy po slevách nebo daně sl. 16
1.		750706/8190	75412887	324000	1-12	35640	434160	40320
2.		760309/2122	38303671	324000	1-12	35640	434160	40320
3.		800605/3321	99056148	324000	1-12	35640	434160	40320
4.		781208/4421	61005549	324000	1-12	35640	434160	40320
5.		791014/1459	82054671	324000	1-12	35640	434160	40320
6.								
7.								
8.								
9.								
10.								
11.								
12.								
13.								
14.								
15.								
16.								
17.								
18.								
19.								
20.								
21.								
22.								
23.								
24.								
25.								
26.								
27.								
28.								
29.								
30.								

Poučení:

Zdaňovací období uveďte ve tvaru DDMRRRRR

- sl. 1 – Uveďte písmenný kód státu daňového nerezidenta, tj. poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 zákona (dále jen „poplatník“), ve kterém je poplatník rezidentem. Kódy států uveďte podle seznamu uveřejněného na internetové adrese www.financnisprava.cz. **Poplatníky řaďte podle jednotlivých států**
- sl. 4–6 – Uveďte údaje o bydlišti poplatníka ve státě, jehož je rezidentem (tj. bydliště v zahraničí)
- sl. 7 – Uveďte číselné označení používané v poštovním provozu dané země
- sl. 8 – Uveďte ve tvaru den, měsíc a rok (DDMMRRRR)
- sl. 9 – Uveďte daňový identifikátor používaný v zemi rezidence: např. daňové identifikační číslo, číslo sociálního pojištění. Všeobecné informace o daňovém identifikačním čísle dle jednotlivých zemí naleznete na internetové adrese http://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinByCountry.html
- sl. 10 – Uveďte rodné číslo poplatníka, pokud mu bylo státem, kde je rezidentem, přiděleno
- sl. 11 – Uveďte číslo pasu nebo jiného dokladu prokazujícího totožnost poplatníka
- sl. 12 – Uveďte celkový úhrn příjmů ze závislé činnosti
- sl. 13 – Uveďte číselné označení např. 1–12
- sl. 14 – Uveďte úhrn pojistného sraženého nebo uhrazeného na důchodové spoření a na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a na veřejné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních právních předpisů (zákon č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření, zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších právních předpisů) ze svých příjmů ze závislé činnosti povinen platit poplatník a u poplatníka, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, příspěvky poplatníka na toto zahraniční pojištění (viz § 38j zákona)
- sl. 15 – Uveďte úhrn měsíčních základů daně

V případě, že nebude pro Vaše údaje tiskopis „Přehled“ dostačující, vyplňte další tabulku (tj. str. 2 a 3) s označením čísla listu, tzn., že např. plátce daně, který vykazuje 50 poplatníků, označí tabulku (tj. str. 2 a 3), která je součástí tiskopisu, jako list č. 1 a vloží další tabulku (str. 2 a 3), kterou označí jako list č. 2.

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘÍLOZE K VYÚČTOVÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby:
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
<input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
<input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
<input type="text"/>	
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu:	
Datum	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Otisk razítka	

Příloha 5: Přihláška do registru zaměstnavatelů.

Evidenční štítek

Přihláška do registru zaměstnavatelů



ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ

Místně příslušná OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno

MSSZ Brno

Typ přihlášky ¹⁾



Zaměstnavatel



Mzdová účtárna

A. Základní identifikace

Název zaměstnavatele	IČ (popř. individuální číslo)	Stát, který IČ vydal	Variabilní symbol - vyplní OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno
MATKA, s.r.o.	135792468	Slovensko	
Typ zaměstnavatele ¹⁾ <input checked="" type="checkbox"/> Právnícká osoba <input type="checkbox"/> Fyzická osoba	Počet zaměstnanců	Předchozí registrace u OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno	
	12		
Ulice	Číslo domu	Obec	PSČ Stát
SOTINSKÁ	1125/20	SENICA	90501 Slovensko
E-mail	Telefon	ID Datové schránky	Fax Datum vzniku zaměstnavatele
balazova@matka.sk			
			5.6.2007

B. Údaje o mzdové účtárně

Vyplňuje zaměstnavatel v případě, že přihlašuje mzdovou účtárnu, jejíž místo není shodné se sídlem zaměstnavatele, popř. má pouze jednu mzdovou účtárnu, jejíž místo není shodné se sídlem zaměstnavatele.

Název mzdové účtárny ²⁾	Příjmení oprávněné osoby	Jméno oprávněné osoby	Variabilní symbol - vyplní OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno
Ulice	Číslo domu	Obec	PSČ Stát
Okruh a počet zaměstnanců, pro které účtárna vede evidenci mezd ke dni jejího přihlášení	Datum vzniku mzdové účtárny		

C. Peněžní účty zaměstnavatele vedené u peněžních ústavů

Předčíslí účtu	Číslo účtu	Kód banky	IBAN	Název peněžního ústavu
	10078945	7500		ČESKOSLOVENSKÁ OBCHODNÁ BANKA, a.s.
Ulice	Číslo domu	Obec	PSČ	Stát
HURBANOVA	529/2	SENICA	90501	Slovensko

V SENICI

Dne 2.1.2014

Razítko zaměstnavatele a podpis odpovědného zástupce

¹⁾ Označte křížkem jednu z možností.

²⁾ Název se vyplňuje pouze v případě, že není shodný s názvem zaměstnavatele.



7762578855

strana 1
ČSSZ - 89 500 3
1/2015

D. Seznam mzdových účtáren zaměstnavatele

Vyplňuje zaměstnavatel v případě, že má více mzdových účtáren, anebo místo mzdové účtárny není shodné se sídlem zaměstnavatele.

Ulice	Číslo domu	Obec	PSČ	Stát
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Příjmení oprávněné osoby	Jméno oprávněné osoby			
<input type="text"/>	<input type="text"/>			

V SENICI

Dne 2.1.2014

Razítko zaměstnavatele a podpis odpovědného zástupce

Poučení

Podle ustanovení § 93 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, je každý zaměstnavatel, který zaměstnává osoby, kterým vznikla účast na nemocenském pojištění, povinen se přihlásit nejpozději do 8 kalendářních dnů od svého vzniku na předepsaném tiskopisu u místně příslušné okresní (Pražské) správy sociálního zabezpečení, Městské správy sociálního zabezpečení Brno (dále jen OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno) do registru zaměstnavatelů; na tomto tiskopise uvádí též všechny peněžní ústavy v České republice, u nichž má vedeny účty.

Pokud zaměstnavatel má více mzdových účtáren, popř. jednu mzdovou účtárnu, jejíž adresa není shodná se sídlem zaměstnavatele, je povinen uvést na tomto tiskopisu všechny své mzdové účtárny s uvedením jejich adresy a osob, které jsou za ně oprávněny jednat jménem zaměstnavatele. Do 8 kalendářních dnů je zaměstnavatel povinen přihlásit i nově zřízené mzdové účtárny, přičemž tato lhůta počíná běžet ode dne zřízení mzdové účtárny.

Mzdovou účtárnou se rozumí útvar zaměstnavatele, ve kterém je vedena evidence mezd nebo platů zaměstnanců; je-li zaměstnavatelem stát, rozumí se mzdovou účtárnou útvar příslušné organizační složky státu, ve kterém je vedena evidence platů.

Zaměstnavatel je dále povinen ohlásit písemně každou změnu údajů uvedených na tomto předepsaném tiskopisu, a to do 8 kalendářních dnů ode dne, kdy změna nastala.

Zaměstnavatel je povinen se odhlásit na předepsaném tiskopisu z registru zaměstnavatelů, a to do 8 kalendářních dnů ode dne, kdy přestal být zaměstnavatelem, popřípadě ode dne zániku, pokud došlo k zániku zaměstnavatele. Zaměstnavatel je povinen odhlásit na předepsaném tiskopisu z registru zaměstnavatelů mzdovou účtárnu vedenou v registru zaměstnavatelů, pokud byla zrušena, a to do 8 kalendářních dnů ode dne zrušení mzdové účtárny.

Místní příslušnost OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno se řídí sídlem zaměstnavatele, pokud je toto sídlo shodné s místem mzdové účtárny nebo pokud zaměstnavatel mzdovou účtárnu nemá. Pokud má zaměstnavatel jednu mzdovou účtárnu a místo mzdové účtárny není shodné se sídlem zaměstnavatele, řídí se místní příslušnost OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno pro podání přihlášky do registru zaměstnavatelů místem mzdové účtárny.

Pokud má zaměstnavatel více mzdových účtáren, přihlašuje každou svou mzdovou účtárnu na OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno podle místa mzdové účtárny.

V případě, že má zaměstnavatel několik mzdových účtáren a místo jedné z nich je shodné se sídlem zaměstnavatele, je povinen přihlásit sebe u OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno příslušné podle sídla zaměstnavatele a v oddílu D. uvést seznam všech svých mzdových účtáren. Současně je povinen přihlásit na samostatných tiskopisech všechny své mzdové účtárny u OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno příslušných podle jejich místa.

Návod k vyplnění

V záhlaví vyplní zaměstnavatel, zda do registru zaměstnavatelů přihlašuje sebe nebo svou mzdovou účtárnu.

Za den vzniku zaměstnavatele se považuje den nástupu do zaměstnání prvního zaměstnance, který je účasten nemocenského pojištění.

Kolonku „Předchozí registrace u OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno“ vyplní zaměstnavatel, který již byl v minulosti veden v evidenci některé z OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno a po odhlášení z této evidence znovu začal zaměstnávat zaměstnance, kteří jsou účastni nemocenského pojištění.

Pokud má zaměstnavatel pouze jednu mzdovou účtárnu, jejíž adresa je shodná se sídlem zaměstnavatele, vyplní pouze oddíl A. a C. této přihlášky. Stejně části tiskopisu vyplní také zaměstnavatel, který nemá žádnou mzdovou účtárnu.

V případě, že zaměstnavatel přihlašuje sebe a má několik mzdových účtáren, vyplní údaje v oddílu A., C. a v oddílu D. uvede všechny své mzdové účtárny. Současně je povinen tyto mzdové účtárny přihlásit u místně příslušné OSSZ/PSSZ/MSSZ Brno. Při přihlašování mzdových účtáren vyplní oddíly A., B., C.

Jestliže zaměstnavatel přihlašuje novou mzdovou účtárnu, vyplní tiskopis v oddílu A., B., C.

V oddílu C. u zaměstnavatele, který pojistné hradí převodem z účtu vedeného v zahraničí, uvedou se čísla účtů v mezinárodním formátu IBAN a kód banky ve formátu BIC.



7762578855

strana 2
ČSSZ - 89 500 3
1/2015

Příloha 6: Oznámení o nástupu do zaměstnání.

Oznámení o nástupu do zaměstnání

(skončení zaměstnání)

HHHHHHHHHHHHHHHHHHHH

Nastavení psacího stroje

HHHHHHHHHHHHHHHHHHHH

Typ akce

1

Datum platnosti akce ke dni

02.01.2014

(oprava ze dne)

Seznam akcí:

1 - Nástup	5 - Oprava	8 - Návrat po přerušení
2 - Skončení	6 - Převod	9 - Vznik příslušnosti k českým předpisům
3 - Změna	7 - Skončení z důvodu přerušení	10 - Skončení příslušnosti k českým předpisům

Kód OSSZ Místně příslušná OSSZ (PSSZ, MSSZ Brno)

YY2 - BRNO-MĚSTO

1. Datum nástupu a skončení zaměstnání

Datum nástupu do zaměstnání: 02.01.2014 Datum skončení zaměstnání: _____

2. Základní identifikace pojištěnce

Příjmení	Jméno	Titul	Datum narození	Rodné číslo
KOVÁČ	PETER		05.06.1980	8006053321

3. Adresa trvalého pobytu a doplňující identifikační údaje pojištěnce

Adresa trvalého pobytu - Ulice: ŠTEFÁNKOVA' Číslo domu: 1508 Pohlaví: M

Obec: SENICA Pošta: 90501 PSC (Post Code): 905 01 Stát: SK Rodné příjmení: _____

Kontaktní adresa - Ulice: ŠTEFÁNKOVA' Číslo domu: 1508 Místo narození: BRATISLAVA

Obec: SENICA Pošta: 90501 PSC (Post Code): 905 01 Stát: SK Státní občanství: SK

Všechna další příjmení předcházející současnému příjmení (kromě rodného): _____

4. Adresa pobytu v ČR, je-li trvalý pobyt mimo ČR

Ulice: _____ Číslo domu: _____

Obec: _____ Pošta: _____ PSC: _____

5. Identifikace zaměstnavatele a informace o zaměstnání

Název zaměstnavatele: MATKA, s.r.o. IČ: 135792468 Variabilní symbol: _____

Druh činnosti: 1 Místo výkonu činnosti (stát): CZ Zaměstnání malého rozsahu: ano ne Nový VS (pouze pro akci převodu): _____

6. Informace o důchodu

Druh důchodu: _____ Důchod pobírán od: _____

7. Identifikace posledního (současného) cizozemského nositele pojištění

Název posledního (současného) cizozemského nositele pojištění: _____ Specifikace: N (P - poslední, S - současný, N - není)

Ulice: _____ Číslo domu: _____

Obec: _____ Post Code: _____ Stát: _____ Cizozemské číslo pojištění: _____

8. Údaje o zdravotním pojištění a jiném nemocenském pojištění

Kód zdravotní pojišťovny: 111

Název předchozího orgánu, který prováděl nemocenské pojištění, pokud jím nebyla ČSSZ: _____

Název současného orgánu, který provádí nemocenské pojištění, pokud jím není ČSSZ: _____

9. Podpisy a razítka

Počet příloh: _____ Datum vyplnění formuláře: 02.01.2014

Datum přijetí formuláře na OSSZ (PSSZ, MSSZ Brno): _____

Razítko a pečete zaměstnavatele

Razítko a pečete OSSZ (PSSZ, MSSZ Brno)

Příloha 7: Příhláška k pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za pracovní úrazy a nemoci z povolání.

Kooperativa
VIENNA INSURANCE GROUP

Příhláška k pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za pracovní úrazy a nemoci z povolání

Podle zákona číslo 37/1993 Sb. a prováděcí vyhlášky ministerstva financí číslo 125/1993 Sb., která stanoví podmínky a sazby Zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání, se dle § 12 odst. 1 přihlašuji k pojištění u Vaší pojišťovny a oznamuji tyto základní údaje.

ZAMĚSTNAVATEL		IC 1315791241618	Název zaměstnavatele MATEKA, s.r.o.
Adresa sídla	Ulice (místo), číslo popisné/orientační SOŇANSKÁ 1125/20	PSČ 91015011	
Obec – dodací pošta SENICA		<input checked="" type="checkbox"/> Jiný stát než ČR, jaký, ZIP kód 90501	
Průběhy elektronické komunikace E-mail balažova@watter.sk	Mobilní telefon	Telefon	
Číslo účtu banky	Kód OKEČ (číselný kód činnosti) 60.200		
Datum vzniku zaměstnavatele 05 06 2007	Datum nástupu prvního zaměstnance 02 01 2014		
Příjmení, jméno odpovědného zástupce BALAŽOVA MARIA			
Adresa trvalého pobytu	Ulice (místo), číslo popisné/orientační	PSČ	
Obec – dodací pošta		<input type="checkbox"/> Jiný stát než ČR, jaký, ZIP kód	

Datum
02|01|2014

Podpis odpovědného zástupce: *Balažova* Razítko zaměstnavatele: _____


zde odstříhnout

INFORMACE	Bankovní spojení: KB Praha, číslo účtu: 40002-50404-011/0100, IBAN: CZ 30 0100 0400 0200 5040 4011, SWIFT KÓD: KOMB CZ PP
	Variabilní symbol: 12 pojištěného, konstantní symbol: 3558



SPLATNOST POJIŠTĚNÉHO	1. čtvrtletí od 1.1. do 31.1.	Vyplněný formulář zašlete na adresu Kooperativa pojišťovna, a.s. Vienna Insurance Group P. O. Box 50 664 42 Modřice
	2. čtvrtletí od 1.4. do 30.4.	
	3. čtvrtletí od 1.7. do 31.7.	
	4. čtvrtletí od 1.10. do 31.10.	

Dle ustanovení § 12 odst. 9 Vyhlášky číslo 125/1993 Sb. se pojištění, nebylo-li zaplaceno řádně a včas, zvyšuje o 10% dlužné částky za každý započatý měsíc prodlení. Minimální pojistné za čtvrtletí činí Kč 100,-.

Příloha 8: Přihláška a evidenční list zaměstnavatele.

 <p>VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČESKÉ REPUBLIKY</p> <p>VZP - kód 111</p> <p>Plnění oznamovací povinnosti zaměstnavatele - plátce pojistného (§ 25 zák. č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů)</p> <p><small>Formulář bude zpracován elektronicky. Vypíňujte jej, prosím, předepsaným typem písma Courier New Bold 11. Zaškrtnutí pole označte křížkem.</small></p>	<p>Přihláška a evidenční list zaměstnavatele</p>	<p><small>Datum převzetí, razítko a podpis pracovníka VZP</small></p>
	<p>přihlášení <input checked="" type="checkbox"/> změna <input type="checkbox"/> odhlášení <input type="checkbox"/></p>	
<p>1a. Identifikace zaměstnavatele (právnícké osoby, organizační jednotky právnické osoby nebo fyzické osoby)</p> <p>Obchodní název zaměstnavatele - plátce pojistného</p> <p>DCERA, s.r.o.</p> <p>ADRESA SÍDLA (organizační jednotky): Ulice Číslo popisné / číslo orientační Číslo plátce pojistného</p> <p>PURKYŇOVA 127 </p> <p>PSČ Obec Právní subjektivita</p> <p>612 00 BRNO <input checked="" type="checkbox"/> ano <input type="checkbox"/> ne</p> <p>Stát Právní forma plátce pojistného právnická osoba fyzická osoba</p> <p>ČR SPOLEČNOST S RUČENÍM OMEZENÝM <input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/></p>		
<p>1b. Identifikace zaměstnavatele, již je plátce pojistného uvedený v oddíle 1a. součástí</p> <p>Obchodní název zaměstnavatele, již je nižší organizační jednotka součástí</p> <p>ADRESA PRO DORUČOVÁNÍ: Ulice Číslo popisné / číslo orientační</p> <p>PSČ Obec</p>		
<p>1c. Identifikace zaměstnavatele (fyzické osoby)</p> <p>Příjmení Jméno Titul</p> <p>ADRESA TRVALÉHO POBYTU: Ulice Číslo popisné / číslo orientační Číslo pojistnice (rodné číslo)</p> <p>PSČ Obec</p>		
<p>2. Doručovací adresa</p> <p>ADRESA SÍDLA: Ulice Číslo popisné / číslo orientační</p> <p>PURKYŇOVA 127</p> <p>PSČ Obec</p> <p>612 00 BRNO</p>		
<p>3. Bankovní spojení zaměstnavatele</p> <p>Bankovní spojení: (předčíslí účtu - číslo účtu / kód banky)</p> <p>Bankovní spojení: IBAN (XX99 9999 9999 9999 9999)</p>		
<p>4. Kontaktní údaje odpovědného pracovníka</p> <p>Příjmení Jméno Titul</p> <p>NOVÁKOVÁ PAVLÍNA</p> <p>Postavení vzhledem k zaměstnavateli Telefon</p> <p>PERSONÁLNÍ PRACOVNÍK</p> <p>E-mail</p> <p>novakova@dcera.cz</p>		
<p>5. Datum platnosti údajů, datum vyplnění a podpis zaměstnavatele</p> <p><small>Prohlašuji, že všechny údaje v této Přihlášce a evidenčním listě zaměstnavatele jsou pravdivé a že ohlásím VZP všechny změny údajů, a to nejpozději do 8 dnů od vzniku skutečnosti, která se oznamuje.</small></p> <p style="text-align: center;">Datum platnosti vyplněných údajů OD</p> <p style="text-align: center;">02.01.2014</p> <p style="text-align: center;">VZP 72.51/2010 Počet listů příloh Vyplněno dne (DD.MM.RRRR)</p> <p style="text-align: center;">02.01.2014</p> <p style="text-align: right;"><small>Razítko a podpis odpovědného pracovníka</small></p>		

Příloha 9: Hromadné oznámení zaměstnavatele.

 <p>VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA ČESKÉ REPUBLIKY</p> <p>VZP - kód 111</p> <p>Hromadné oznámení zaměstnavatele za období: <small>(§ 10 odst. 1 zák. č. 48/1997 Sb., ve znění pozdějších předpisů)</small></p>	<p>Hromadné oznámení zaměstnavatele</p>	<p><small>Datum převzetí, razítko a podpis pracovníka VZP</small></p>
<p><small>Formulář bude zpracován elektronicky. Vypijte jej, prosím, předepsaným typem písma Courier New Bold 11.</small></p>		
<p>1. Identifikace zaměstnavatele</p>		
<p>Název zaměstnavatele DCERA, s.r.o.</p>		
<p>ADRESA SÍDLA (organizační jednotky): Ulice PURKYŇOVA</p>		
<p>Číslo popisné / číslo orientační 127</p>		
<p>Číslo plátce pojistného </p>		
<p>PSČ Obec 612 00 BRNO</p>		
<p>Telefon </p>		
<p>2. Kód změny a identifikace zaměstnanců</p>		
Kód	Číslo pojistnice (rodné číslo)	Datum změny (DD.MM.RRRR)
<input type="checkbox"/>	7507068190	02.01.2014
Příjmení BALÁŽ		Jméno LUKÁŠ
ADRESA TRVALÉHO POBYTU: Ulice JABLONSKÁ		
Číslo popisné / číslo orientační 45		
PSČ Obec 907 01 MYJAVA		
Kód	Číslo pojistnice (rodné číslo)	Datum změny (DD.MM.RRRR)
<input type="checkbox"/>	8006053321	02.01.2014
Příjmení KOVÁČ		Jméno PETER
ADRESA TRVALÉHO POBYTU: Ulice ŠTEFÁNIKOVA		
Číslo popisné / číslo orientační 1508		
PSČ Obec 905 01 SENICA		
Kód	Číslo pojistnice (rodné číslo)	Datum změny (DD.MM.RRRR)
<input type="checkbox"/>	7812084421	02.01.2014
Příjmení LUKÁČ		Jméno PAVOL
ADRESA TRVALÉHO POBYTU: Ulice NÁMESTIE SLOBODY		
Číslo popisné / číslo orientační 17		
PSČ Obec 909 01 SKALICA		
Kód	Číslo pojistnice (rodné číslo)	Datum změny (DD.MM.RRRR)
<input type="checkbox"/>	7708314159	02.01.2014
Příjmení VARGA		Jméno MARTIN
ADRESA TRVALÉHO POBYTU: Ulice BRATISLAVSKÁ		
Číslo popisné / číslo orientační 1125		
PSČ Obec 908 51 HOLÍČ		
<p>3. Datum vyplnění a podpis zaměstnavatele</p> <p><small>Prohlašuji, že všechny údaje v tomto OZNÁMENÍ jsou pravdivé a že ohlásím VZP všechny změny údajů, a to nejpozději do 8 dnů od vzniku skutečnosti, která se oznamuje.</small></p>		
<p>VZP 73.51/2010</p>		
		
<p>Číslo listu/počet listů 1/1</p>		
<p>Vyplněno dne (DD.MM.RRRR) 02.01.2014</p>		

Příloha 10: Daňové přiznání p. Kováče.

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Jihomoravský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Brno I

01 Daňové identifikační číslo

C Z

02 Rodné číslo

8 0 0 6 0 5 / 3 3 2 1

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

XXX

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum

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

ano

ne

XXX

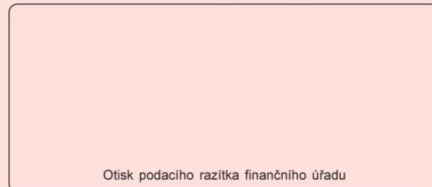
05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

XXX

Vytišt no aplikací **EPO**



PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

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

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2014 nebo jeho část²⁾ od 01.01.2014 do 31.12.2014
dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení KOVÁČ	07 Rodné příjmení	08 Jméno(-a) PETER
09 Titul	10 Státní příslušnost SK	11 Číslo pasu 99056148

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec SENICA	13 Ulice / část obce ŠTEFÁNIKOVÁ	14 Číslo popisné/orientační 1508
15 PSČ 90501	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail peter.kovac@gmail.com
		18 Stát SLOVENSKO

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

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

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

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

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

23 Obec BRNO-KRÁLOVO POLE	24 Ulice / část obce PURKYNOVA	25 Číslo popisné/orientační 127
26 PSČ 61200	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu – vyplní jen daňový nerezident

SK

29a Výše celosvětových příjmů

324000 Kč

30 Transakce uskutečněné se zahraničními spojenými osobami¹⁾

ano

ne

XXX

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

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

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	324000	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	110160	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	434160	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona		

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

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	434160	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	434160	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)		
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).		
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)		
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	434160	
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vynětí (ř. 31 – úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)		
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	434160	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění - daru/darů)		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
52a § 34 odst. 4 (odpočet na podporu odborného vzdělávání)		
53 Další částky		
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 52a + ř. 53)		
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)	434160	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	434100	
57 Daň podle § 16 zákona	65115	

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	65115,00	
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	65115	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus		

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

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

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	KOVÁCOVÁ ZUZANA	Rodné číslo	8357142985
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)		24840	
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)	12	24840	
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)			
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)			
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)			
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)			
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)			
69a písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)			
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69 + ř. 69a)		49680	
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 - ř. 70)		15435	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH VE SPOLEČNÉ HOSPODÁŘÍCI DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno(-a)	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1	KOVÁCOVÁ MARCELA	0758013391	12	
2	KOVÁČ PETER	1212025118	12	
3				
4				
	Celkem		24	

72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě	26808	
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)	15435	
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 - ř. 73)	0	
75 Daňový bonus (ř. 72 - ř. 73)	11373	
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)		
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 - ř. 76)	11373	

6. ODDÍL - Dodatečné DAP

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

7. ODDÍL - Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (po slevách na dani)	40320	
85 Na zbývajících zálohách zaplacen poplatníkem celkem		
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)		
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona		
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona		
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona		
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona		
91 Zbývá doplatit (ř. 74 - ř. 77 - ř. 84 - ř. 85 - ř. 86 - ř. 87 - ř. 87a - ř. 87b - ř. 88 - ř. 89 - ř. 90): (+) zbývá doplatit, (-) zaplacen více	-51693	

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 – „Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	
Příloha č. 2 – „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	
Příloha č. 3 – „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	
Pojistné přiznání	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	1
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	
Potvrzení zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školky podle školského zákona	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani podle § 36 odst. 2 písm p) nebo t) zákona	
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	1

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

Údaje o podepisující osobě³⁾: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

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

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

Otisk podacího razítka finančního úřadu

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

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob 51693 Kč.

Přeplatek zašlete na adresu:

nebo vrate na účet vedený u **CSOB** č. 100254637kód banky **7500** specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne **17.05.2015** Podpis daňového subjektu (podepisující osoby³⁾)

Příloha 11: Daňové přiznání p. Vargy.

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

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Jihomoravský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro

Brno I

01 Daňové identifikační číslo

C Z

02 Rodné číslo

7 7 | 0 8 | 3 1 / 4 1 5 9

03 DAP¹⁾

řádné

opravné

dodatečné

XXX

Důvody pro podání dodatečného DAP zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

Datum

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

ano

ne

XXX

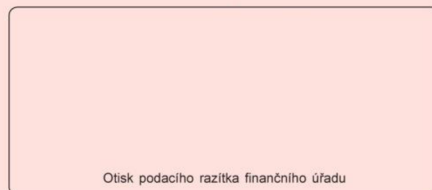
05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano

ne

XXX

Vytišt no aplikací **EPO**



PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů fyzických osob

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

za zdaňovací období (kalendářní rok) 2014 nebo jeho část²⁾ od 01.01.2014 do 31.12.2014
dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení VARGA	07 Rodné příjmení	08 Jméno(-a) MARTIN
09 Titul	10 Státní příslušnost SK	11 Číslo pasu 81124702

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec HOLÍC	13 Ulice / část obce BRATISLAVSKÁ	14 Číslo popisné/orientační 21
15 PSČ 90851	16 Telefon / mobilní telefon	17 Fax / e-mail m.varga@azet.sk
		18 Stát SLOVENSKO

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

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

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

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

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

23 Obec BRNO-KRÁLOVO POLE	24 Ulice / část obce PURKYNŮVA	25 Číslo popisné/orientační 127
26 PSČ 61200	27 Telefon / mobilní telefon	28 Fax / e-mail

29 Kód státu – vyplní jen daňový nerezident

SK

29a Výše celosvětových příjmů

216000 Kč

30 Transakce uskutečněné se zahraničními spojenými osobami¹⁾

ano

ne

XXX

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

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

	poplatník	finanční úřad
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	216000	
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona	73440	
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)	289440	
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona		

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

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)	289440	
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyněti (ř. 36 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)	289440	
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)		
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40).		
41a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vyněti (ř. 41 – úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)		
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	289440	
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vyněti (ř. 31 – úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)		
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	289440	

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

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění - daru/darů)		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)		
49 Odst. 6 zákona (životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za další vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
52a § 34 odst. 4 (odpočet na podporu odborného vzdělávání)		
53 Další částky		
54 Úhrn nezdanitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 52a + ř. 53)		
55 Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)	289440	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	289400	
57 Daň podle § 16 zákona	43410	

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	43410,00	
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona		
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	43410	
61 Daňová ztráta - zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus		

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

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

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželky (manžela)	Rodné číslo
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)	24840
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)	
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)	
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)	
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu - pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)	
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)	
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)	
69a písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)	
70 Úhrn slev na dani podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 62 + ř. 63 + ř. 64 + ř. 65a + ř. 65b + ř. 66 + ř. 67 + ř. 68 + ř. 69 + ř. 69a)	24840
71 Daň po uplatnění slev podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (ř. 60 - ř. 70)	18570

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

	Příjmení a jméno(-a)	Rodné číslo	Počet měsíců	Počet měsíců se ZTP/P
	1	2	3	4
1				
2				
3				
4				
Celkem				
72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě				
73 Sleva na dani (částka z ř. 72, uplatněná maximálně do výše daně na ř. 71)				
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (ř. 71 - ř. 73)		18570		
75 Daňový bonus (ř. 72 - ř. 73)				
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)				
77 Rozdíl na daňovém bonusu (ř. 75 - ř. 76)				

6. ODDÍL – Dodatečné DAP

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

7. ODDÍL – Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmu ze závislé činnosti (po slevách na dani)	26880
85 Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem	
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona	
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy)	
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona	
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona	
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona	
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona	
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona	
91 Zbývá doplatit (ř. 74 - ř. 77 - ř. 84 - ř. 85 - ř. 86 - ř. 87 - ř. 87a - ř. 87b - ř. 88 - ř. 89 - ř. 90) : (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více	-8310

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 – „Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	
Příloha č. 2 – „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	
Příloha č. 3 – „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	
Pojistné přiznání	
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 38j odst. 3 zákona)	1
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (daru)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených částkách na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	
Potvrzení o zaplacených částkách na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o zaplacené úhradě na další vzdělávání	
Potvrzení zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani podle § 36 odst. 2 písm p) nebo t) zákona	
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	1

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

Údaje o podepisující osobě³⁾:

Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

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

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

Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk
razítkaVlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

1) Označte křížkem odpovídající variantu.

2) Údaj vyplňte, **pouze** máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 239b, § 239c a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů.

3) Údaje o podepisující osobě budou vyplněny pouze v případě, kdy je DAP zpracováno a podáno osobou odlišnou od daňového subjektu.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob 8310 Kč.

Přeplatek zašlete na adresu:

nebo vrate na účet vedený u **CSOB** č. **100578935**kód banky **7500** specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne **17.05.2015** Podpis daňového subjektu (podepisující osoby³⁾)

Příloha 12: Lhůty pro povinnosti u jednotlivých subjektů.

(Vlastní zpracování s využitím Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p.; Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění p. p.; Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění p. p.; Vyhláška ministerstva financí č. 125 ze dne 5. dubna 1993, kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemocí z povolání.)

Činnost	Do kdy
Zahraniční právní zaměstnavatel	
Ukončení účasti v systému sociálního zabezpečení a na zdravotním pojištění ve státě pronajatého pracovníka	Do 8 dnů
Registrace u české správy sociálního zabezpečení	Do 8 dnů
Registrace u pojišťovny Kooperativa	Bez zbytečného odkladu
Odvod sociálního pojištění	Do 20. dne v měsíci
Odvod zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele	Do konce prvního měsíce příslušného kalendářního čtvrtletí
Český uživatel	
Registrace u české zdravotní pojišťovny	Do 8 dnů
Odvod záloh na daň z mezd pronajatých pracovníků	Do 20. dne v měsíci
Odvod zdravotního pojištění	Do 20. dne v měsíci