



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ PLYNOUCÍCH Z TITULU STAVEBNÍ ZAKÁZKY REALIZOVANÉ NA SLOVENSKU

TAXATION OF INCOMES ARISING FROM THE CONSTRUCTION
CONTRACT REALIZED IN SLOVAKIA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michal Minář

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Minář Michal, 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:

Zdanění příjmů plynoucích z titulu stavební zakázky realizované na Slovensku

v anglickém jazyce:

Taxation of Incomes arising from the Construction Contract realized in Slovakia

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíl práce a metody zpracování

Popis relevantní právní úpravy související s řešením zadaného problému

Analýza relevantní legislativy a systematizace získaných poznatků

Vlastní návrh řešení postupu řešení stavební zakázky z daňového hlediska

Závěr

Seznam příloh

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně.

Seznam odborné literatury:

- HOLMES, K. International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2007. 414 pgs. ISBN 978-90-8722-023-5.
- KOLDINSKÁ, K. et al. Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. 229 s. ISBN 978-80-7400-439-1.
- NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.
- ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

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

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 29.2.2016

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá povinnostmi při realizaci stavební zakázky na území Slovenské republiky a jejím zdanění. V práci jsou nejdříve definovány základní pojmy, vymezen jednotný vnitřní trh Evropské unie a harmonizační proces přímého i nepřímého zdanění. V analytické části práce jsou zanalyzovány relevantní právní předpisy mezinárodního, unijního i vnitrostátního práva. V praktické části je specifikována konkrétní stavební zakázka, stanoveny veškeré povinnosti související s její realizací a demonstrativně vypočtena daňová povinnost poplatníka.

Abstract

This diploma thesis deals with the obligations for implementing the construction project in the Slovakia and its taxation. At first is defined basic terminology, concept of single market of the European Union and the harmonization process of direct and indirect taxation. In the analytical part of the thesis are relevant sources of international, union and national law analyzed. The practical part is focused on specification construction contract, accomplishment all obligations and a exemplary taxpayer's tax liability is calculated.

Klíčová slova

Mezinárodní dvojí zdanění, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, stálá provozovna, mezinárodní právo, unijní právo, vnitrostátní právo, poplatník, rezident, nerezident.

Keywords

International double taxation, Double Tax Conventions, Permanent Establishment, international law, union law, national law, tax player, resident, non-resident.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

MINÁŘ, M. *Zdanění příjmů plynoucích z titulu stavební zakázky realizované na Slovensku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 106 s.
Vedoucí diplomové práce doc. 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).

V Brně dne 23.05.2016

.....

podpis

PODĚKOVÁNÍ

Tímto děkuji vedoucímu mé diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovy, Ph. D. za trpělivost a poskytnutí cenných odborných rad a připomínek při zpracování diplomové práce. Déle děkuji jednateři obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o., panu Františku Kučerovi, za umožnění zpracovat diplomovou práci pro konkrétní stavební zakázku obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za jeho ochotu, čas i poskytnutí nezbytných informací.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE A METODY ZPRACOVÁNÍ.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	14
1.1 Vymezení základních pojmů.....	14
1.1.1 Dvojí zdanění.....	14
1.1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	15
1.1.3 Daňový subjekt	16
1.1.4 Aktivní a pasivní příjmy	19
1.1.5 Zákaz diskriminace	19
1.2 Jednotný vnitřní trh	20
1.2.1 Volný pohyb zboží.....	21
1.2.2 Volný pohyb osob.....	23
1.2.3 Volný pohyb služeb	24
1.2.4 Volný pohyb kapitálu a plateb	24
1.3 Koordinace a harmonizace daňových systémů Evropské unie	25
1.3.1 Daňová harmonizace a koordinace	25
1.3.2 Harmonizace v oblasti přímého zdanění.....	26
1.3.3 Harmonizace v oblasti nepřímých daní	28
1.3.4 Koordinace sociálního zabezpečení v Evropské unii	29
1.3.5 Role judikatury Soudního dvora Evropské unie	31
2 ANALÝZA RELEVANTNÍ LEGISLATIVY	33
2.1 Vzájemné vztahy právních úprav	34
2.1.1 Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva	34
2.1.2 Vztah unijního a vnitrostátního práva.....	35
2.1.3 Vztah mezinárodního a unijního práva	35
2.2 Unijní právo	36
2.2.1 Nařízení.....	36
2.2.2 Směrnice	37
2.3 Mezinárodní právo	39
2.3.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou	39
2.4 Vnitrostátní právo.....	42
2.4.1 Legislativa Slovenské republiky	42
2.4.2 Legislativa České republiky.....	49
3 NÁVRH METODICKÉ PŘÍRUČKY.....	52
3.1 Základní údaje o zhotoviteli stavební zakázky	52

3.2	Specifikace stavební zakázky.....	53
3.3	Praktická aplikace relevantní legislativy.....	53
3.3.1	Před zahájením činnosti	54
3.3.2	V průběhu zhotovování stavební zakázky	55
3.3.3	Po zhotovení stavební zakázky	64
3.3.4	Časový harmonogram	69
3.4	Výpočet daňové povinnosti.....	71
3.4.1	Daňová povinnost na území Slovenské republiky	71
3.4.2	Daňová povinnost na území České republiky.....	79
3.5	Potenciální rizika a návrhy jejich eliminace	89
3.5.1	Překročení doby vyslání zaměstnanců	89
3.5.2	Kurzové rozdíly	91
3.5.3	Nesplnění registrační povinnosti	92
3.5.4	Nepodání daňového přiznání na území SR.....	92
3.5.5	Nepodání daňového přiznání vyslanými zaměstnanci.....	93
ZÁVĚR		95
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ		97
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ		103
SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK.....		104
SEZNAM PŘÍLOH.....		106

ÚVOD

V současném globalizovaném světě, kdy mnohé státy otvírají své trhy zahraničním subjektům, nabývá na významu problematiku mezinárodního dvojího zdanění. Vstupem České republiky (dále též ČR) do Evropské unie (dále též EU) dne 1. 5. 2004 a do Schengenského prostoru dne 21. 12. 2007 se význam této problematiky nadále zvyšuje a může se dotknout jakékoli fyzické i právnické osoby.

Postupující evropská integrace, za splnění určitých podmínek, umožňuje nejen volně cestovat mezi jinými členskými státy EU a pracovat na jejich území, ale i vykonávat podnikatelskou činnost v několika různých členských státech EU. Na druhou stranu je třeba si položit otázku, jaké je třeba splnit podmínky a jakým způsobem zdanit příjmy dosažené v zahraničí. Je proto třeba znát či analyzovat příslušné právní předpisy. Znalosti problematiky mezinárodního dvojího zdanění se tak stávají nezbytnými.

Jedná se však o velice rozsáhlou a komplikovanou problematiku, která stále není dostatečně obecně známa. Mnohačetná ustanovení relevantních právních předpisů jsou roztříštěna a dle autorova názoru není ani dostatek odborné literatury. Dále mezi odbornou veřejností nejsou vždy jednoznačné postoje k určitým specifickým případům.¹

Diplomová práce je zaměřena na kroky potřebné pro poskytování služeb na území jiného členského státu a na zdanění příjmů dosažených v souvislosti s jejich poskytováním. Návod, jak v těchto dvou oblastech postupovat, je zpracován pro obchodní společnost zabývající se stavebnictvím sídlící v autorově okolí, která se rozhodla realizovat stavební zakázku na území Slovenské republiky (dále též SR nebo „Slovensko“). Slovensko je zvoleno z důvodu, že jsme po dlouhé období tvořili jediný společný stát a máme tak velmi podobné zvyklosti a kulturu. Část slovenské legislativy vychází stále ze společného základu. Výhodou je i ekonomická a geografická blízkost a především velká podobnost českého a slovenského jazyka, která zásadním způsobem usnadňuje komunikaci s obchodními partnery i s úřady. Podnikání občanů ČR na Slovensku i občanů SR v ČR je tak velmi častým jevem. Počátkem roku 2015 bylo

¹ Viz např. SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Zde jsou za specifickými problematikami vymezeny předměty odborných sporů.

z více než 450 000 obchodních společností na území ČR téměř 100 000 obchodních společností vlastněno zahraničními subjekty, přičemž okolo 20 000 obchodních společností bylo ve vlastnictví občanů SR. Občané SR jsou tak nejčastějšími vlastníky obchodních společností v ČR se zahraniční majetkovou účastí. Stejně tak na území SR jsou nejčastějšími vlastníky obchodních společností se zahraniční majetkovou účastí občané ČR, kteří jsou většinovými vlastníky téměř 17 000 obchodních společností.²

V teoretické části diplomové práce jsou nejprve vymezeny základní pojmy z oblasti mezinárodního i vnitrostátního zdanění. Následně se teoretická část práce zabývá problematikou čtyř základních svobod jednotného vnitřního trhu EU. Poslední kapitoly teoretické části práce jsou zaměřeny na unijní úpravu v oblasti přímých i nepřímých daní a dále koordinaci sociálního zabezpečení.

V analytické části je provedena analýza relevantní legislativy z oblasti unijního, mezinárodního i vnitrostátního práva včetně vymezení vzájemných vztahů mezi jednotlivými právními úpravami.

V následující části práce je nejprve představen poplatník daně a specifikována stavební zakázka. Dále se práce věnuje praktické aplikaci relevantní legislativy při realizaci konkrétní stavební zakázky na Slovensku, vypracování časového harmonogramu a modelovému výpočtu daňové povinnosti poplatníka v ČR i SR. Závěrem jsou identifikována rizika související s realizací stavební zakázky a jejím zdaněním a navrženy kroky k jejich eliminaci.

² HOSPODÁŘSKÉ NOVINY. V Česku ubývá firem ze Západu. Naopak zde více podnikají Slováci nebo Poláci. *Ihned.cz* [online]. 16.02.2015.

CÍLE PRÁCE A METODY ZPRACOVÁNÍ

Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce je vypracování metodické příručky, jak postupovat při realizaci konkrétní stavební zakázky na území Slovenské republiky a jejím zdanění. Mezi dílčí cíle patří vymezení základních pojmů a analýza relevantních pramenů unijního, mezinárodního a vnitrozemského práva s důrazem na poskytování služeb na území jiného členského státu. Dále mezi dílčí cíle diplomové práce patří aplikace získaných poznatků u právnické osoby a jejích zaměstnanců realizujících konkrétní stavební zakázku na území Slovenské republiky, výčet povinností souvisejících s realizací stavební zakázky, modelový výpočet daňové povinnosti a zhodnocení potenciálních rizik.

Metody zpracování

Před samotným zpracováním diplomové práce byla vypracována rešerše a byly prostudovány dostupné informace z odborné literatury a legislativy s ohledem na věrohodnost a aktuálnost zdrojů. Není-li stanoveno jinak, je diplomová práce zpracována dle právního stavu účinného k 1.1.2016.

Z důvodu práce s právními prameny byly využity zejména metody analýzy a syntézy. **Metoda analýzy** se zabývá rozdělením určitého předmětu na menší části za účelem užšího poznání jednotlivých částí v rámci jednoho složitého celku. Metoda je využita při analýze relevantních zdrojů unijního, mezinárodního a vnitrostátního práva. **Metoda syntézy** představuje postup, při kterém jsou jednotlivé části oddělené od celku v rámci analýzy sjednocovány v jediný celek. V diplomové práci je tato metoda užita v podobě propojení pravidel vyplývajících z analýzy jednotlivých právních zdrojů v jeden logický a uspořádaný celek.³

Další metodou aplikovanou v diplomové práci je **metoda abstrakce**, která spočívá v oddělení nepodstatných skutečností a vztahů od podstatných. Vzhledem k tomu, že problematika mezinárodní optimalizace a plánování je velmi rozsáhlá a není tak možné

³ POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci : studijní text pro kombinovanou formu studia*, s. 21.

obsáhnout problematiku komplexně, zaměřuje se diplomová práce převážně na zdaňování příjmů daňových rezidentů České republiky (dále jen ČR) plynoucích ze zahraničí.⁴

⁴ POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci : studijní text pro kombinovanou formu studia*, s. 21.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V úvodu kapitoly jsou nejprve vymezeny základní pojmy z oblasti mezinárodního i vnitrostátního zdanění. Následně je představena problematika čtyř základních svobod jednotného vnitřního trhu Evropské unie. Poslední kapitoly teoretické části práce jsou zaměřeny na unijní úpravu v oblasti přímých i nepřímých daní a dále koordinaci sociálního zabezpečení.

1.1 Vymezení základních pojmů

Pro pochopení problematiky mezinárodního dvojího zdanění a snadnější orientaci v ní je nezbytná znalost základních pojmů. V této kapitole jsou tak vymezeny základní pojmy z oblasti mezinárodního i vnitrostátního zdanění, se kterými bude v diplomové práci dále pracováno.

1.1.1 Dvojí zdanění

Dvojím zdaněním je situace, kdy tentýž příjem podléhá stejné či obdobné dani alespoň ve dvou různých státech. Jedná se o všeobecně nežádoucí situaci, neboť je příčinou poklesu zájmu poplatníka o výkon ekonomické činnosti. Rozlišujeme celkem dva různé typy dvojího zdanění, a to právní a ekonomické. **Právní dvojí zdanění** je situace, kdy je stejný příjem zdaněn vícenásobně v rukou jednoho daňového subjektu.⁵ **Ekonomické dvojí zdanění** představuje zdanění jednoho příjmu stejnou či obdobnou daní v rukou dvou různých daňových subjektů. Typickým příkladem ekonomického dvojího zdanění jsou dividendy.⁶

Specifickým typem dvojího zdanění je **mezinárodní dvojí zdanění**. V tomto případě se nejedná o úmysl zákonodárců, nýbrž o konflikt daňových systémů různých zemí.⁷ Nejčastějšími konflikty jsou situace, kdy více států pohlíží na daňový subjekt jako na

⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 32-33.

⁶ HOLMES, K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications*, p. 37.

⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 34-35.

svého daňového rezidenta, situace, kdy je příjem zdaněn v jednom státu z důvodu zdroje příjmu na jeho území a ve druhém státě je příjem zdaněn z titulu daňové rezidence. Dalším možným konfliktem je situace, kdy si oba státy nárokují zdanění příjmu z titulu zdroje příjmu na svém území.⁸

Existuje několik opatření jak zamezit mezinárodnímu dvojímu zdanění, a to jednostranná, dvoustranná a vícestranná. **Jednostranná opatření** jsou realizována státem daňové rezidence v jeho daňové legislativě. V případě ČR se jedná o ust. § 24 odst. 2 písm. ch) a § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též ZDP). **Dvoustrannými opatřeními** jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále též SZDZ). **Vícestranná opatření** jsou na úrovni unijního práva (např. směrnice EU).⁹

1.1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

SZDZ stanovují jaký stát a v jakém rozsahu má právo příjem zdanit. Nedochozí však k zavádění nových povinností, ale pouze k doplnění ustanovení národních daňových předpisů. Při stanovení práva zdanit dochází prakticky ke třem situacím, a to

- stát zdroje nemá právo příjem zdanit;
- stát zdroje má právo příjem zdanit bez omezení;
- stát zdroje má právo zdanit s určitým omezením – např. právo státu zdroje příjem zdanit je podmíněno vznikem stálé provozovny či je procentuálně stanovená nejvyšší možná sazba daně.¹⁰

Účelem SZDZ není pouze zamezení dvojímu zdanění, ale i zamezení dvojímu nezdanění (situace, kdy nedochází ke zdanění příjmu v žádném smluvním státu z důvodu rozdílných právních úprav), výměna informací mezi smluvními státy, boj proti daňovým únikům a další.¹¹

⁸ HOLMES, K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications*, p. 23-24.

⁹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.*, s. 34-35.

¹⁰ NERUDOVIČ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 175-217.

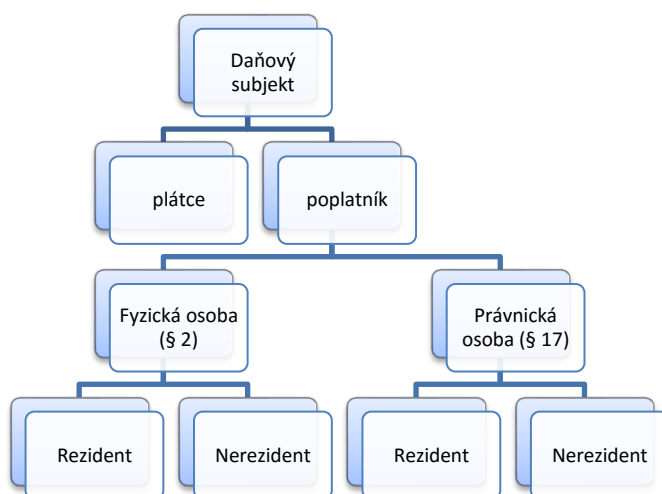
¹¹ HOLMES, K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications*, p. 54.

Z hlediska dotčených oblastí příjmů jsou SZDZ členěny na **omezené** upravující pouze specifický, úzce vymezený okruh příjmů (např. mezinárodní přepravu) a **komplexní**, které upravují veškeré druhy příjmů. Dle smluvních stran jsou SZDZ členěny na **bilaterální** uzavřené pouze mezi dvěma smluvními stranami a **multilaterální** uzavřené mezi více smluvními stranami (např. Nordic Treaty mezi severskými státy).¹²

V současné době jsou rozšířeny dva modely SZDZ. Jedná se o model OECD a model OSN. **Model OECD** je uzavírán mezi ekonomicky vyspělými státy a kladé důraz na zdanění příjmů ve státu rezidence. **Model OSN** je uzavírán především s ekonomicky méně rozvinutými státy a upřednostňuje zdanění příjmů ve státu zdroje. V případě SZDZ uzavřených Českou republikou je využíván převážně model OECD.¹³

1.1.3 Daňový subjekt

Daňový řád stanoví, že daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označí zákon, plátce a poplatník. Daňový subjekt je tak osoba, která má práva a povinnosti při správném stanovení a zjištění daně.¹⁴



Obrázek 1: Rozdělení daňových subjektů (Vlastní upracování dle¹⁵)

¹² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 176.

¹³ tamtéž, s. 178, 186-187.

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 20.

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2 a 17.

Plátce

Plátcem daně se rozumí osoba, která má pod vlastní majetkovou odpovědností povinnost vybrat od poplatníků daň či ji srazit a následně sraženou či vybranou daň odvést správci daně. Jedná se tedy o osobu, která zdanitelný příjem nejen vyplácí, ale je i povinna správně určit výši daně a daň srazit či odvést ve prospěch správce daně. V případě příjmů ze zdrojů v zahraničí odpovídá plátce daně též za správné aplikování SZDZ.¹⁶

Poplatník

Poplatníkem daně se rozumí fyzická či právnická osoba, která nese daňovou povinnost. Její příjmy a majetek jsou tedy přímo podrobeny dani. ZDP vymezuje poplatníky - fyzické osoby v § 2 a poplatníky – právnické osoby v § 17. Poplatníci členění na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Vznik daňového rezidenství (domicilu) závisí na tom, zda se daňový subjekt na území daného státu po určitou dobu zdržuje, dosahuje příjmu ze zdrojů na území daného státu či na jeho území má umístěn majetek.¹⁷

1. daňový rezident

Daňovým rezidentem je poplatník, který má **neomezenou daňovou povinnost**. Zdaňuje tak své celosvětové příjmy, čili nejen příjmy plynoucí ze zdrojů na území státu daňové rezidence, ale i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. V případě států, které spolu nemají zavřenou SZDZ může nastat situace, kdy bude poplatník posuzován jako daňový rezident v obou těchto státech a jeho příjmy budou podrobeny dvojímu zdanění¹⁸

a) fyzická osoba

Daňový rezident – fyzická osoba je specifikován v § 2 odst. 2 ZDP jako poplatník, který má na území ČR **bydliště**, nebo se zde **obvykle zdržuje**. Za poplatníka **obvykle se zdržujícího** na území ČR je považován každý poplatník, který na území ČR v příslušném kalendářním roce pobývá souvisle či v několika obdobích alespoň 183 dnů přičemž se do lhůty započítává i každý započatý den pobytu. Pojmem **bydliště** se

¹⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 12-13 a 28.

¹⁷ tamtéž, s. 12-13.

¹⁸ tamtéž, s. 14.

rozumí místo, kde má poplatník stálý být za předpokladu, že má úmysl se v něm trvale zdržovat.¹⁹ Stálým bytem je byt, který je poplatníkovi kdykoli k dispozici, přičemž se může jednat o vlastní i pronajatý. Úmyslem trvale se zdržovat se rozumí osobní a rodinný stav (např. manžel/ka, děti či rodiče), ekonomické aktivity (výkon samostatné či závislé činnosti apod.).²⁰

b) právnická osoba

Daňový rezident – právnická osoba je specifikován v § 17 odst. 3 ZDP jako poplatník, který má na území ČR své **sídlo** či **místo vedení**.²¹ Místem vedení se rozumí místo, kde jsou skutečně prováděna zásadní řídicí a obchodní rozhodnutí nezbytná k provádění činnosti obchodní korporace jako celku. Jedná se též o místo, kde se činnost obchodní korporace nachází nezbytné personální vybavení.²²

Postup pro určení daňové rezidence nestanoví pouze ZDP, ale i SZDZ. Postup pro určení daňové rezidence stanovený SZDZ má aplikační přednost před ust. § 2 a §17 ZDP. Smlouvy řeší též kolizní situace, kdy by poplatník byl daňovým rezidentem obou smluvních států. Ve článku 4 SZDZ je tak určena posloupnost kritérií pro určení daňového domicilu.²³

2. daňový nerezident

Daňovým nerezidentem je poplatník, který má **omezenou daňovou povinnost**. Ve státu, jehož je daňovým nerezidentem tak zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území daného státu.²⁴

a) fyzická osoba

Daňový nerezident – fyzická osoba je v § 2 odst. 3 ZDP vymezen negativně, tak, že daňovým nerezidentem je každý, kdo není dle § 2 odst. 2 ZDP daňovým rezidentem.

¹⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2.

²⁰ Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

²¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 17.

²² Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.

²³ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 19.

²⁴ tamtéž, s. 14.

O daňového nerezidenta – fyzickou osobu se tedy jedná v případě, že poplatník nemá na území ČR bydliště ani se zde obvykle nezdržuje.²⁵

b) právnická osoba

Daňový nerezident – právnická osoba je v § 17 odst. 4 ZDP vymezen taktéž negativně, a to tak, že za daňového nerezidenta – právnickou osobu je považován každý poplatník, který nemá na území ČR své sídlo. Jedná se tedy např. o organizační složky neboli pobočky zahraničních obchodních korporací.²⁶

1.1.4 Aktivní a pasivní příjmy

Aktivními příjmy se rozumí příjmy plynoucí z produktivní činnosti vykonávané za osobní účasti poplatníka (např. příjmy ze závislé činnosti, zisky podniků). Za **pasivní příjmy** jsou považovány takové příjmy, které poplatníkovi plynou z užívání majetku, či kapitálu. V případě pasivních příjmů není zapotřebí osobní účasti poplatníka. Příkladem pasivních příjmů jsou dividendy, úroky a licenční poplatky.²⁷ Vzhledem k hlavnímu cíli diplomové práce nebude s pasivními příjmy nadále pracováno, neboť není předpokládán jejich plynutí stavební společnosti.

1.1.5 Zákaz diskriminace

Zákaz diskriminace je upraven řadou právních pramenů. Prvotní ochrana před diskriminací je zakotvena v Listině základních práv a svobod, která ve svých člancích 3 a 42 zaručuje občanům ČR a SR i cizincům rovné zacházení a ochranu jejich základních práv a svobod.²⁸ Diskriminace na základě státní příslušnosti je rovněž zakázána čl. 18 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále též SFEU).²⁹

²⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 16.

²⁶ tamtéž, s. 16-17.

²⁷ HOLMES, K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications*, p. 15-16.

²⁸ Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky.

²⁹ Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění).

Zákaz diskriminace je zakotven též ve SZDZ jako samostatná článek Zákaz diskriminaci popř. Zásada rovného zacházení. Kupříkladu v modelové smlouvě dle OECD se jedná o čl. 24. Podstatou zákazu diskriminace dle SZDZ je, že daňový rezident jednoho smluvního státu nesmí být ve druhém smluvním státu podroben méně příznivému zdanění, než jaké se vztahuje na daňové rezidenty daného státu. Nesmí být tak např. podroben vyšší sazbě daně.³⁰

1.2 Jednotný vnitřní trh

Existence a funkčnost jednotného vnitřního trhu je základním předpokladem toho, aby se občané EU a usazené právnické osoby (dále též PO) mohli volně pohybovat v rámci EU, pobývat, pracovat a uskutečňovat podnikatelské aktivity na území jiných členských států a provádět úplaty za zboží a služby mezi různými členskými státy EU. Jednotný vnitřní trh tak přináší množství výhod pro občany EU i podnikatelské subjekty. Bez existence jednotného vnitřního trhu by bylo jen obtížné či přímo nemožné realizovat stavební zakázku na území jiného členského státu EU.

Myšlenka jednotného vnitřního trhu se poprvé objevuje již v primárním právu EU, a to ve Smlouvě o založení Evropského společenství uhlí a oceli ze dne 18.4.1951 tzv. Pařížská smlouva (dále jen Smlouva o ESUO) a ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25.3.1957 tzv. Římská smlouva (dále jen Smlouva o ES). V této době se ještě nemluví o jednotném vnitřním trhu, ale o společném trhu, který zahrnoval celní unii, volný pohyb pracovníků, služeb a kapitálu.³¹ Smlouva o ESUO ve svém prvním článku Založení Společenství uvádí, že Evropské společenství uhlí a oceli je společenstvím spočívajícím na 3 základních bodech, a to na společném trhu, společných cílech a společných orgánech. Společný trh je ve čtvrtém článku Smlouvy o ESUO vymezen stanovením skutečností neslučitelných s tímto prostorem. Jedná se zejména o zákaz cel a opatření s obdobným účinkem, kvantitativních omezení, praktik omezujících kupujícímu svobodnou volbu dodavatele, státních subvencí

³⁰ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, s. 29.

³¹ ŠÍŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*, s. 15 - 17.

a podpor a praktik vedoucích k rozdělení trhu.³² Problematika společného trhu je obsažena již v druhém článku Smlouvy o ES, kde je stanoveno, že cílem Evropského hospodářského společenství je vytvoření společného trhu, odstraňování rozdílů mezi hospodářskými politikami jednotlivých členských států, podpora rozvoje hospodářských činností v Evropském hospodářském společenství, růstu a stability, rychlejšího růstu životní úrovně a sbližování kontaktů mezi členskými státy. Cíle v podobě odstranění cel, množstevních omezení, opatření s obdobným účinkem, odstranění překážek volného pohybu osob, služeb a kapitálu mezi členskými státy jsou vymezeny ve třetím článku Smlouvy o ES.³³

V současné době je problematika jednotného vnitřního trhu upravena v primárním právu EU Smlouvou o fungování Evropské unie. Článek 26 odst. 2 SFEU definuje jednotný vnitřní trh jako „*prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v souladu s ustanoveními Smluv.*“³⁴ Čtyři základní svobody uvedené v SFEU byly v roce 2008 rozšířeny o pátou svobodu **volný pohyb znalostí**. Cílem této svobody je především posílení mobility přes hranice členských států EU, získání špičkových vědců ze třetích zemí, propojení univerzitního vzdělání s potřebami podniků, volný přístup k vědomostem a ochrana duševního vlastnictví.³⁵

1.2.1 Volný pohyb zboží

Existence svobody volného pohybu zboží výrazným způsobem rozšiřuje trh, kam evropští dodavatelé mohou dodávat výrobky a zboží. Zbožím se rozumí veškeré předměty, které se mohou stát předmětem prodeje včetně energií a odpadů. Naopak zbožím se nerozumí vše, s čím je zakázáno obchodovat (např. drogy).³⁶

Základem bylo vytvoření celní unie zahrnující veškerý obchod se zbožím. Svoboda volného pohybu zboží nezahrnuje pouze zboží či výrobky vyrobené na území EU, ale i výrobky pocházející ze třetích zemí, které jsou v režimu volného oběhu. Funkčnost

³² Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli ze dne 18.4.1951.

³³ Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25.3.1957.

³⁴ Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění).

³⁵ URBAN, L. 5 svoboda - volný pohyb poznatků. *Euroskop.cz: Věcně o Evropě* [online]

³⁶ ŠÍŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*, s. 22.

svobody volného pohybu zboží je zajišťována prostřednictvím velkého množství opatření EU. Jedná se především o vytvoření společného celního sazebníku, zákaz cel a dávek s obdobným účinkem, zákaz daňové diskriminace zboží, zákaz kvót a rovnocenných omezení a zákaz státních podpor. **Společný celní sazebník** funguje již od roku 1968 a spočívá ve stanovování jednotných cel vůči třetím zemím. Celní sazebník nezahrnuje pouze členské státy EU, ale i malé evropské státy a Turecko. Součástí bezcelního režimu jsou též Island, Norsko a Lichtenštejnsko, které však jsou součástí pouze zóny volného obchodu, neboť neuplatňují společný celní sazebník vůči třetím zemím.³⁷

Významným prvkem volného pohybu zboží je **zákaz cel a dávek s obdobným účinkem**, který absolutně bez výjimek zakazuje cla a jakékoli jiná opatření omezující dovoz či vývoz zboží mezi členskými státy EU. Zakázána jsou též **kvantitativní omezení a opatření s rovnocenným účinkem**, kterými se rozumí administrativní opatření ztěžující nebo znemožňující dovoz či vývoz zboží (např. administrativní průtahy). Oproti zakazu cel SFEU v případě kvót ve svém čl. 36 stanovuje výjimky z tohoto zákazu, kterými jsou např. ochrana lidského zdraví, veřejný pořádek a bezpečnost a další. Dalším významným nástrojem zajišťujícím volný pohyb osob je **zákaz daňové diskriminace zboží**. Podstatou zákazu daňové diskriminace zboží je, že vnitrostátní daně členského státu EU nesmí diskriminovat zboží pořízené z jiného členského státu či podporovat zboží domácího původu.³⁸

Volný pohyb zboží tedy pro stavební společnost znamená, že je oprávněna využít pro realizaci stavební zakázky na území jiného členského státu EU vlastní stroje a zařízení. Dále je též oprávněna dovézt si vlastní materiál či jej pořídit z jiného členského státu a nesmí při tom být podrobena daňové diskriminace ze strany členského státu, na jehož území je stavební zakázka realizována.

³⁷ ŠIŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*, s. 22 -23.

³⁸ tamtéž, s. 23 – 33.

1.2.2 Volný pohyb osob

Vstupem Maastrichtské smlouvy v platnost dne 1. 11. 1993 bylo zavedeno občanství EU. Za občana EU je považován každý, kdo je občanem některého členského státu EU. Svoboda volného pohybu osob se nevztahuje pouze na občany EU, ale i na jejich doprovázející rodinné příslušníky. Omezení této svobody je možné jen ve zcela výjimečných případech, a to zejména z důvodu ochrany veřejného pořádku (závažný trestný čin s rizikem recidivy) či veřejného zdraví (epidemické nemoci).³⁹

S touto svobodou je spojen volný pohyb pracovníků, který umožňuje občanům EU volný pohyb mezi jednotlivými členskými státy EU za účelem ucházení se o pracovní místo na území jiného členského státu či zde pobývat za účelem výkonu závislé činnosti. Toto právo se nicméně nevztahuje na zaměstnání ve veřejné správě. Podstatou volného pohybu pracovníků je zákaz diskriminace, který stanoví, že s pracovníky z jiných členských států musí být zacházeno stejně jako s domácími pracovníky a vztahuje se na ně tedy stejné pracovní právo, stejné daně a odvody. Občané EU podléhají zdanění a odvodům na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ve státě, ve kterém jsou zaměstnáni.⁴⁰ Volný pohyb osob tak představuje možnost vyslat na realizaci stavební zakázky na území jiného členského státu vlastní zaměstnance, kteří nesmí být diskriminováni.

Svoboda volného pohybu osob je kromě primárního práva upravena i prameny práva sekundárního. Jedná se především o Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 ze dne 5.4.2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie a Směrnici Evropského parlamentu a Rady 2004/38/ES ze 29.4.2004 o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států. Tyto prameny sekundárního práva jsou uvedeny v kapitole 2.2 Unijní právo.

³⁹ ŠIŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*, s. 36-42.

⁴⁰ tamtéž, s. 43-59.

1.2.3 Volný pohyb služeb

Služby jsou vymezeny jako plnění poskytované za úplatu, které nejsou vymezeny v jiné svobodě. SFEU zakazuje jakékoli formy diskriminace, které by bránily přeshraničnímu poskytování služeb. Zakázána není pouze diskriminace zahraničního poskytovatele či příjemce služby, ale i služby jako takové. Tato svoboda je přímo propojena s volným pohybem osob.⁴¹ Fungování svobody volného pohybu služeb je nezbytným předpokladem pro poskytování služeb na území jiného členského státu.

Se svobodou volného pohybu služeb je úzce spojena svoboda usazování. Svoboda usazování spočívá v oprávnění příslušníků jednoho členského státu EU působit bez diskriminace na území jiného členského státu. Svobodě usazování se těší fyzické i právnické osoby. V případě PO se této svobodě těší ty PO, které mají sídlo na území některého členského státu EU a byly založeny za účelem dosahování zisku. K usazení dochází formou zřízení pobočky či mateřské společnosti. Rozdílem mezi svobodou usazování a svobodou volného poskytování služeb je **přechodnost**. O svobodu usazování se jedná v případě výkonu ekonomické činnosti prostřednictvím stále provozovny umístěné na území jiného členského státu EU po dobu, která není pouze přechodnou. Poskytováním služeb se rozumí aktivita pouze přechodná. Přechodností se avšak nerozumí pouze časové období poskytování služby, ale i periodicita či pravidelnost.⁴²

Svoboda volného pohybu služeb je upravena nejen právem primárním, ale i právem sekundárním. Volný pohyb služeb upravuje Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES ze dne 12.12.2006 o službách na vnitřním trhu. Tento pramen sekundárního práva je blíže uveden v kapitole 2.2 Unijní právo.

1.2.4 Volný pohyb kapitálu a plateb

Oproti předchozím třem základním svobodám jednotného vnitřního trhu se tato svoboda nevztahuje pouze na členské státy EU, ale i na pohyb kapitálu mezi členskými státy

⁴¹ ŠIŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*, s. 78-80.

⁴² tamtéž, s. 64-70.

a třetími zeměmi. Stejně jako v případě ostatních svobod se jedná o zákaz jakýchkoli překážek, které by zabraňovaly přesunům investic mezi členskými státy. Volný pohyb kapitálu a plateb je nezbytným předpokladem pro fungování ostatních základních svobod jednotného vnitřního trhu. Bez existence této svobody by subjekty z různých členských států nemohly mezi sebou navzájem obchodovat, provádět úhrady a jednotný vnitřní trh by tak nemohl fungovat.⁴³

1.3 Koordinace a harmonizace daňových systémů Evropské unie

V současnosti, kdy mnohé obchodní korporace mají dceřiné společnosti v mnoha členských státech EU a občané i osoby samostatně výdělečně činné vykonávají závislou či samostatnou činnost na území jiného členského státu a kdy dochází k velkému pohybu zboží, služeb i kapitálu mezi jednotlivými členskými státy, je třeba spolupráce jednotlivých členských států EU nejen, aby nedocházelo k dvojímu zdanění, ale aby došlo k zamezení daňovým únikům či alespoň jejich minimalizaci.⁴⁴

1.3.1 Daňová harmonizace a koordinace

Daňová koordinace je prvním stupněm ve sbližování daňových systémů. Podstatou daňové koordinace je přizpůsobování daňového systému jednoho státu druhému státu. Nicméně se na rozdíl od daňové harmonizace nejedná o vytvoření jednotného daňového systému. Jedná se o proces, který není užíván pouze EU, ale řadou dalších uskupení (např. OECD). Příkladem daňové koordinace je vytvoření modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění.⁴⁵

Dalším krokem sbližování daňových systémů je **daňová harmonizace**. Jedná se o proces, kdy je uskutečňováno sbližování daňových soustav zúčastněných států na základě principu stanovování a dodržování společných pravidel. Harmonizace je soustavou tří postupných fází, kdy se nejprve určí daň, která má být harmonizována a poté dochází k harmonizaci daňového základu a daňové sazby, přičemž proces

⁴³ ŠIŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*, s. 84-89.

⁴⁴ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, s. 34-35.

⁴⁵ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 21.

harmonizace může být ukončen pouze harmonizací základu daně či sazby daně. Cílem daňové harmonizace v EU je zabezpečení hladkého fungování jednotného vnitřního trhu.⁴⁶

V primárním právu EU je daňová harmonizace upravena výslovně pouze pro nepřímé daně. SFEU ve svém čl. 113 opravňuje Radu jednomyslně přijímat ustanovení za účelem harmonizace právních předpisů v oblasti nepřímých daní.⁴⁷ Harmonizace přímých daní není výslovně upravena. Nicméně lze vycházet ze znění čl. 115 SFEU, který Radě umožňuje jednomyslně přijímat „*směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“⁴⁸

Pro harmonizaci přímých i nepřímých daní jsou stěžejními předpisy směrnice Evropského parlamentu a Rady. Směrnice jsou po svém schválení závazné pro členské státy, které jsou povinny je implementovat do své vnitrostátní legislativy ve stanovené lhůtě. Proces přenosu směrnice do vnitrostátního právního řádu je nazýván transpozicí. V případě, že směrnice nebyla řádně implementována a její text je jednoznačný bez možnosti různorodého výkladu, může se jednotlivec dovolávat přímého účinku směrnice.⁴⁹

1.3.2 Harmonizace v oblasti přímého zdanění

Harmonizace přímých daní není oproti harmonizaci daní nepřímých příliš důsledná a stěžejních předpisů je relativně málo. Tento stav je způsoben zásadními odlišnostmi ve struktuře daňových soustav i sazbách v jednotlivých členských státech a zásadními neshodami členských států, které považují harmonizaci přímého zdanění za zásahy do své fiskální suverenity. Nemalou komplikací je i požadavek na jednomyslné přijetí směrnic všemi členskými státy EU. V současné době je již cílem EU pouze harmonizace základů daně a nikoli daňových sazeb.⁵⁰

⁴⁶ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 17-18.

⁴⁷ Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění).

⁴⁸ tamtéž.

⁴⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, s. 59-60.

⁵⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 83-91.

Směrnice harmonizující oblast přímého zdanění lze rozdělit na **směrnice odstraňující překážky** a na **směrnice prohlubující spolupráci mezi správci daně**. Nejvýznamnějšími směrnicemi odstraňujícími překážky jsou Směrnice Rady č. 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Směrnice Rady č. 2009/133/ES o společném systému zdanění při fúzích a Směrnice Rady č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. V případě směrnic prohlubujících spolupráci mezi správci daně jsou nejvýznamnějšími Směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, Směrnice Rady č. 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření a Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (směřována na fyzické osoby).⁵¹

Vzhledem k zaměření diplomové práce zde bude uvedena pouze Směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní. Směrnice harmonizující přímé zdanění se sice vztahují výhradně na zdanění příjmů PO, ale tematicky nejsou předmětem diplomové práce, neboť při realizaci stavební zakázky na Slovensku nelze předpokládat plynutí příjmů harmonizovaných uvedenými směrnicemi. Nicméně v případě zřízení dceřiné společnosti na území jiného členského státu EU by byla relevantní Směrnice Rady č. 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Směrnice Rady č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní

V rámci EU je velice důležitým prvkem vzájemná spolupráce v oblasti daňových úniků, neboť jejich celková výše je odhadována na 1 bilion euro. Potřeba vzájemné spolupráce daňových správ neustále narůstá s rozvojem jednotného vnitřního trhu. Směrnice Rady 2011/16/EU se vztahuje na všechny daně s výjimkou nepřímých daní, cel a sociálního zabezpečení. Nejvýznamnější formou spolupráce je vzájemná výměna informací, která má tři formy. Jedná se o výměnu informací na žádost, povinnou automatickou výměnu informací a spontánní výměnu informací. Automatická výměna informací se mimo jiné vztahuje na informace o příjmech ze závislé činnosti. V české legislativě je směrnice

⁵¹ LANG, M. et al. (eds.) *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation.*, p. 25-26.

implementována v podobě zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní.⁵²

1.3.3 Harmonizace v oblasti nepřímých daní

Jak již je uvedeno v úvodu kapitoly, je harmonizace nepřímého zdanění zakotvena přímo v SFEU. Snahy o harmonizování oblasti nepřímých daní jsou velmi úzce spojeny s fungováním jednotného vnitřního trhu, neboť bylo třeba odstranit bariéry obchodu spočívající zejména v rozdílném nepřímém zdanění v jednotlivých členských státech. V důsledku těchto bariér by fungování jednotného vnitřního trhu bylo neefektivní. Rozdílné systémy zdanění vedly též k narušování daňové neutrality. Vzhledem k tomu, že zajištění fungování jednotného vnitřního trhu je primárním cílem EU, došlo k rozhodnutí harmonizovat oblast nepřímého zdanění.⁵³

Směrnice harmonizující oblast nepřímých daní lze rozdělit na směrnice harmonizující daň z přidané hodnoty (dále též DPH) a směrnice harmonizující oblast spotřebních daní (tzv. akcízů). Vzhledem k zaměření diplomové práce zde bude uvedena pouze harmonizace DPH.

Harmonizace DPH

Harmonizační proces DPH je zaměřen na strukturální harmonizaci i na harmonizaci daňových sazeb. Proces harmonizace DPH prošel dlouhým vývojem již od vzniku Evropských společenství a byl upraven celou řadou směrnic, díky čemuž se harmonizace DPH stala dosti nepřehlednou. V současnosti je harmonizace DPH upravena Směrnicí Rady č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice stanovuje jednotnou strukturu DPH, stanoví jednotná pravidla pro specifické případy a stanoví pravidla pro sazby daně (minimální výše základní sazby činí 15 %, nejvýše dvě snížené sazby v minimální výši 5 %).⁵⁴ Relevantní ustanovení Směrnice Rady č. 2006/112/EC jsou uvedeny v kapitole 2.2.2 (s. 38).

⁵² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 159-163.

⁵³ tamtéž, s. 41-45.

⁵⁴ tamtéž, s. 45-60.

1.3.4 Koordinace sociálního zabezpečení v Evropské unii

Koordinace v oblasti sociálního zabezpečení je jedním z mnoha instrumentů zabezpečujících svobodu volného pohybu osob. Pro naplnění této svobody bylo nutné provázat legislativu jednotlivých členských států EU v oblasti sociálního zabezpečení, tak aby byla zachována zásada rovného zacházení s migrujícími občany EU jako s vlastními občany. Důvodem koordinace sociálního zabezpečení je stejně jako v případě koordinace a harmonizace přímého a nepřímého zdanění velká různorodost legislativy jednotlivých členských států.⁵⁵

Koordinace sociálního zabezpečení prošla obdobně jako harmonizace nepřímého zdanění dlouhým a intenzivním vývojem. Problematika byla široce upravována též judikaturou SDEU. V současnosti je po dlouhém vývoji sociální zabezpečení koordinováno Nařízením č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení a Nařízením č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení.⁵⁶

Nařízení č. 883/2004 se nevztahuje na členské státy EU, ale i na Švýcarsko, Norsko, Island a Lichtenštejnsko. Podstatou tohoto nařízení je stanovení jak právní řád užít v které situaci. Osobami, na které se Nařízení vztahuje, jsou občané členských států EU, osoby bez státní příslušnosti, uprchlíci pobývající na území některého členského státu, rodinní příslušníci a pozůstalí. Nařízení se vztahuje mimo jiné na dávky v nemoci, dávky v mateřství a rovnocenné otcovské dávky, dávky při pracovních úrazech, dávky v nezaměstnanosti a další (více viz článek 3 Nařízení č. 883/2004).⁵⁷

Koordinace sociálního zabezpečení je založena na pěti principech. Základní princip zakotvený v článku 11 nařízení stanoví, že migrující osoby podléhají legislativě pouze jednoho členského státu (**princip jednoho právního řádu**). Dalšími principy jsou princip rovnosti zacházení, princip rovného nakládání s dávkami, princip sčítání dob a princip zachování nabytých práv. **Rovnost zacházení** je průmětem všeobecně

⁵⁵ ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Koordinace sociálního zabezpečení. *Cssz.cz* [online].

⁵⁶ KOLDINSKÁ, K. et al. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*, s. 23-28.

⁵⁷ tamtéž, s. 39-45.

platného zákazu diskriminace. Nikdo tedy nesmí být při pobírání dávek a aplikaci legislativy diskriminován na základě národnosti. Princip **rovného nakládání** spočívá v povinnosti přisoudit skutečností ovlivňující vnitrostátní systém sociálního zabezpečení stejný účinek bez ohledu na to, ve kterém členském státě nastaly. **Princip sčítání dob** zohledňuje pro splnění minimální doby potřebné pro dosažení určité sociální dávky i dobu pojištění dosaženou v jiném členském státě. Podstatou principu **zachování nabytých práv** je, že pokud občan EU nabyde nárok na určitou dávku sociálního zabezpečení, nezaniká tento nárok při přestěhování do jiného členského státu.⁵⁸

Nařízení č. 883/2004 upravuje řadu oblastí. Mimo jiné stanoví pravidla určující, v jakém členském státě bude migrující osoba pojištěna. Vzhledem k zaměření diplomové práce zde je věnován prostor pouze pravidlům vztahujícím se k výkonu závislé činnosti v jiném členském státě.

Obecným pravidlem pro zaměstnance vykonávající závislou činnost v jiném členském státě je, že se na ně vztahují pravidla státu, ve kterém je závislá činnost vykonávána.⁵⁹

Nařízení dále stanoví následující speciální pravidla:

a) souběžný výkon závislé činnosti (čl. 13 odst. 1)

V tomto případě se jedná o základní pravidla pro zaměstnance, kteří vykonávají závislou činnost ve více členských státech. V tomto případě je rozhodné, ve kterém členském státě zaměstnanec vykonává podstatnou část své závislé činnosti. Jestliže zaměstnanec **vykonává** podstatnou část své závislé činnosti na území členského státu, ve kterém má bydliště, podléhá legislativě členského státu svého bydliště. V případě, že **nevykonává** podstatnou část své závislé činnosti na území členského státu, ve kterém má bydliště, vztahují se na něj právní předpisy členského státu, ve kterém má sídlo či místo podnikání jeho zaměstnavatel. Nařízení č. 987/07 stanoví, že podstatnou částí činnosti se rozumí kvantitativně podstatná část všech činností zaměstnance, jejíž podíl na pracovní době či odměně zaměstnance činí alespoň 25 %.⁶⁰

⁵⁸ Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systému sociálního zabezpečení, čl. 5-7, 11.

⁵⁹ tamtéž, čl. 11.

⁶⁰ KOLDINSKÁ, K. et al. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*, s. 70-71.

b) vysílání zaměstnanců (čl. 12)

Tento institut slouží k zachování původní příslušnosti k legislativě členského státu, ve kterém má zaměstnanec bydliště v případě krátkodobé změny členského státu, ve kterém je závislá činnost vykonávána. Podstatou vysílání zaměstnanců je skutečnost, že se po dobu jejich vyslání nemění příslušnost k právním předpisům a podléhají tak stále právním předpisům členského státu, kterým podléhali před vysláním. Pro vysílání zaměstnanců je stanoveno několik podmínek. Základní podmínkou je, že vyslání do jiného členského státu **nesmí přesáhnout dobu 24 měsíců**. Dále se nesmí jednat o vyslání za účelem nahrazení jiného zaměstnance. Vyslaný zaměstnanec musí mít po celou dobu vyslání přímou vazbu na svého zaměstnavatele a nesmí být poskytnut třetí straně. Nutné je též, aby se právní předpisy členského státu, ze kterého je zaměstnanec vyslán, vztahovaly na tohoto zaměstnance alespoň po dobu jednoho měsíce před vysláním.⁶¹ Vysílání zaměstnanců je též upraveno Směrnicí č. 96/71/ES o vysílání pracovníků (viz kapitola 2.2.2, s. 39).

V rámci sociálního zabezpečení lze nároky zaměstnanců uplatňovat prostřednictvím elektronických formulářů. Pro případ vysílání zaměstnanců či výkonu závislé činnosti ve více členských státech je stěžejní formulář A1 potvrzující příslušnost k předpisům sociálního zabezpečení v jiném členském státě EU. Tento formulář potvrzuje, že zaměstnanec hradí příspěvky na sociální zabezpečení v jiném členském státě EU. Tento formulář vydává po společné žádosti zaměstnance a zaměstnavatele Česká správa sociálního zabezpečení.⁶²

1.3.5 Role judikatury Soudního dvora Evropské unie

Soudní dvůr Evropské unie (dále též SDEU), dříve Evropský soudní dvůr, je institucí existující již od počátků Evropských společenství. Úloha SDEU je vymezena články 251–281 SFEU. V současnosti je složen z 28 soudců (jeden soudce z každého členského státu) a osmi generálních advokátů. Zásadní rolí SDEU je výklad unijního (komunitárního) práva. Judikatura SDEU stanovuje rozpory vnitrostátní legislativy s unijním právem a je závazná pouze pro dotčené členské státy. Jedná se

⁶¹ KOLDINSKÁ, K. et al. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*, s. 72-75.

⁶² EVROPSKÁ UNIE. Formuláře pro nárokování dávek sociálního zabezpečení. *Europa.eu* [online].

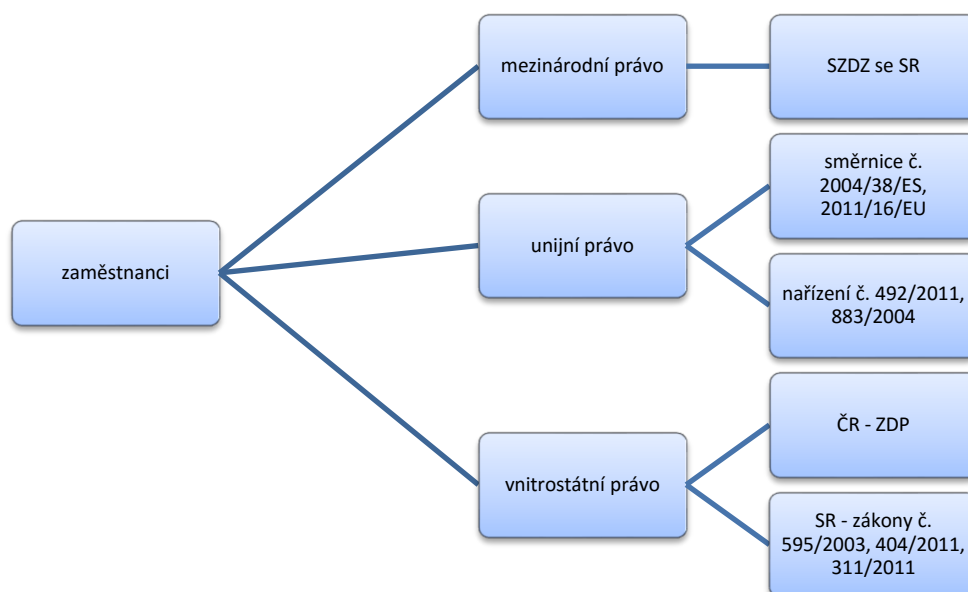
o tzv. **negativní harmonizaci**, kdy jsou členské státy povinny provádět úpravy ve vnitrostátní legislativě nikoli na základě směrnic či nařízení, ale na základě judikatury. Nevýhodou je, že tento druh harmonizace nestanovuje jednotná pravidla pro veškeré členské státy EU, ačkoli členské státy přizpůsobují svoji vnitrostátní legislativu judikatuře SDEU dobrovolně, neboť ve většině případů vychází při svém rozhodování ze starších judikátů. Nicméně negativní harmonizace tak zůstává pouze doplňkem harmonizace pozitivní.⁶³ Judikatura SDEU se v daňové oblasti dotýká především zdaňování zaměstnanců z jiných členských států, zdaňování dividend a aplikace SZDZ.⁶⁴

⁶³ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, s. 63-64.

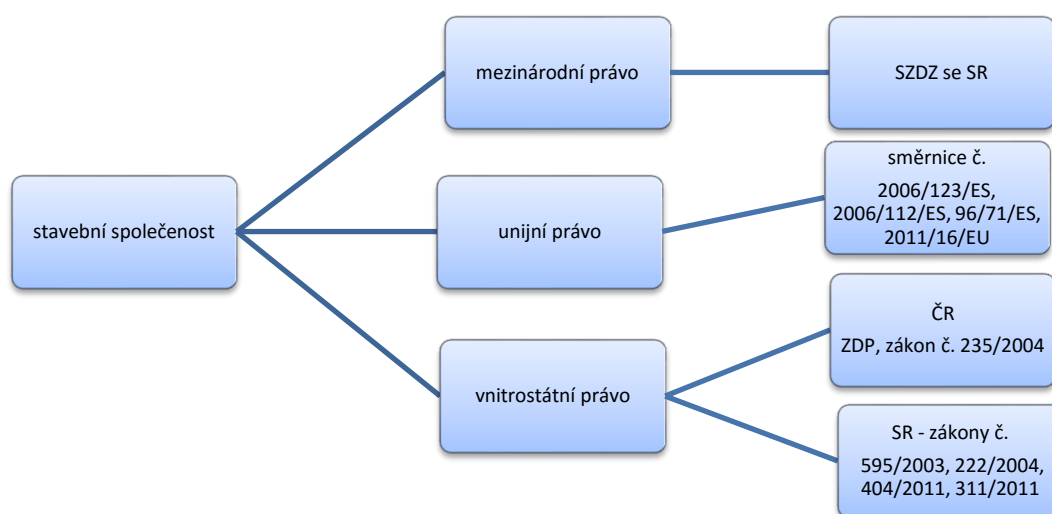
⁶⁴ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, s. 130.

2 ANALÝZA RELEVANTNÍ LEGISLATIVY

V úvodu kapitoly jsou nejprve nastíněny vztahy mezi jednotlivými právními úpravami. Následně je provedena analýza pramenů unijní, mezinárodní a vnitrostátní legislativy, které jsou relevantní vzhledem k cíli diplomové práce. Analýza je provedena z hlediska práv a povinností, které z mezinárodního, unijního a vnitrostátního práva plynou stavební společnosti realizující stavební zakázku na Slovensku a zaměstnancům vyslaným k jejímu zhotovení. Přehled relevantní legislativy je uveden v následujících schématech.



Obrázek 2: Relevantní legislativa vymezující práva a povinnosti zaměstnanců (Vlastní zpracování)



Obrázek 3: Relevantní legislativa vymezující práva a povinnosti stavební společnosti (Vlastní zpracování)

2.1 Vzájemné vztahy právních úprav

Problematika mezinárodního dvojího zdanění je upravena celou řadou právních předpisů nejen na vnitrostátní, ale i na mezinárodní a unijní úrovni. Mnohdy tak dochází k situacím, kdy je určitá problematika na jednotlivých úrovních upravena rozdílným způsobem. Z tohoto důvodu je nezbytné znát vzájemné vztahy mezi jednotlivými úrovněmi legislativy. Uplatňuje se tzv. **aplikační přednost**, kdy v případě, že právní normy stanoví něco jiného, užije se právní norma s vyšší právní silou.

2.1.1 Vztah mezinárodního a vnitrostátního práva

Mezinárodní právo hraje vůči vnitrostátnímu právu roli ústředního systému. Mezinárodní právní normy tak mají aplikační přednost před normami vnitrostátními.⁶⁵

Aplikační přednost mezinárodního práva zakotvuje v neposlední řadě Vídeňská úmluva o smluvním právu, a to ve článku 27 Vnitrostátní právo a dodržování smluv. Zde se stanoví, že důvodem pro nenaplnění smlouvy není ustanovení vnitrostátního práva.⁶⁶

V Ústavě České republiky je aplikační přednost mezinárodního práva před tuzemským právem zakotvena ve článku 10. Dle tohoto článku jsou mezinárodní smlouvy součástí českého právního řádu, přičemž jestliže mezinárodní smlouva stanoví něco jiného než český zákon, užije se mezinárodní smlouva. Dále se ČR zavazuje ve článku 1 odst. 2 Ústavy dodržovat závazky jí plynoucí z mezinárodního práva.⁶⁷ Mezinárodní smlouvou se rozumí „*ujednání dvou nebo více subjektů mezinárodního práva, které má z vůle těchto subjektů mezinárodní účinky a řídí se mezinárodním právem.*“⁶⁸

Aplikační přednost mezinárodního práva je definována dále v ZDP, a to ust. § 37. V tomto ustanovení je uvedeno, že se ZDP užije v případě, že mezinárodní smlouva, kterou je ČR zavázána nestanoví něco jiného.⁶⁹

⁶⁵ MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné*, s. 417.

⁶⁶ Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu, čl. 27.

⁶⁷ Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 1 a 10.

⁶⁸ MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné*, s.180.

⁶⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 37.

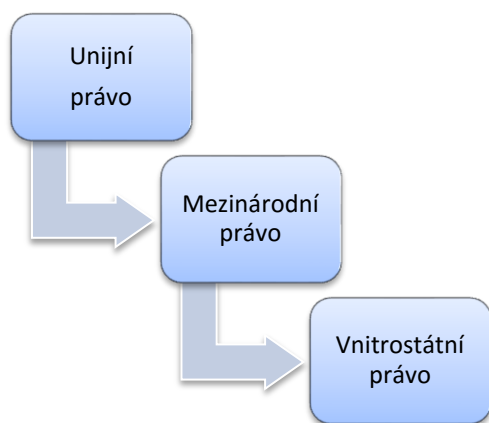
2.1.2 Vztah unijního a vnitrostátního práva

Významnou roli ve stanovení pravidla aplikační přednosti hraje SDEU. Aplikační přednost unijního práva před právem vnitrostátním definoval SDEU (v té době Evropský soudní dvůr) ve svém judikátu ve věci *Costa vs. ENEL* (6/64). Důsledkem zásady aplikační přednosti unijního práva před vnitrostátním právem je nemožnost využít vnitrostátních právních předpisů, které jsou v rozporu s unijním právem ani, pokud jsou novější než příslušný pramen unijního práva. Aplikační přednost tak má unijní právo před právem vnitrostátním.⁷⁰

2.1.3 Vztah mezinárodního a unijního práva

Zásada aplikační přednosti platí též mezi unijním a mezinárodním právem. Na základě judikatury SDEU plyne zásada aplikační přednosti právu unijnímu. Při kolizi mezinárodních smluv s unijním právem tak mají přednost prameny práva unijního.⁷¹

Z výše uvedeného vyplývá, že vnitrostátní právo je podřízeno mezinárodnímu i unijnímu právu. Mezinárodní právo je podřízeno též unijnímu právu, které tak stojí nejvýše. Vztahy jednotlivých právních úprav jsou znázorněny v níže uvedeném schématu.



Obrázek 4: Vztahy aplikační přednosti jednotlivých právních úprav (Vlastní zpracování)

⁷⁰ BLAHUŠIAK, I. Judikatura ESD. *Euroskop.cz: Věcně o Evropě* [online].

⁷¹ MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné.*, s. 524-530.

2.2 Unijní právo

V této kapitole jsou popsány zdroje unijního práva, které jsou relevantní vzhledem k realizaci stavební zakázky na území SR. Jak je patrné ze schématu na obrázku č. 2, pro zaměstnance jsou relevantní Nařízení č. 492/2001/EU o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie, Nařízení 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, Směrnice č. 2004/38/ES o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států a Směrnice č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní. Pro stavební společnost realizující stavební zakázku jsou z unijního práva relevantní Směrnice č. 2006/123/ES o službách na jednotném vnitřním trhu, Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, Směrnice č. 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb a Směrnice č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní.

2.2.1 Nařízení

Ustanovení nařízení se vztahují především na zaměstnance. Nicméně mají dopad i na stavební společnost.

Nařízení č. 492/2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie

Z textu Nařízení č. 492/2011 vyplývá, že všichni občané EU musí mít stejné pracovní podmínky jako občané členského státu, ve kterém vykonávají závislou činnost. Dále je v nařízení zakotveno, že se na ně vztahují stejné sociální a daňové výhody, jako se vztahují na zaměstnance, kteří jsou občany daného státu. Pro vyslané zaměstnance to tedy znamená, že při realizaci stavební zakázky na Slovensku budou podléhat shodným pracovním podmínkám, jakým by podléhali zaměstnanci, kteří jsou občany SR.

Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení

Toto nařízení je velice důležité pro zaměstnance, neboť mimo jiné stanovuje, jakým právním předpisům budou při realizaci stavební zakázky na území SR podléhat. Důležité je též pro stavební společnost pro určení, ve kterém členském státě bude mít povinnosti související s výběrem a odvodem sociálního zabezpečení.

Nařízení stanovuje obecné pravidlo, kdy zaměstnanec podléhá právním předpisům toho členského státu, ve kterém vykonává svoji závislou činnost. Nicméně ze zvláštního pravidla vyplývá, že pokud doba výkonu závislé činnosti na území jiného členského státu EU nepřesáhne 24 měsíců, nejedná se o nahrazení jiného zaměstnance a po celou dobu vyslání má zaměstnanec přímou vazbu na svého zaměstnavatele, jedná se o institut vysílání zaměstnanců. V takovém by vyslání zaměstnanci podléhali právním předpisům toho členského státu, kterým podléhali před vysláním. Jestliže tedy vyslání zaměstnanci splní podmínky vysílání zaměstnanců, budou, z hlediska úpravy sociálního zabezpečení, podléhat právním předpisům ČR. V opačném případě by podléhali právním předpisům SR.

2.2.2 Směrnice

Směrnice se dotýkají nejen zaměstnanců, ale i stavební společnosti. Jak již je uvedeno v kapitole 1.3.2 (s. 26 - 27), nejsou směrnice právně závazné pro občany EU a usazené PO, ale pro členské státy. Nicméně pravidla zakotvená ve směrnici musí být implementována do vnitrostátní legislativy.

Směrnice č. 2004/38/ES o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států

Ze směrnice vyplývá pro občany EU a jejich rodinné příslušníky právo na vstup do jiného členského státu a při splnění určitých podmínek právo pobytu v tomto státě. V případě realizace stavební zakázky na území SR je relevantní zejména právo na pobyt.

V případě práva pobytu vyplývají z úpravy směrnice následující možnosti pobytu:

- 1) **pobyt po dobu do tří měsíců** – postačuje platný průkaz totožnosti či cestovní pas
- 2) **pobyt podobu delší než tři měsíce** – je třeba splnění určitých podmínek, mezi kterými je i výkon závislé činnosti v hostitelském členském státě
- 3) **trvalý pobyt** – právo trvalého pobytu vzniká občanům EU pobývajícím v hostitelském členském státě nepřetržitě po dobu pěti let

Pro zaměstnance realizující stavební zakázku na území SR je tak relevantní především právo pobytu do tří měsíců a právo pobytu delšího než tři měsíce. Pokud tedy budou na území SR pobýt maximálně tři měsíce, bude jim postačovat platný průkaz totožnosti či cestovní pas a výkon závislé činnosti je opravňuje též k pobytu delšímu než tři měsíce.

Pro zaměstnance je dále podstatné, že tato práva mohou být omezena pouze z důvodu veřejného pořádku a veřejného zdraví. Jejich právo volného pohybu osob by tedy mohlo být omezeno např. pouze, pokud by byli nemocni infekční nemocí či na území SR páchali trestnou činností.

Směrnice č. 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu

Z této směrnice vyplývá pro stavební společnost několik skutečností ohledně poskytování služeb na území jiného členského státu. V první řadě se jedná o skutečnost, že v souladu s touto směrnicí jsou členské státy u určitého okruhu služeb oprávněny vyžadovat povolení k jejich poskytování. Před realizací stavební zakázky na území SR je tak třeba věnovat pozornost tomu, jestli do těchto služeb nejsou zahrnuty stavební služby.

Ze směrnice pro stavební společnost též vyplývá, že při poskytnutí služby na území SR **nemusí být na území SR usazena**. Dále nesmí být omezována povinností být zapsána do rejstříku, zřízením kancelář na území SR ani na ni nesmí být kladeny požadavky ovlivňující používání zařízení a materiálů užitých k poskytnutí služby.

Směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

V případě této směrnice je pro stavební společnost nejdůležitější místo plnění. Z textu směrnice vyplývá, že místem plnění při poskytnutí služby související s nemovitou věcí, je místo, kde se nemovitost nachází. Službou související s nemovitou věcí jsou mimo jiné stavební práce. Při realizaci stavební zakázky na území Slovenska, bude místem plnění SR.

Směrnice č. 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb

Z této směrnice vyplývá, že vysláním zaměstnance se rozumí mimo jiné situace, kdy zaměstnavatel vyšle zaměstnance k poskytování služeb na území SR na vlastní účet a pod svým vedením na základě smlouvy uzavřené s objednatelem stavební zakázky. Směrnice má zásadní význam, protože stanoví pracovní podmínky, které po dobu vyslání zaměstnance musí být uplatňovány podle právních předpisů členského státu EU, do kterého byl zaměstnanec vyslán. Dle této směrnice se na zaměstnance vyslané k realizaci stavební zakázky na území Slovenska musí vztahovat maximální délka pracovní doby a minimální doba odpočinku, minimální délka dovolené a minimální mzda dle legislativy SR.

Směrnice č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní

Tato směrnice se dotýká realizace stavební zakázky na území jiného členského státu nepřímo. Nicméně je velmi důležitá s ohledem na riziko nepřiznání příjmů dosažených v zahraničí. Směrnice umožňuje českému správci daně získat informace o příjmech stavební společnosti i jejích zaměstnancích potřebné pro daňové řízení. Skutečnosti tvrzené daňovým subjektem tak mohou být správcem daně ověřeny, přestože příjmy poplynou ze zdrojů v zahraničí.

2.3 Mezinárodní právo

Stěžejním pramenem mezinárodní legislativy upravujícím oblast mezinárodního dvojího zdanění jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Vzhledem k cíli diplomové jsou v této kapitole vymezeny relevantní ustanovení SZDZ se Slovenskou republikou. Jedná se o pravidla pro příjmy, které mohou plynout z titulu realizace stavební zakázky.

2.3.1 Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou

SZDZ se Slovenskem je komplexní smlouvou. Z hlediska smluvních stran se jedná o bilaterální smlouvu. Tato SZDZ je založena na modelu OECD. Smlouva byla podepsána dne 26. 3. 2002 a v platnost vešla 14. 7. 2003.⁷²

⁷² Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou.

Daňový rezident (čl. 4)

Obecně je daňové rezidenství určováno dle vnitrostátní legislativy. Ze článku 4 SZDZ se SR vyplývá, jak postupovat v případě kolizních situací, kdy je FO nebo PO dle vnitrostátní legislativy daňovým rezidentem obou smluvních států. Pro diplomovou práci je relevantní řešení potenciálních kolizních situací v případě zaměstnanců vyslaných k realizaci stavební zakázky na území SR.

Pro zaměstnance ze SZDZ vyplývá následující postup řešení kolizních situací:

- 1) Zaměstnanec realizující stavební zakázku Slovensku je v případě kolizní situace daňovým rezidentem smluvního státu, ve kterém má stálý byt. V případě situace, kdy by měl stálý byt v ČR i SR, se daňová rezidence určitý dle smluvního státu, kde má středisko životních zájmů.
- 2) V případě, že není možno určit, ve kterém smluvním státě má středisko životních zájmů či nemá stálý byt v ČR ani SR, je daňovým rezidentem smluvního státu, ve kterém se obvykle zdržuje.
- 3) Jestliže se zaměstnanec obvykle zdržuje na území ČR i SR, případně v žádném státě, je daňovým rezidentem smluvního státu, jehož je státním příslušníkem.
- 4) Nelze-li daňovou rezidenci určit na základě předchozích bodů, určí se na základě vzájemné dohody ČR a SR.

Stálá provozovna (čl. 5) a zisky podniků (čl. 7)

Ustanovení těchto článků určují, ve kterém smluvním státě budou zdaněny příjmy plynoucí z realizace stavební zakázky na Slovensku. Pro zdanění těchto příjmů je zásadní institut stálé provozovny. Ve smlouvě je vymezeno několik rozličných druhů stálých provozoven. Pro realizaci stavebních zakázek je relevantní článek 5 bod 3 SZDZ, ze kterého vyplývá, že stálou provozovnou je též staveniště či stavební projekt nebo dozor s tím spojený, **trvá-li déle než 12 měsíců**. Lhůta se počítá již od zahájení stavební zakázky. Z komentáře k modelové smlouvě OECD, na které je SZDZ se Slovenskem založena, vyplývá, že do tohoto časového testu se započítávají technologické přestávky a sezónní přerušení či přerušení z důvodů nepředvídatelných vlivů (např. špatné počasí).

Z článku 7 vyplývá, že stát zdroje je oprávněn zdanit příjem daňového rezidenta plynoucí z podnikání, pouze **vznikne-li tam stálá provozovna**. Zdanit je ovšem oprávněn pouze příjmy dosažené stálou provozovnou, přičemž daňový nerezident je oprávněn odečíst si náklady vynaložené stálou provozovnou včetně nákladů na vedení a vynaložených správních výloh (zde nezáleží na tom, kde vznikly).

Stavební společnost si tak musí hlídat dobu realizace stavební zakázky, neboť v případě překročení 12 měsíců jí vzniká stálá provozovna a příjmy stálé provozovny budou zdaněny též na Slovensku. V potaz je třeba brát i skutečnost, že na běh lhůty pro určení stálé provozovny nemají vliv žádné přestávky ve výstavbě.

Příjmy ze závislé činnosti (čl. 14)

Z článku 14 SZDZ vyplývá, že příjmy ze závislé činnosti jsou **zdaňovány ve smluvním státě, ve kterém je vykonávána**. Dále z článku 14 vyplývá, že příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území druhého smluvního státu jsou **vždy** zdaněny ve státě daňové rezidence, jestliže jsou **kumulativně** splněny následující podmínky:

- 1) doba zaměstnání ve druhém smluvním státě **nepřesáhne 183 dnů⁷³** po dobu dvanáctiměsíčního období;
- 2) **zaměstnavatel není rezidentem státu zdroje;**
- 3) **odměny nejdou k tíži stálé provozovny** zaměstnavatele umístěné ve státě zdroje.

Postačuje tedy, aby **nebyla** jedna z výše uvedených podmínek **splněna** a příjmy zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území SR, **mohou být podrobeny dani na Slovensku**. Jestliže tyto podmínky **budou splněny**, je **oprávněna zdanit** příjmy ze závislé činnosti **pouze ČR**, ačkoli plynuly ze zdrojů na území SR.

Vyloučení dvojího zdanění (čl. 22)

Z článku 22 SZDZ se Slovenskem vyplývá, že zaměstnanci i stavební společnost si mohou snížit daňovou povinnost z příjmů o daň zaplacenou na Slovensku **metodou prostého zápočtu**. To znamená, že příjmy dosažené ze zdrojů na území SR zahrnou

⁷³ Do lhůty 183 dnů se započítávají dny fyzické přítomnosti v zaměstnání včetně příjezdů a odjezdů; dny strávené mimo stát zdroje (např. víkendy, státní svátky, dovolená), po kterých bylo ve výkonu závislé činnosti pokračováno.

v ČR do celosvětového základu daně v přiznání k dani z příjmů a daň zaplacenou na Slovensku započtou na výslednou daňovou povinnost, přičemž lze dle smlouvy započíst jen výši daně, která by na předmětný příjem připadala z celosvětové daňové povinnosti stanovené v souladu se ZDP. Konkrétní postup zápočtu daně stanoví § 38f ZDP (viz kapitola 2.4.2, s. 50).

Zákaz diskriminace (čl. 23)

Dle článku 23 SZDZ nesmí být státní příslušníci ČR být na území SR podrobeni tíživějšímu zdanění než rezidenti SR (např. vyšší sazby daně, jiný základ daně apod.). Rovněž nesmí být případná stálá provozovna stavební společnosti umístěná na území SR podrobena tíživějšímu zdanění než podniky, které jsou rezidenty SR.

2.4 Vnitrostátní právo

Tato kapitola se zabývá zanalyzováním vnitrostátní legislativy ČR a SR. V případě legislativy SR se jedná zejména o právní předpisy upravující povinnosti při poskytování služeb, pracovní podmínky zaměstnanců a zdanění příjmů ze stavební zakázky. Z hlediska legislativy ČR se jedná zejména o DPH a vyloučení dvojího zdanění.

2.4.1 Legislativa Slovenské republiky

V případě legislativy SR jsou pro zaměstnance relevantní předpisy upravující povinnou registraci a povolení k pobytu a pracovní podmínky. Pro stavební společnost jsou relevantními právní předpisy upravující DPH. Společně pro zaměstnance i stavební společnost hrají nemalou roli předpisy upravující daň z příjmů.

Povinná registrace a povolení k pobytu

Pravidla pro cizince pobývajících na Slovensku jsou stanovena zákonem č. 404/2011 Z. z., o pobyte cudzincov, který je implementací Směrnice č. 2004/38/ES (viz kapitola 2.2.2, s. 37 - 38). Tento zákon upravuje mimo jiné podmínky vstupu cizinců na územní SR,

podmínky jejich pobytu, vydávání dokladů pro cizince a evidenci osob.⁷⁴

Pobyt po dobu prvních tří měsíců je upraven ustanoveními § 64 zákona č. 404/2011 Z.z. Na základě těchto ustanovení se mohou zaměstnanci realizující stavební zakázku na území SR, kteří jsou držiteli platného občanského průkazu či pasu, zdržovat na Slovensku, aniž by museli dokládat účel pobytu. Do 10 pracovních dnů od vstupu však musí ohlásit útvaru cizinecké policie počátek, místo a předpokládanou dobu pobytu. V případě, že budou ubytováni v ubytovacím zařízení, může je zaregistrovat toto zařízení.

Pravidla pro pobyt po dobu delší než 3 měsíce jsou vymezena § 66 zákona č. 404/2011 Z.z. V souladu s tímto ustanovením jsou zaměstnanci realizující stavební zakázku na území SR povinni podat na útvaru cizinecké policie žádost o registraci na území SR, a to do 30 dnů po uplynutí tříměsíčního pobytu. K žádosti musí doložit platný doklad totožnost či cestovní doklad, pracovní smlouvu, doklad potvrzující ubytování a dvě fotografie s rozměry 3 x 3,5 cm.

Registrační povinnost mají i zaměstnavatelé. Stavební společnost je tak povinna zaslat do sedmi pracovních dnů na Úřad práce dle místa realizace stavební zakázky (místo výkonu zaměstnání) informační kartu.⁷⁵

Pracovní podmínky

Směrnice 96/71/ES stanoví, že se na vyslané zaměstnance musí vztahovat stejné pracovní podmínky jako na občany členského státu výkonu závislé činnosti (viz kapitola 2.2.2, s. 39). Pracovní podmínky na Slovensku upravuje zákon č. 311/2011 Z.z., zákoník práce. Zaměstnavatelů musí dodržovat minimální týdenní pracovní dobu a dovolenou. Dále musí být dodržena minimální mzda, jestliže je vyšší než ve členském státě, ve kterém má zaměstnavatel sídlo.

⁷⁴ Zákon č. 404/2011 Z.z., o pobytu cudzincov, § 1.

⁷⁵ MIGRAČNÉ INFORMAČNÉ CENTRUM. Pobyt občanov Únie. *Mic.iom.sk*. [online].

Z ustanovení zákona č. 311/2011 Z.z. vyplývají následující pracovní podmínky:

- **Pracovní doba:** nejvýše 40 hodin týdně
- **Pracovní doba mladistvých zaměstnanců:** nejvýše 30 hodin týdně
- **Odpočinek mezi jednotlivými směny:** alespoň 12 hodin během 24 hodin, mladiství zaměstnanci alespoň 14 hodin
- **Základní výměra dovolené:** nejméně čtyři týdny, zaměstnanci, kteří dosáhnou do konce roku věku 33 let minimálně pět týdnů
- **Minimální mzda:** 405 EUR.⁷⁶ - vzhledem k tomu, že je vyšší než minimální mzda v ČR, je zaměstnavatel povinen vyplácet minimální mzdu dle slovenské legislativy

Daň z příjmů

Slovenská legislativa upravuje daň z příjmů zákonem č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů (dále též ZDP_{SR}). Stejně jako ZDP obsahuje daň z příjmů FO, daň z příjmů PO a společná ustanovení.

1. určení daňového rezidentství

Podmínky pro určení daňového rezidentství FO a PO jsou vymezeny v § 2 ZDP_{SR}. Z pravidel uvedených v tomto ustanovení vyplývá, že **daňovým rezidentem** je:

- FO, která má na území SR trvalý pobyt nebo se tam obvykle zdržuje⁷⁷
- PO, která má na území SR sídlo nebo místo skutečného vedení

Daňový nerezident je v tomto ustanovení vymezen negativně. Z toho vyplývá, že daňovým nerezidentem je FO, která nemá na území SR stálý pobyt ani se tam obvykle nezdržuje a PO, která nemá na území SR sídlo ani místo skutečného vedení.

Na základě těchto pravidel lze konstatovat, že v případě zaměstnanců stavební společnosti realizujících stavební zakázku na území SR by mohlo dojít ke kolizní situaci. V takovém případě by se postupovalo dle článku 4 SZDZ se SR (viz kapitola 2.3.1, s. 40).

⁷⁶ BENKO, J. Minimálna mzda od 1.1.2016. *Podnikajte.sk* [online].

⁷⁷ Za FO, která se obvykle zdržuje na území SR se považuje každý, kdo se v příslušném kalendářním roce **zdržuje alespoň 183** dní, přičemž se započítává i každý započatý den pobytu.

2. daň z příjmů FO (daň fyzické osoby)

ZDP_{SR} stanoví, že **předmětem daně** jsou příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy. Vzhledem k cíli diplomové práce jsou relevantní pouze příjmy ze závislé činnosti, a to z titulu realizace stavební zakázky na území SR.

V souvislosti s příjmy ze závislé činnosti plynou z § 35 ZDP_{SR} povinnosti zaměstnavateli – stavební společnosti. Ta je v souladu s tímto ustanovením povinna ze zdanitelné mzdy vyslaných zaměstnanců vybírat a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Dále z tohoto ustanovení vyplývá zaměstnavateli – stavební společnosti povinnost odvést sražené zálohy správci daně **nejpozději do pěti dnů** od vyplacení mzdy vyslaným zaměstnancům. Mechanismus výpočtu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti z titulu realizace stavební zakázky na území SR je uveden v následující tabulce.

Tabulka 1: Mechanismus výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti na Slovensku (Vlastní zpracování dle⁷⁸)

Hrubá mzda
- povinné pojistné
- nezdanitelná část základu daně (1/12)
= Zdanitelná mzda (základ daně)
Zaokrouhlení na celé euro centy dolů
* sazba daně ⁷⁹
= Záloha na daň

Dále je v souladu s ust. § 49 ZDP_{SR} zaměstnavatel – stavební společnost povinen předkládat správci daně přehled o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti, a to ve lhůtě do konce kalendářního měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byly zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti srazeny. Zaměstnavateli - stavební společnosti vyplývají též povinnosti z § 39 ZDP_{SR}. Na základě jeho ustanovení

⁷⁸ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 35.

⁷⁹ 19 % ze základu daně, který nepřesáhne 1/12 částky 176,8 násobku životního minima a 25 % ze základu daně, který přesahuje 1/12 částky 176,8 násobku životního minima.

jí vzniká povinnost vést mzdové listy vyslaných zaměstnanců a vystavit jim potvrzení o zdanitelných příjmech do 10. března (pokud podávají daňové přiznání) nebo do 10. února (pokud žádají o roční zúčtování). V případě, že za vyslané zaměstnance provede roční zúčtování, je povinna doručit jim doklad o provedeném ročním zúčtování nejpozději do konce dubna roku, ve kterém bylo provedeno. Mechanismus zdanění ročních příjmů ze závislé činnosti z titulu realizace stavební zakázky na území SR je uveden v následující tabulce:

Tabulka 2: Mechanismus zdanění ročních příjmů ze závislé činnosti na Slovensku (Vlastní zpracování dle⁸⁰)

DZD § 5 (ze závislé činnosti)
- nezdanitelné části základu daně
= Základ daně
Zaokrouhlení na celé euro centy dolů
* sazba daně ⁸¹
= Daňová povinnost

Právo uplatnit **nezdanitelné části základu daně** plyne zaměstnancům realizujícím stavební zakázku na území SR z § 11 ZDP_{SR}. Zákon umožňuje uplatnit nezdanitelnou část na poplatníka a manžela /manželku bez zdanitelných příjmů. Uvedena je zde pouze nezdanitelná část základu daně na poplatníka, neboť je předpokládáno, že manželky a děti vyslaných zaměstnanců zůstanou v ČR (proto není uveden ani daňový bonus dle § 33 ZDP_{SR}). Z ustanovení § 11 vyplývá, že nezdanitelná část základu daně na poplatníka činí **19,2 násobek životního minima**, jestliže vyslaný zaměstnanec dosáhne základu daně, který je **menší nebo roven 100 násobku životního minima** platného k prvnímu lednu příslušného kalendářního roku. V případě, že vyslaný zaměstnanec dosáhne základu daně **vyššího než 100 násobek životního minima**, umožňuje mu § 11 ZDP_{SR} uplatnit nezdanitelnou část základu daně **ve výši rozdílu 44,2 násobku životního minima a 25 % základu daně**.

⁸⁰ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů.

⁸¹ 19 % z části základu daně, která nepřesáhne 176,8 násobek životního minima a 25 % z částky, která přesáhne 176,8 násobek životního minima.

Daňové priznání **není** v souladu s ustanovením § 32 ZDP_{SR} **povinen** podat poplatník pobírající pouze příjmy ze závislé činnosti. Zákon v takovém případě umožňuje podat daňové priznání dobrovolně. Z ustanovení § 38 ZDP_{SR} vyplývá, že poplatník, který má pouze příjmy ze závislé činnosti je oprávněn požádat posledního zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování, a to nejpozději do 15. února následujícího roku. Pro zaměstnavatele – stavební společnost v takovém případě plyne povinnost provést jej do 31. března. Zaměstnanec pobírající příjmy ze závislé činnosti z titulu realizace stavební zakázky na územní SR tedy není povinen podat daňové priznání k dani z příjmů fyzických osob, ale může požádat zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování.

3. daň z příjmů PO (daň právnické osoby)

ZDP_{SR} stanoví, že **předmětem daně** jsou zejména příjmy obchodních korporací. Vzhledem k cíli diplomové práce jsou relevantní příjmy dosahované prostřednictvím potenciální stálé provozovny. Mechanismus výpočtu daňové povinnosti je uveden v následující tabulce.

Tabulka 3: Mechanismus výpočtu vlastní daňové povinnosti PO na Slovensku (Vlastní zpracování dle⁸²⁾)

Výsledek hospodaření
+ položky zvyšující výsledek hospodaření
- položky snižující výsledek hospodaření
Základ daně I.
- daňová ztráta
Základ daně II.
Zaokrouhlení na celé euro centy dolů
*sazba daně (22 %)
Výsledná daňová povinnost

Z § 41 ZDP_{SR} vyplývá povinnost podat daňové priznání všem poplatníkům založeným za účelem dosahování zisku, a to ve lhůtě do tří měsíců od skončení příslušného

⁸² Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů.

zdaňovacího období.

4. zdaňování daňových nerezidentů

Příjmy daňových nerezidentů, které si SR vyhradila podrobit zdanění jsou vymezeny v § 16 ZDP_{SR}. Z jeho ustanovení vyplývá, že SR podrobí zdanění příjmy ze závislé činnosti i příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny, jestliže jsou splněny podmínky vymezené SZDZ. Dále je z ustanovení ZDP_{SR} patrné, že příjmy ze závislé činnosti budou vybírány prostřednictvím záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (viz výše) a příjmy dosahované prostřednictvím případné stálé provozovny by byly podrobeny zabezpečení daně (obdoba zajištění daně dle ZDP) ve výši 19 %, které se ale plátce daně – objednatel stavební zakázky neprovede, neboť stavební společnost je daňovým rezidentem členského státu EU.

5. oznamovací a registrační povinnost

Zaměstnavateli - stavební společnosti vyplývá z ustanovení § 49a ZDP_{SR} povinnost podat přihlášku k registraci jako plátce daně, a to do konce kalendářního měsíce následujícího po vzniku povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. V případě vzniku stálé provozovny stavební společnosti dále plyne povinnost do konce kalendářního měsíce následujícího po vzniku stálé provozovny oznámit správci daně na speciálním formuláři vznik stálé provozovny.

Daň z přidané hodnoty

DPH je na Slovensku upravena zákonem č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty (dále jen slovenský ZDPH_{SR}). Vzhledem k tomu, že při realizaci stavební zakázky na území SR bude místem plnění Slovensko (viz kapitola 2.4.2, s. 50 - 51), jsou v této kapitole uvedena relevantní ustanovení ZDPH_{SR}.

V případě registrační povinnosti a povinnosti platit daň vyplývají ze ZDPH_{SR} tři následující situace:

1) poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci **osobě povinné k dani, která má sídlo na území SR** – v tomto případě má v souladu s ust. § 69 odst. 2 ZDPH_{SR} povinnost přiznat daň příjemce služby.

- 2) poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci **plátcí DPH se sídlem v ČR, který nemá na území SR sídlo ani provozovnu** – stavební společnost je v souladu s ust. § 5 ZDPH_{SR} povinna podat před poskytnutím služby žádost o registraci k DPH Daňovému úřadu Bratislava I a platit dle § 69 odst. 1 ZDPH_{SR} daň na Slovensku.
- 3) poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci **osobě nepovinné k dani na území SR (občanovi Slovenska)** – platí postup uvedený v bodu 2)

ZDPH_{SR} ukládá stavební společnosti povinnost vést záznamy o dodaných službách za jednotlivá zdaňovací období⁸³. Při poskytnutí služby je povinna do 15 dnů ode dne poskytnutí služby vystavit fakturu, která musí obsahovat označení odběratele a dodavatele, pořadové číslo, datum poskytnutí služby, datum vystavení faktury, rozsah a druh poskytnuté služby, základ a sazbu daně⁸⁴, výši daně v EUR.

Na základě ust. § 78 a 78a ZDPH_{SR} plyne stavební společnosti povinnost podat daňové přiznání⁸⁵ a kontrolní hlášení, a to nejpozději do 25 dnů po uplynutí příslušného zdaňovacího období. V kontrolním hlášení se uvádí uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění.⁸⁶ V podaném daňovém přiznání je stavební společnost oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně, jestliže je přijaté zdanitelné plnění užito pro účely poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci a bylo přijato od slovenského plátce daně.

2.4.2 Legislativa České republiky

Předmětem této kapitoly je analýza vybraných ustanovení daňové legislativy ČR, které jsou relevantní vzhledem k realizaci stavební zakázky na území SR. Jedná se zejména o vyloučení dvojího zdanění v případě ZDP a ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též ZDPH) související s poskytováním služeb vztahujících se k nemovité věci.

⁸³ Kalendářní měsíc. Za splnění určitých podmínek lze požádat o čtvrtletní zdaňovací období (viz § 77 ZDPH_{SR}).

⁸⁴ Na služby související s nemovitou věcí se vztahuje základní sazba daně ve výši 20 % základu daně.

⁸⁵ Údaje se zaokrouhlují na nejbližší euro cent, a to do 0,005 EUR dolů a od 0,005 EUR nahoru.

⁸⁶ Pokud nebyla v příslušném zdaňovacím období žádná uskutečněna, kontrolní hlášení se nepodává.

Daň z příjmů

Problematika vyloučení dvojího je v ZDP upravena § 38f. Metoda prostého zápočtu stanovená SZDZ se SR pro všechny druhy příjmů (viz kapitola 2.3.1, 41 - 42) je vymezena ust. § 38 f odst. 2.

Z tohoto ustanovení vyplývá, že daň lze započíst nejvýše do výše vzniklé daňové povinnosti a vypočte se následujícím způsobem:

$$\text{výše zápočtu daně} = \frac{\text{příjmy ze zdrojů v zahraničí}^{87}}{\text{celosvětový základ daně (po vynětí)}} * \text{daňová povinnost}^{88}$$

V případě, že daň zaplacená v zahraničí není započtena v úplné výši, vyplývá z § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP právo uplatnit daň v rozsahu, v jakém nebyla započtena, jako daňově účinný náklad v následujícím zdaňovacím období.

Z § 38f odst. 4 vyplývá zaměstnancům realizujícím stavební zakázku na území SR, kteří jsou daňovými rezidenty ČR možnost uplatnit u příjmů ze závislé činnosti metodu vynětí namísto metody prostého zápočtu stanovené SZDZ se SR, jestliže je to pro ně výhodnější. Podmínkou je, že stavební společnost musí být rezidentem ČR, příjmy ze závislé činnosti musí jít k tíži její stálé provozovny umístěné na území SR a na Slovensku budou zdaněny. Z § 38g ZDP vyplývá, že zaměstnanec (daňový rezident ČR) realizující stavební zakázku na území SR **není povinen podat daňové přiznání** k dani z příjmů FO v ČR, pokud mu plynou pouze příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí, u kterých byla uplatněna metoda **vynětí** (např. při aplikaci § 38f odst. 4 ZDP).

Daň z přidané hodnoty

Při realizaci stavební zakázky na území SR je relevantní zejména § 10 ZDPH, který určuje místo plnění. Z jeho ustanovení vyplývá, že místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci (mimo jiné přípravné práce, zednické práce) je **místo, kde**

⁸⁷ Výnosy (příjmy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí snížené o náklady (výdaje) daňově účinné dle ZDP.

⁸⁸ V případě FO se nejprve vypočte hodnota zlomku (koeficient zápočtu) a zaokrouhlí se na čtyři desetinná místa.

se nemovitá věc nachází, tedy Slovensko. Toto pravidlo je tak v souladu se Směrnicí č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (viz kapitola 2.2.2, s. 38). V souladu s ust. § 2 odst. 1 písm. b) **není** realizace stavební zakázky na území SR **předmětem DPH v České republice**, neboť místem plnění není ČR. ZDPH stanoví v § 27, že vystavování daňových dokladů se řídí pravidly členského státu EU, ve kterém je místo plnění. Stavební společnost, tak bude při realizaci stavební zakázky na území SR postupovat podle ZDPH_{SR}.

3 NÁVRH METODICKÉ PŘÍRUČKY

V rámci této kapitoly jsou uvedeny základní údaje o obchodní společnosti, která je zhotovitelem stavební zakázky a následně je specifikována konkrétní stavební zakázka. Stěžejní částí kapitoly je stanovení veškerých povinností souvisejících s realizací stavební zakázky, vypracování časového harmonogramu a výpočet daňové povinnosti poplatníka. Poslední část kapitoly je věnována rizikům, která v souvislosti s realizací stavební zakázky na území SR mohou nastat a návrhům kroků k jejich eliminaci.

3.1 Základní údaje o zhotoviteli stavební zakázky

Obchodní firma: Poličská stavební, s. r. o.

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Identifikační číslo: 27760014

Datum vzniku: 4. 9. 2008

Sídlo: Střítež 1, 572 01 Polička

Základní kapitál: 200 000 Kč

Počet společníků: 3

Plátce DPH: ano

Předmětem činnosti obchodní společnosti je zejména:

- Provádění staven, jejich změn a odstraňování
- Projektová činnost ve výstavbě
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona⁸⁹

V sídle stavební společnosti jsou prováděna klíčová řídicí rozhodnutí a nachází se zde též majetek využívaný při její činnosti.⁹⁰ Jedná se tedy rovněž o místo jejího vedení.

⁸⁹ Oficiální server českého soudnictví. [online].

⁹⁰ KUČERA, F. *Interview*. Sebranice. 6. 12. 2015.

3.2 Specifikace stavební zakázky

Obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. uzavřela smlouvu o dílo na výstavbu výrobních prostor na území Slovenské republiky, a to v Novom Meste nad Váhom. Objednatelem zakázky je obchodní společnost se sídlem v Brně, kterou si obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. nepřála identifikovat. Objednatel zakázky je plátcem DPH v pouze České republice. Na území SR nemá objednatel provozovnu. Zhotovení stavební zakázky je plánováno v období od 1. 3. 2016 do 31. 10. 2017 (den předání díla).⁹¹

Za účelem zpracování stavební zakázky bude na území SR vysláno deset zaměstnanců obchodní společnosti. Zaměstnání občanů SR není předpokládáno. Všichni zaměstnanci jsou státními příslušníky ČR a mají v ČR stálý byt. Po dobu zpracování zakázky budou zaměstnanci ubytováni na území SR, přičemž je předpokládáno, že zde budou pobývat více než 183 dní v příslušném kalendářním roce. Všichni zaměstnanci mají na území ČR k dispozici byt a rovněž středisko svých osobních zájmů (rodinné příslušníky). Před zahájením stavební zakázky a po jejím dokončení budou všichni zaměstnanci působit na jiných stavebních zakázkách na území ČR.⁹²

Cena díla činí 20 mil. Kč. Dne 1. 3. 2016 bude objednatel poskytnuta záloha ve výši 10 % ceny díla. Zbývající hodnota stavební zakázky bude vyfakturována po jejím úplném dokončení a předání dne 31. 10. 2017. Kalkulované náklady související se zhotovením stavební zakázky činí v roce 2016 sedm milionů Kč a v roce 2017 osm milionů Kč (náklady na materiál, služby, mzdové náklady, ubytování zaměstnanců). Měsíční hrubé mzdy zaměstnanců jsou předpokládány ve výši 25 000 Kč. Mzdy budou vypláceny ke 14. dni v měsíci.⁹³

3.3 Praktická aplikace relevantní legislativy

V této kapitole jsou na základě analýzy relevantní legislativy vymezeny kroky a povinnosti, které stavební společnost a její zaměstnanci realizující stavební zakázku

⁹¹ KUČERA, F. *Interview*. Sebranice. 6. 12. 2015.

⁹² tamtéž.

⁹³ tamtéž.

musí splnit před zahájením činnosti, v průběhu zhotovování stavební zakázky a po jejím zhotovení. Následně je vypracován časový harmonogram.

3.3.1 Před zahájením činnosti

Před samotným zahájením realizace stavební zakázky na území SR je třeba provést následující kroky:

- 1) Ověření regulovaných činností
- 2) Žádost o vystavení formuláře A1
- 3) Registrace k DPH

Ověření regulovaných činností

Na základě svobody volného pohybu služeb je stavební společnost oprávněna realizovat stavební zakázku na území SR. Vzhledem k tomu, že se jedná o jednorázovou zakázku, nemusí stavební společnost být usazena na území SR – založit zde pobočku dle legislativy SR. Nicméně Směrnice č. 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu opravňuje SR k regulaci určitých služeb. Před samotným zahájením realizace stavební zakázky tak stavební společnost musí ověřit, zda se na ni regulace služeb nevztahuje.

Mezi regulované činnosti patří na Slovensku živnosti uvedené v přílohách 1 a 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon).⁹⁴ Regulované činnosti ve všech členských státech je možné ověřit v databázi Evropské komise. Z odvětví stavebnictví jsou na Slovensku regulovány činnosti autorizovaného stavebního inženýra, stavbyvedoucího a stavebního dozoru.⁹⁵ Stavební práce regulovány nejsou a na stavební společnost se tak nevztahuje oznamovací povinnost ani uznání odborné kvalifikace.

⁹⁴ MINISTERSTVO VNÚTRA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Cezhraničné (dočasné) poskytovanie služieb na území SR. *Minv.sk* [online].

⁹⁵ EUROPEAN COMMISSION. Is my profession regulated in another Member State?. *Ec.europa.eu* [online].

Žádost o vystavení formuláře A1

Neboť budou splněny podmínky vyslání zaměstnanců (viz kapitola 3.3.2, s. 62), zaměstnanci vyslaní k realizaci stavební zakázky na území SR budou nadále podléhat systému sociálního zabezpečení v ČR. Instituci sociálního zabezpečení na území SR musí být tato skutečnost známa. Za tímto účelem musí vyslaní zaměstnanci společně se stavební společností – zaměstnavatelem před vysláním požádat o osvědčení příslušnosti k českým právním předpisům. K tomu je třeba vyplnit formulář Společná žádost zaměstnance a zaměstnavatele o vystavení potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (formulář A1, více viz kapitola 1.3.4, s. 31).⁹⁶ Vyplněný formulář je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 1)

Registrace k DPH

Jak je uvedeno v kapitole 2.4.2, bude stavební společnost při realizaci stavební zakázky na území SR podléhat úpravě ZDPH_{SR}. Vzhledem k tomu, že objednatel stavební zakázky je plátcem DPH v ČR, který nemá na Slovensku sídlo ani provozovnu, je stavební společnost povinna zaregistrovat se k DPH na Slovensku a odvést tam daň. Před zahájením realizace stavební zakázky na území SR je tedy stavební společnost povinna podat Daňovému úřadu Bratislava, Radlinského 37, 817 89 Bratislava Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty. Vyplněný formulář je součástí příloh diplomové práce (Příloha 2).

3.3.2 V průběhu zhotovování stavební zakázky

Během zhotovování stavební zakázky je třeba učinit následující kroky:

- 1) Žádost o povolení k pobytu
- 2) Registrační povinnost zaměstnavatele
- 3) Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení k DPH
- 4) Určení daňové rezidence
- 5) Aplikace SZDZ se Slovenskou republikou
- 6) Registrace stálé provozovny
- 7) Registrace zaměstnavatele jako plátce daně ze závislé činnosti

⁹⁶ Žádost o vystavení formuláře je dostupná na webových stránkách České správy sociálního zabezpečení - <http://www.cssz.cz/cz/tiskopisy/evropska-unie.htm>

- 8) Pracovní podmínky a sociální zabezpečení
- 9) Vedení účetnictví stálé provozovny
- 10) Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti
- 11) Přehled o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti

Žádost o povolení k pobytu

Na základě svobody volného pohybu osob mohou zaměstnanci realizující stavební zakázku odcestovat na území SR bez jakýchkoli překážek. Po dobu prvních 3 měsíců není zapotřebí žádné povolení k pobytu. Nicméně do 10 dnů od vstupu na území SR (nejpozději do 10. 3. 2016) musí zaměstnanci podat na útvar cizinecké policie Hlasenie pobytu. Po uplynutí tří měsíců pobytu je již vyžadováno povolení k pobytu. Zaměstnanci realizující stavební zakázku jsou proto povinni podat nejpozději do 30 dnů od uplynutí tříměsíčního pobytu (do 30. 6. 2016) útvaru cizinecké policie Žiadosť o udelenie prechodného pobytu (více viz kapitola 2.4.1, s. 42 - 43). Nejbližší oddělení cizinecké policie se nachází na adrese Jilemnického 2, Trenčín 911 01.⁹⁷ Vyplněné formuláře jsou součástí příloh diplomové práce (Přílohy č. 3 a 4).

Registrační povinnost zaměstnavatele

Registrační povinnost se vztahuje i na stavební společnost – zaměstnavatele. Ta je povinna zaslat do sedmi pracovních dnů od nástupu k výkonu zaměstnání (nejpozději do 7. 3. 2016) na Úřad práce Informačnú kartu o vyslání na výkon práce občana EU na územie SR. Místně příslušným úřadem práce je dle místa výkonu zaměstnání (místo realizace stavební zakázky) Úřad práce, sociálních věcí a rodiny Nové Mesto nad Váhom, Hviezdoslavova 40, 915 01 Nové Mesto nad Váhom. Vyplněný formulář je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 5)

Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení k DPH

Vzhledem k tomu, že stavební společnosti bude poskytnuta záloha, vznikne jí v souladu s ust. § 19 ZDPH_{SR} daňová povinnost z titulu přijaté platby – zálohy. Na základě této skutečnosti je stavební společnost povinna vystavit do 15 dnů ode dne přijetí zálohy

⁹⁷ MINISTERSTVO VNÚTRA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Oddelenia cudzineckej policie PZ. *Minv.sk* [online].

(nejpozději do 15. 3. 2016) fakturu k přijaté platbě a podat nejpozději do 25 dnů od uskutečnění zdanitelného plnění (přijetí zálohy) daňové přiznání a kontrolní hlášení k DPH. Daňové přiznání a kontrolní hlášení k DPH za zdaňovací období březen 2016 musí být tedy podány nejpozději do 25. 4. 2016.

Určení daňové rezidence

Zaměstnanci stavební společnosti i samotná stavební společnost musí při určení své daňové rezidence vzít v potaz legislativu upravující daň z příjmů nejen ČR, ale i SR. Podmínky pro určení daňové rezidence dle ZDP jsou uvedeny v kapitole 1.1.3 (s. 17 – 19) a pro určení daňové rezidence dle ZDPH_{SR} v kapitole 2.4.1 (s. 44).

1) určení daňové rezidence FO - zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území SR

Na základě specifikace stavební zakázky uvedené v kapitole 3.2 (s. 53) vyplývá, že zaměstnanci stavební společnosti, kteří budou stavební zakázku na území SR realizovat, jsou dle vnitrostátní legislativy daňovými rezidenty ČR i SR a dojde tak ke vzniku kolizní situace. Vzhledem ke vzniku kolizní situace je zapotřebí aplikovat článek 4 SZDZ se Slovenskou republikou (viz dále).

Daňovými rezidenty České republiky jsou zaměstnanci realizující stavební zakázku z titulu stálého bytu na území ČR. Daňovými rezidenty Slovenské republiky se stanou, protože se na území SR budou zdržovat více než 183 dní v příslušném kalendářním roce. Splnění podmínek pro určení daňové rezidence v ČR a SR je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 4: Splnění podmínek pro určení daňové rezidence zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území SR (Vlastní zpracování dle^{98,99})

Podmínka daňové rezidence	ČR	SR
Stálý byt	ano	ne

⁹⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 2.

⁹⁹ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 2.

Obvykle se zdržuje	ne	ano
--------------------	----	-----

2) určení daňové rezidence PO – stavební společnosti

Stavební společnost má své sídlo na území České republiky. Na území ČR se nachází rovněž místo jejího vedení. PO – stavební společnost je tak rezidentem ČR a v jejím případě nedochází ke vzniku kolizní situace. Daňové rezidentství je určeno dle ZDP a článek 4 SZDZ se Slovenskem se nebude aplikovat. Splnění podmínek pro určení daňové rezidence v stavební společnosti ČR a SR je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 5: Splnění podmínek pro určení daňové rezidence stavební společnosti (Vlastní zpracování dle^{100, 101})

Podmínka daňové rezidence	ČR	SR
Sídlo	ano	ne
Místo vedení	ano	ne

Aplikace SZDZ se Slovenskou republikou

Vzhledem ke vzniku kolizní situace při určení daňové rezidence zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území SR bude nejprve aplikován článek 4 SZDZ se SR. Dále je třeba určit, zda příjmy zaměstnanců ze závislé činnosti a příjmy stavební společnosti z titulu realizace stavební zakázky na území SR budou zdaněny pouze v ČR, či zda právo zdanit bude náležet též Slovenské republice. Za tímto účelem je třeba aplikovat články 5, 7 a 14 SZDZ se SR.

1) aplikace článku 4 SZDZ

Postup řešení kolizní situace u FO – zaměstnanců realizujících stavební zakázku, který je zakotven v čl. 4 SZDZ se SR, je vymezen v kapitole 2.3.1 (s. 40). Na základě těchto pravidel jsou zaměstnanci nejprve posuzováni na základě toho, ve kterém smluvním státě mají stálý byt. Všichni zaměstnanci stavební společnosti realizující stavební zakázku na území SR mají **stálý byt v České republice**. Vzhledem k této skutečnosti není zapotřebí posuzovat další kritéria daňového rezidentství stanovená čl. 4 SZDZ se

¹⁰⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 17.

¹⁰¹ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 2.

SR, neboť zaměstnanci jsou po aplikaci prvního kritéria dle článku 4 **daňovými rezidenty České republiky**.

Přestože po aplikaci čl. 4 SZDZ se SR jsou vyslaní zaměstnanci daňovými rezidenty ČR, může nastat situace, že místně příslušný správce daně na území SR bude vyžadovat přímý důkaz o daňovém rezidenství ČR. Za tímto účelem by vyslaní zaměstnanci měli v ČR podat u svého místně příslušného správce daně žádost o vystavení potvrzení o daňovém domicilu. Za vystavení potvrzení o daňovém domicilu je stanoven správní poplatek ve výši 100 Kč.¹⁰²

2) zdanění příjmů stavební společnosti plynoucích z titulu realizace stavební zakázky na území SR

Stavební společnost musí dále zkontrolovat, zda příjmy plynoucí z titulu stavební zakázky realizované na území SR budou podléhat zdanění pouze ve státě rezidence (ČR) nebo je dle SZDZ má právo zdanit i stát zdroje (SR). Za tímto účelem je třeba dle čl. 5 v návaznosti na čl. 7 SZDZ se SR ověřit, zda došlo ke vzniku stálé provozovny.

SZDZ se Slovenskem stanoví pro vznik stálé provozovny z titulu staveniště časový test 12 měsíců (bližší viz kapitola 2.3.1, s. 42). Vzhledem k tomu, že zhotovení stavební zakázky je plánováno na období **20 měsíců** (viz kapitola 3.2, s. 53), je časový test splněn a na území SR tedy dojde ke vzniku stálé provozovny. **Slovenská republika tak má** dle čl. 7 v návaznosti na čl. 5 SZDZ **právo** příjmy plynoucí z titulu realizace stavební zakázky na území SR **zdanit**.

Dále je třeba v ZDP_{SR} ověřit, že si Slovenská republika právo zdanit příjmy stálé provozovny vyhradila ve vnitrostátní legislativě. Z ust. § 16 ZDP_{SR} vyplývá, že si SR vyhradila právo zdanit příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny umístěné na jejím území. Příjmy stavební společnosti plynoucí z titulu realizace stavební zakázky na území SR tak **budou podléhat zdanění nejen v České republice, ale rovněž ve Slovenské republice**.

¹⁰² Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

3) zdanění příjmů ze závislé činnosti vyslaných zaměstnanců realizujících stavební zakázku

Zkontrolovat, zda příjmy ze závislé činnosti plynoucí z titulu realizace stavební zakázky na území SR budou podléhat zdanění pouze ve státě rezidence (ČR) nebo je dle SZDZ má právo zdanit i stát zdroje (SR), musí i vyslaní zaměstnanci. K tomuto účelu slouží čl. 14 SZDZ se SR.

Pro určení práva zdanit příjmy ze závislé činnosti je dle čl. 14 SZDZ se SR rozhodující, ve kterém smluvním státě je vykonávána. Závislá činnost bude vykonávána na území SR. Právo zdanit příjmy ze závislé činnosti plynoucí z titulu stavební zakázky realizované na území SR tak náleží státu zdroje, tedy Slovenské republice. Přestože závislá činnost bude vykonávána na území SR, může při kumulativním splnění tří podmínek zakotvených v čl. 14 SZDZ se SR, podrobit příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území SR pouze Česká republika (více viz kapitola 2.3.1, s. 60). Pro definitivní určení, který smluvní stát má právo zdanit příjmy plynoucí z titulu stavební zakázky realizované na území SR je třeba nejprve ověřit splnění těchto tří podmínek. Jejich splnění je uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 6: Splnění podmínek pro zdanění příjmů ze závislé činnosti vykonávané na území SR pouze v ČR (Vlastní zpracování dle¹⁰³)

Podmínka	Splnění podmínky
Doba zaměstnání	ne
Daňová rezidence zaměstnavatele	ano
Odměny ze závislé činnosti	ne

- 1) Doba zaměstnání na území SR přesáhne 183 dní. Tato podmínka **není** splněna.
- 2) Stavební společnost - zaměstnavatel není rezidentem SR. Tato podmínka **je** splněna.
- 3) Mzdy vyslaných zaměstnanců půjdou k tíži stále provozovny stavební společnosti umístěné na území SR. Tato podmínka **není** splněna.

¹⁰³ Smlouva o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou, čl. 14.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že **nebyly splněny** dvě ze tří podmínek. SR by neměla právo podrobit příjmy ze závislé činnosti plynoucí z titulu stavební zakázky realizované na jejím území pouze při splnění všech tří podmínek. Slovenská republika **je tedy oprávněna podrobit příjmy ze závislé činnosti zdanění.**

Z ust. § 16 ZDP_{SR} vyplývá, že si SR vyhradila právo zdanit příjmy ze závislé činnosti. Příjmy ze závislé činnosti plynoucí vyslaným zaměstnancům z titulu realizace stavební zakázky na území SR **budou tedy podléhat zdanění nejen v České republice, ale rovněž ve Slovenské republice.**

Registrace zaměstnavatele jako plátce daně ze závislé činnosti

Vzhledem k tomu, že příjmy vyslaných zaměstnanců ze závislé činnosti budou podrobeny zdanění nejen v ČR, ale i na Slovensku, vzniká stavební společnosti – zaměstnavateli registrační povinnost jako plátce daně ze závislé činnosti. Za tímto účelem je povinna podat do konce kalendářního měsíce následujícího po zahájení výkonu závislé činnosti (nejpozději do 30. 4. 2016) Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty. Vyplněný formulář je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 1).

Registrace stálé provozovny

Jelikož z titulu realizace stavební zakázky na území SR dojde ke vzniku stálé provozovny, vzniká stavební společnosti registrační povinnost. Neboť stavební společnost bude již zaregistrována jako plátce daně ze závislé činnosti je vznik stálé pouze povinna oznámit správci daně. Za tímto účelem je třeba podat do konce kalendářního měsíce následujícího po zahájení činnosti (okamžik vzniku stálé provozovny) Oznámenie o vzniku stálej prevádzkarne. Vyplněný formulář je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 6).

Pracovní podmínky a sociální zabezpečení

Stavební společnost je povinna zajistit vyslaným zaměstnancům realizujícím stavební zakázku na území SR pracovní podmínky dle legislativy SR (viz kapitola 2.4.1, s. 43). Povinností vyplácet zaměstnancům minimální mzdu ve výši 405 EUR měsíčně se

stavební společnost nemusí zaobírat, neboť svým zaměstnancům poskytuje vyšší mzdu (viz kapitola 3.2, s. 53). Zvýšenou pozornost je třeba věnovat základní výměře dovolené. Zaměstnanci starší 33 let mají nárok na nejméně pětítýdenní dovolenou. V případě mladších zaměstnanců je, shodně s legislativou ČR, základní výměra dovolené čtyřtýdenní.

Z hlediska sociálního zabezpečení, musí vzít stavební společnost v potaz úpravu zakotvenou v Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení. V tomto nařízení je stanoveno několik podmínek institutu vysílání zaměstnanců, při jejichž splnění zaměstnanci realizující stavební zakázku na území SR budou nadále podléhat úpravě sociálního zabezpečení zakotvené v legislativě ČR (viz kapitola 1.3.4, s. 29 - 31).

Z tabulky č. 7 vyplývá, že byly naplněny všechny podmínky a na zaměstnance realizující stavební zakázku na území SR se vztahuje institut vysílání zaměstnanců. Vyslaní zaměstnanci proto budou nadále příslušní českému systému sociálního zabezpečení a budou se na ně vztahovat **právní předpisy ČR**. Zaměstnanci vyslaní na území SR za účelem realizace stavební zakázky budou mít též nadále nárok na sociální dávky dle legislativy ČR (např. nemocenskou v případě pracovní neschopnosti). Stavební společnost – zaměstnavatel bude nadále povinna odvádět pojistné na sociální a zdravotní zabezpečení v ČR. Povinnost odvádět sociální zabezpečení na území SR stavební společnosti při naplnění podmínek vysílání zaměstnanců tak nevznikne.

Tabulka 7: Splnění podmínek vysílání zaměstnanců (Vlastní zpracování dle¹⁰⁴)

Podmínka	Splnění podmínky
Doba vyslání nepřekročí 24 měsíců	ano
Nejedná se o náhradu za jiného zaměstnance	ano
Zaměstnanci mají přímou vazbu na zaměstnavatele	ano
1 měsíc před vysláním zaměstnanci podléhali právní úpravě ČR	ano

¹⁰⁴ Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systému sociálního zabezpečení, čl. 12.

Vedení účetnictví stálé provozovny

Stavební společnost je v souladu s ust. § 2 ZDP_{SR} povinna vést účetnictví stálé provozovny pro účely stanovení základu daně z příjmů PO na Slovensku. Toto účetnictví musí vést dle legislativy Slovenské republiky. Stěžejním právním předpisem je zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve. Rovněž povede účetnictví v České republice pro účely stanovení celosvětového základu daně.

Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti

Stavební společnost je povinna vybírat odvádět za zaměstnance vyslané na území SR za účelem realizace stavební zakázky zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Sražené zálohy je povinna odvést vždy nejpozději do 5 dnů od termínu vyplacení mezd (nejpozději k 19. dni v měsíci).

Z ust. §38h odst. 11 ZDP vyplývá, že stavební společnost nebude povinna hradit zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR, neboť mzdy půjdou k tíži její stálé provozovny umístěné na území SR.¹⁰⁵

Přehled o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti

Zaměstnavatel – stavební společnost povinna podávat svému správci daně přehled o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti. Tento přehled musí být podán vždy nejpozději do konce kalendářního měsíce následujícího po sražení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti. Tento přehled se podává na formuláři Prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z príjmov zo závislej činnosti, ktoré zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane zamestnancom vyplatil za uplynulý kalendárny mesiac. Vyplněný formulář za jedno zdaňovací období je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 7).

¹⁰⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38h.

3.3.3 Po zhotovení stavební zakázky

Po ukončení zhotovování stavební zakázky je třeba provést následující kroky:

- 1) Vystavení faktury za zhotovení stavební zakázky
- 2) Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení k DPH
- 3) Podání žádosti o provedení ročního zúčtování
- 4) Provedení ročního zúčtování příjmů ze závislé činnosti
- 5) Podání daňového přiznání k dani z příjmů PO
- 6) Podání daňového přiznání k dani z příjmů FO
- 7) Zrušení registrace

Vystavení faktury za zhotovení stavební zakázky

Stavební společnost je povinna objednateli vystavit po zhotovení stavební zakázky fakturu, a to do 15 dnů od předání díla (nejpozději do 15. 11. 2017). Povinné náležitosti faktury jsou vymezeny v kapitole 2.4.1 (s. 49).

Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení k DPH

V souladu s ust. § 19 ZDPH_{SR} vzniká stavební společnosti dnem předání díla objednateli (31. 10. 2017) daňová povinnost k DPH. Stavební společnost je tak povinna podat daňové přiznání a kontrolní hlášení k DPH, a to nejpozději do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období (říjen 2017). Daňové přiznání a kontrolní hlášení k DPH musí být tedy podány nejpozději do 25. 11. 2017. V případě, že stavební společnost bude pořizovat materiál či služby od slovenských dodavatelů, vznikne jí nárok na odpočet. V takovém případě by podávala daňové přiznání a kontrolní hlášení k DPH též v průběhu zhotovování stavební zakázky. Vyplněné formuláře Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty a Kontrolný výkaz pre daň z pridanej hodnoty jsou součástí příloh diplomové práce (Přílohy č. 8 a 9).

Podání žádosti o provedení ročního zúčtování

Zaměstnanci stavební společnosti realizující stavební zakázku na území SR **nejsou na území SR povinni podat daňové přiznání k dani z příjmů FO**, neboť jim plynou pouze příjmy ze závislé činnosti. Z tohoto důvodu jsou oprávněni požádat stavební společnost – zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování příjmů ze závislé činnosti,

a to nejpozději do 15. 2. 2017 (za zdaňovací období roku 2016) a 15. 2. 2018 (za zdaňovací období roku 2017).

Provedení ročního zúčtování příjmů ze závislé činnosti

Zaměstnavatel – stavební společnost je dle ZDP_{SR} povinna provést roční zúčtování zaměstnancům vyslaným za účelem realizace stavební zakázky na území SR, jestliže o něj požádají ve stanovené lhůtě (viz výše). Roční zúčtování na Slovensku je stavební společnost povinna vyhotovit nejpozději do 31. 3. 2017 (za zdaňovací období roku 2016) a do 31. 3. 2018 (za zdaňovací období roku 2017). Stavební společnost je rovněž povinna doručit vyslaným zaměstnancům doklad o provedení ročního zúčtování, a to nejpozději do 30. 4. 2017 a 30. 4. 2018.

Podání daňového přiznání k dani z příjmů PO

Vzhledem k tomu, že stavební společnosti vznikne z titulu realizace stavební zakázky na území SR stálá provozovna, je povinna podat daňové přiznání k dani z příjmů PO na území SR za zdaňovací období roku 2016 a 2017.

1) zdaňovací období roku 2016

Za zdaňovací období roku 2016 je stavební společnost dle § 41 ZDP_{SR} povinna podat daňové přiznání ačkoli **nebude realizovat zisk**. V tomto daňovém přiznání uvede pouze výdaje související s realizací stavební zakázky na území SR. Daňové přiznání k dani z příjmů PO musí být na Slovensku stavební společností podáno nejpozději do 1. 4. 2017.

Vzhledem k tomu, že stavební společnost je daňovým rezidentem ČR, je povinna podat daňové přiznání k dani z příjmů PO též v ČR a zahrnout do něj své **celosvětové** příjmy. Neboť ve zdaňovacím období roku 2016 stavební společnost na území SR dosáhne daňové ztráty, uvede do daňového přiznání k dani z příjmů PO podaného v České republice pouze výdaje související s realizací stavební zakázky vynaložené na Slovensku, které jsou uznatelné dle ZDP. O tyto výdaje stavební společnost sníží svůj celosvětový základ daně. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být

stavební společností podáno v České republice nejpozději do 1. 4. 2017 či v případě využití služeb daňového poradce do 1. 7. 2017.

2) zdaňovací období roku 2017

Do daňového přiznání za zdaňovací období roku 2017 zahrne stavební společnost výnosy plynoucí z realizace stavební zakázky na území SR a související výdaje uznatelné dle ZDP_{SR}. Vzhledem k tomu, že ve zdaňovacím období roku 2016 vznikne stavební společnosti daňová ztráta, je na základě ust. § 30 ZDP_{SR} oprávněna odečíst tuto ztrátu od základu daně, a to rovnoměrně ve čtyřech následujících zdaňovacích obdobích (2017 – 2020).¹⁰⁶ Ve zdaňovacím období roku 2017 je tak stavební společnost oprávněna odečíst ¼ daňové ztráty vzniklé ve zdaňovacím období roku 2016.

Daňové přiznání k dani z příjmů PO musí být na Slovensku stavební společností podáno nejpozději do 1. 4. 2017. Vyplněný tiskopis Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 10).

Jelikož je obchodní společnost po zhotovení stavební zakázky povinna zrušit registraci stálé provozovny (viz kapitola 3.3.3, s. 69), nebude možné uplatnění zbývajících částí daňové ztráty ve výši ¾ daňové ztráty vykázané za zdaňovací období roku 2016 ve zdaňovacích obdobích roku 2018-2020. V takovém případě se bude jednat o tzv. finální ztrátu vzniklou z důvodu ukončení činnosti stálé provozovny. Dojde tak k **propadnutí** neuplatněné výše daňové ztráty **na Slovensku**. Nicméně tuto daňovou ztrátu **nelze** po ukončení činnosti stálé provozovny přenést a **uplatnit** ji v daňovém přiznání podaném na **území ČR**.¹⁰⁷

Neuplatněná daňová ztráta stálé provozovny umístěné na území SR vykázaná za zdaňovací období roku 2016 tak nebude moci být od zdaňovacího období roku 2018 uplatněna na území ani jednoho ze smluvních států (ČR a SR). Jedinou možností uplatnění zbývajících výše daňové ztráty by tak bylo zachování registrace z důvodu vzniku stálé provozovny z titulu získání další stavební zakázky či z titulu zřízení tzv. standardní stálé provozovny (např. pobočky či kanceláře) na území SR.

¹⁰⁶ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 30.

¹⁰⁷ ŠVÁB, D. Uplatnění daňové ztráty u stálé provozovny. *Financnisprava.cz* [online].

Vzhledem k tomu, že stavební společnost je daňovým rezidentem ČR, je povinna podat daňové přiznání k dani z příjmů PO též v ČR a zahrnout do něj své **celosvětové** příjmy. Stavební společnost musí tedy do daňového přiznání k dani z příjmů PO podaného v České republice zahrnout též výnosy dosažené na území SR z titulu realizace stavební zakázky snížené o související náklady uznatelné dle ZDP. Stavební společnost je oprávněna započíst daň zaplacenou na území SR na daňovou povinnost v ČR, a to metodou **prostého zápočtu**.

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být stavební společností podáno v České republice nejpozději do 1. 4. 2018 či v případě využití služeb daňového poradce do 1. 7. 2018. Vyplněný formulář daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 11)

Jelikož základ daně z příjmů stavební společnosti budou v ČR tvořit rovněž příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, je v souladu s ust. § 36 odst. 4 daňového řádu oprávněna podat u svého místně příslušného správce daně Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Jestliže by správce daně této žádosti vyhověl, byla by lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob prodloužena **až o 10 měsíců**.¹⁰⁸ Žádost musí být ovšem podána před uplynutím řádné lhůty pro podání daňového přiznání a dostatečně **odůvodněna**. Lze ji podat ústně do protokolu, v listinné podobě či elektronicky, a to prostřednictvím aplikace EPO nebo prostřednictvím datové zprávy.¹⁰⁹ Za podání žádosti by stavební společnost byla povinna uhradit správní poplatek ve výši 300 Kč.¹¹⁰

Podání daňového přiznání k dani z příjmů FO

Vzhledem k tomu, že zaměstnancům realizujícím stavební zakázku na území SR poplynou příjmu ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí, budou povinni v ČR podat daňové přiznání k dani z příjmů FO, do kterého zahrnou své **celosvětové** příjmy. Vyslaní zaměstnanci jsou oprávněni započíst daň zaplacenou na Slovensku na svou

¹⁰⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 36.

¹⁰⁹ PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. *Portal.gov.cz* [online].

¹¹⁰ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

celosvětovou daňovou povinnost, a to metodou **prostého zápočtu**. Jestliže by to bylo výhodnější, mohou uplatnit **metodu vynětí** dle ust. § 38f odst. 4 ZDP.

V případě, že by jim plynuly pouze příjmy ze zdrojů v zahraničí podléhající metodě vynětí, povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů FO by se na ně nevztahovala. Neboť jim ve zdaňovacím období roku 2016 i 2017 (před zahájením realizace stavební zakázky a po jejím ukončení) poplynou též příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území ČR, povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů FO se nevyhnou.

Daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob musí být zaměstnanci realizujícími stavební zakázku na území SR podáno v České republice nejpozději do 1. 5. 2017 (za zdaňovací období roku 2016) a do 1. 4. 2018 (za zdaňovací období roku 2017) či v případě využití služeb daňového poradce do 1. 7. 2017 respektive do 1. 7. 2018. Vyplněný formulář daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob je součástí příloh diplomové práce (Příloha č. 12)

Jelikož základ daně z příjmů vyslaných zaměstnanců budou tvořit rovněž příjmy, které jsou předmětem daně v zahraničí, jsou v souladu s ust. § 36 odst. 4 daňového řádu oprávněni podat u svého místně příslušného správce daně Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Jestliže by správce daně této žádosti vyhověl, byla by lhůta pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob prodloužena **až o 10 měsíců**.¹¹¹ Žádost musí být ovšem podána před uplynutím řádné lhůty pro podání daňového přiznání a dostatečně **odůvodněna**. Lze ji podat ústně do protokolu, v listinné podobě či elektronicky, a to prostřednictvím aplikace EPO nebo prostřednictvím datové zprávy.¹¹² Za podání žádosti by vyslaní zaměstnanci byli povinni uhradit správní poplatek ve výši 300 Kč.¹¹³

¹¹¹ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 36.

¹¹² PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. *Portal.gov.cz* [online].

¹¹³ Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

Zrušení registrace

Po ukončení zhotovování stavební zakázky je obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. v souladu s ust. § 49a odst. 6 ZDP_{SR} povinna požádat o zrušení registrace.¹¹⁴ Zrušení registrace je povinna oznámit svému místně příslušnému správci daně ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy nastaly změny zakládající zrušení registrace – zánik stálé provozovny (nejpozději do 30. 11. 2017).¹¹⁵ Zrušení registrace se vztahuje na stálou provozovnu i na plátce daně z příjmů ze závislé činnosti.

Rovněž je povinna zrušit svoji registraci k DPH. V souladu s ust. § 81 odst. 2 ZDPH_{SR} je povinna požádat o zrušení registrace, jakmile na území SR ukončí činnost, která je předmětem daně.¹¹⁶ Zrušení registrace je povinna oznámit svému místně příslušnému správci daně ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy nastaly změny zakládající zrušení registrace – předání stavební zakázky objednateli (nejpozději do 30. 11. 2017).¹¹⁷

3.3.4 Časový harmonogram

V této kapitole je vypracován časový harmonogram úkonů, které je třeba podniknout před zahájením činnosti, v průběhu zhotovování stavební zakázky a po jejím ukončení. Časový harmonogram je zhotoven zvlášť pro stavební společnost a zvlášť pro její zaměstnance vyslané na území SR za účelem zhotovení stavební zakázky.

Tabulka 8: Časový harmonogram úkonů vyslaných zaměstnanců (Vlastní zpracování)

Fáze	Úkon	Termín do
Před zahájením	Žádost o vystavení formuláře A1	1. 3. 2016
V průběhu zhotovování	Žádost o povolení k pobytu	10. 3. 2016
	Žádost o udělení přechodného pobytu	30. 6. 2016
	Žádost o provedení ročního zúčtování za zdaňovací období roku 2016	15. 2. 2017

¹¹⁴ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 49a.

¹¹⁵ Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok), § 67.

¹¹⁶ Zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, § 81.

¹¹⁷ Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok), § 67.

	Daňové přiznání k dani z příjmů FO za zdaňovací období roku 2016	1. 4. 2017 příp. 1. 7. 2017*
Po zhotovení	Žádost o provedení ročního zúčtování za zdaňovací období roku 2017	15. 2. 2018
	Daňové přiznání k dani z příjmů FO za zdaňovací období roku 2017	1. 4. 2018 příp. 1. 7. 2018*

* v případě kladného vyřízení žádosti o prodloužení lhůty o 10 měsíců by termín byl prodloužen až do 1. 2. 2018 a 1. 2. 2019

Tabulka 9: Časový harmonogram úkonů obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. (Vlastní zpracování)

Fáze	Úkon	Termín do
Před zahájením	Registrace k DPH	1. 3. 2016
V průběhu zhotovování	Podání informační karty	7. 3. 2016
	Vystavení daňového dokladu za zálohu	15. 3. 2016
	Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení k DPH	25. 4. 2016
	Registrace zaměstnavatele jako plátce daně ze závislé činnosti	30. 4. 2016
	Oznámení vzniku stálé provozovny	30. 4. 2016
	Odvod záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	19. 4. 2016 - 19. 11. 2017
	Podání přehledu o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti	30. 4. 2016 - 30. 11. 2017
	Provedení ročního zúčtování	31. 3. 2017
	Podání daňového přiznání k dani z příjmů PO v ČR	1. 4. 2017 příp. 1. 7. 2017*
	Podání daňového přiznání k dani z příjmů PO v SR	1. 4. 2017
	Doručení dokladu o provedení ročního zúčtování	30. 4. 2017

Po zhotovení	Vystavení faktury za zhotovení stavební zakázky	15. 11. 2017
	Podání daňového přiznání a kontrolního hlášení k DPH	25. 11. 2017
	Zrušení registrací	30. 11. 2017
	Provedení ročního zúčtování	31. 3. 2018
	Doručení dokladu o provedení ročního zúčtování	30. 4. 2018
	Podání daňového přiznání k dani z příjmů PO v ČR	1. 4. 2018 příp. 1. 7. 2018*
	Podání daňového přiznání k dani z příjmů PO v SR	1. 4. 2018

* v případě kladného vyřízení žádosti o prodloužení lhůty o 10 měsíců by termín byl prodloužen **až** do 1. 2. 2018 a 1. 2. 2019

3.4 Výpočet daňové povinnosti

Součástí této kapitoly je výpočet daňové povinnosti stavební společnosti a jejich zaměstnanců z titulu realizace stavební zakázky na území Slovenské republiky. Daňová povinnost je samostatně vypočtena pro území Slovenské republiky a pro území České republiky. Cílem diplomové práce není přesný výpočet daňové povinnosti, nýbrž pouze **modelový** výpočet, neboť nejsou předem známa všechna relevantní data.

3.4.1 Daňová povinnost na území Slovenské republiky

V této podkapitole nejprve proveden výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a roční zúčtování. Následně je vypočtena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017. V poslední části je vypočtena daňová povinnost k dani z přidané hodnoty.

Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti

Jak je uvedeno v kapitole 3.2 (s. 53), jsou hrubé mzdy předpokládány ve výši 25 000 Kč měsíčně. Vzhledem k tomu, že na území Slovenské republiky je zákonnou měnou euro, je zapotřebí nejprve převést výši měsíčních mezd z českých korun na EUR. V souladu

s ust. § 31 ZDP_{SR} se pro přepočet cizí měny (Kč) na EUR použije referenční kurz vyhlášený Národní bankou Slovenska ke dni uskutečnění účetního případu (den zúčtování mzdových nákladů).¹¹⁸ Vzhledem k tomu, že hodnota kurzu není předem známa, je pro zjednodušení při výpočtu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti užitá hodnota kurzu 0,037 EUR / Kč.

Tabulka 10: Výpočet měsíčních záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (Vlastní zpracování dle¹¹⁹)

Položka	Částka (v EUR)
Hrubá mzda	925
- povinné pojistné	0
- nezdanitelná část základu daně	316,94
= základ daně	608,06
zaokrouhlení	608
= záloha na daň	115,5

Vzhledem k tomu, že jsou naplněny podmínky vysílání zaměstnanců (viz kapitola 3.3.2, s. 62), bude povinné pojistné odváděno v ČR, a proto je v tabulce uvedena nulová hodnota.

Nezdanitelná část základu daně je vypočtena na základě hodnoty životního minima (viz kapitola 2.4.1, s. 46). K 1. 1. 2016 činí hodnota životního minima na území Slovenské republiky 198,09 EUR měsíčně. Neboť se tato částka již po tři roky nezměnila, je s ní počítáno též při výpočtu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti odváděných z příjmů plynoucích ve zdaňovacím období roku 2017.¹²⁰ 100 násobek životního minima tedy činí 19 809 EUR a 1/12 z toho se rovná částce 1 650,75 EUR. Hrubá mzda vyslaných zaměstnanců je nižší než 100 násobek životního minima, a proto nezdanitelná část základu daně je ve výši 1/12 z 19,2 násobku životního minima (316,94 EUR). Jelikož

¹¹⁸ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 31.

¹¹⁹ tamtéž, § 35.

¹²⁰ SENEŠI, N. Životné minimum od 1.7.2015 do 30.6.2016. *Podnikajte.sk* [online].

základ daně vyslaných zaměstnanců nepřesáhl 1/12 částky 176,8 násobku životního minima (2 918,526 EUR), uplatní se sazba daně ve výši 19 % základu daně. Celková výše měsíční zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti tak činí 115,5 EUR.

Ve zdaňovacím období roku 2016 bude vyslanými zaměstnanci odpracováno deset měsíců a ve zdaňovacím období roku 2017 též deset měsíců. Úhrnná výše záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti bude činit za zdaňovací období roku 2016 částku 11 550 EUR ($115,5 \cdot 10 \text{ zaměstnanců} \cdot 10 \text{ měsíců}$) a za zdaňovací období roku 2017 rovněž 11 550 EUR. Výše záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 11: Výše záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (Vlastní zpracování)

Zdaňovací období	Částka (v EUR)
2016	11 550
2017	11 550
Σ 2016 - 2017	23 100

Vzhledem k tomu, že všichni zaměstnanci budou mít ze zdrojů na území Slovenské republiky pouze příjmy ze závislé činnosti, jsou oprávněni požádat stavební společnost – zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování. Autor práce se domnívá, že se zaměstnanci nebudou administrativně zatěžovat podáním daňového přiznání na území SR a o provedení ročního zúčtování příjmů ze závislé činnosti zaměstnavatele požádají. Roční zúčtování příjmů ze závislé činnosti je ve zjednodušené podobě uvedeno v následující tabulce.

Tabulka 12: Roční zúčtování příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 a 2017 (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v EUR)	
	1 zaměstnanec	Všichni zaměstnanci
Úhrn příjmů ze závislé činnosti	9 250	92 500
Nezdanitelná část základu daně	3 803,33	38 033,3

Základ daně	5 446,67	54 466,7
Zaokrouhlení na celé centy dolů	5 446,6	54 466
Daňová povinnost	1 034,8	10 348
Úhrn sražených záloh	1 155	11 550
Přeplatek na dani	120,2	1 202

Z tabulky č. 12 je patrné, že výše daně zaplacené v zahraničí bude ve zdaňovacím období roku 2016 i 2017 činit 1 034,8 EUR.

Daň z příjmů právnických osob

1) zdaňovací období roku 2016

V souvislosti s realizací stavební zakázky na území Slovenské republiky budou ve zdaňovacím období roku 2016 vynaloženy pouze náklady ve výši sedm milionů Kč. Výnos bude realizován až ve zdaňovacím období roku 2017. Veškeré náklady se vztahují k realizaci stavební zakázky a jsou tak v souladu s ust. § 2 ZDP_{SR} náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů (daňově uznatelnými náklady).¹²¹

V souladu s ust. § 31 ZDP_{SR} se pro přepočítání cizí měny (Kč) na EUR použije referenční kurz vyhlášený Národní bankou Slovenska ke dni uskutečnění účetního případu (den zúčtování nákladových položek).¹²² Vzhledem k tomu, že hodnota kurzu není předem známa, je pro zjednodušení při výpočtu daňové povinnosti užitá hodnota kurzu 0,037 EUR / Kč. Po přepočtu činí vynaložené náklady 259 000 EUR.

Jelikož je obchodní společnost plátcem DPH a její obrát nepřesáhne 500 000 EUR, je v souladu s ust. § 46b odst. 2 písm. b) ZDP_{SR} povinná uhradit minimální daň z příjmů právnických osob (daňová licencia právnické osoby), a to ve výši 960 EUR. Minimální daň je povinná uhradit, přestože vykáže daňovou ztrátu.¹²³

Stanovení daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. na území SR za zdaňovací období roku 2016 je uvedeno v následující tabulce. Z uvedené tabulky

¹²¹ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 2.

¹²² tamtéž, § 31.

¹²³ tamtéž, § 46b.

vyplývá, že obchodní společnost vykáže za zdaňovací období roku 2016 daňovou ztrátu ve výši 259 000 EUR a uhradí minimální daň ve výši 960 EUR.

Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2016 (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v EUR)
100	Výsledek hospodaření před zdaněním	- 259 000
301	Daňová ztráta	- 259 000
310	Daňová ztráta po položkách upravujících daňovou ztrátu	- 259 000
400	Daňová ztráta	- 259 000
900	Daňová licence	960
1100	Nedoplatek daně	960

2) zdaňovací období roku 2017

V souvislosti s realizací stavební zakázky na území Slovenské republiky bude ve zdaňovacím období roku 2017 dosaženo výnosu ve výši 20 000 000 Kč a vynaloženy náklady ve výši 8 000 000 Kč. Veškeré náklady se vztahují k realizaci stavební zakázky a jsou tak v souladu s ust. § 2 ZDP_{SR} náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů (daňově uznatelnými náklady).¹²⁴

V souladu s ust. § 31 ZDP_{SR} se pro přepočtení cizí měny (Kč) na EUR použije referenční kurz vyhlášený Národní bankou Slovenska ke dni uskutečnění účetního případu (den zúčtování tržby za zhotovení stavební zakázky a nákladových položek).¹²⁵ Vzhledem k tomu, že hodnota kurzu není předem známa, je pro zjednodušení při výpočtu daňové povinnosti užitá hodnota kurzu 0,037 EUR / Kč. Po přepočtu činí dosažený výnos 740 000 EUR a vynaložené náklady 296 000 EUR. Výsledek hospodaření pro účely stanovení základu daně bude vykázán ve výši 444 000 EUR.

¹²⁴ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, § 2.

¹²⁵ tamtéž, § 31.

Stanovení daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. na území SR za zdaňovací období roku 2017 je uvedeno v následující tabulce. Z uvedené tabulky vyplývá, že obchodní společnosti vznikne za zdaňovací období roku 2016 daňová povinnost (nedoplatek) ve výši 83 435 EUR.

Tabulka 14: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2017 (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v EUR)
100	Výsledek hospodaření před zdaněním	444 000
301	Základ daně	444 000
310	Základ daně po položkách upravujících základ daně	444 000
400	Základ daně po vynětí	444 000
410	Odpočet daňové ztráty	64 750
500	Základ daně snížený o odpočet daňové ztráty	379 250
600	Daň (22 %) před uplatněním slev na dani	83 435
700	Daň snížená o slevy na dani	83 435
1050	Daň (snížená o zálohy na daň)	83 435
1100	Nedoplatek daně	83 435

Daň z přidané hodnoty

V případě daně z přidané hodnoty vznikne obchodní společnosti Poličská stavební, s.r.o. daňová povinnost z titulu přijetí zálohy na zhotovení stavební zakázky (zdaňovací období březen 2015) a z titulu předání zhotovené zakázky objednateli (zdaňovací období říjen 2017). Jestliže stavební společnost bude pořizovat materiál či služby s místem plnění na území SR, vznikne jí nárok na odpočet daně na vstupu.

1) přijatá záloha

Výše zálohy je sjednána na 10 % z ceny stavební zakázky (viz kapitola 3.2, s. 53). Záloha tedy bude činit 2 000 000 Kč (10 % z 20 000 000 Kč). Pro přepočet výše zálohy v Kč na měnu EUR se v souladu s ust. § 26 ZDPH_{SR} užije referenční kurz vyhlášený Národní bankou Slovenska ke dni předcházejícímu dni uskutečnění daňové povinnosti

(k 29. 2. 2016).¹²⁶ Kurz Kč / EUR k 29. 2. 2016 dle kurzového lístku Evropské centrální banky činil 27,057 = 0,0369 EUR / Kč.¹²⁷ Po přepočtu činí hodnota přijaté zálohy 73 918 EUR.

Při výpočtu daně na výstupu z přijaté zálohy je záloha považována za zdanitelné plnění včetně daně a daň na výstupu z přijaté zálohy se vypočte tzv. shora dolů pomocí vzorce $(\text{suma přijaté zálohy} * \frac{\text{sazba daně}}{100 + \text{sazba daně}})$. Jelikož sazba se na stavební zakázky vztahuje základní sazba daně ve výši 20 %, bude mít vzorec následující podobu $(73\,918 * \frac{20}{120})$. Základ daně je pak rozdílem mezi výší přijaté zálohy a vypočtenou výší DPH na výstupu.¹²⁸

Daň na výstupu činí 12 319,67 EUR $(73\,918 * 20/120)$ a základ daně 61 598,33 EUR $(73\,918 \text{ EUR} - 12\,319,67 \text{ EUR})$. V březnu 2016 bude dále pořízen materiál s místem plnění na území SR, a to v úhrnné hodnotě 15 000 EUR bez DPH.¹²⁹ Výpočet daňové povinnosti je uveden v následující tabulce.

Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2013 (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v EUR)
03	Dodání služby	61 598,33
04	Základní sazba daně	12 319,67
19	Daň celkem	12 319,67
21	Odpočet daně – základní sazba	3 000
31	Vlastní daňová povinnost	9 319,67

2) zhotovení stavební zakázky

Smluvní cena díla (stavební zakázky) je sjednána na 20 000 000 Kč (viz kapitola 3.2,

¹²⁶ Zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z přidané hodnoty, § 26.

¹²⁷ NÁRODNÁ BANKA SLOVENSKA. Denný kurzový lístok ECB. *Nbs.sk* [online].

¹²⁸ FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSÁ REPUBLIKA. Metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. *Financnasprava.sk* [online].

¹²⁹ KUČERA, F. Interview. Sebranice. 28. 2. 2016.

s. 53). Pro přepočet sjednané ceny v Kč na měnu EUR se v souladu s ust. § 26 ZDPH_{SR} užije referenční kurz vyhlášený Národní bankou Slovenska ke dni předcházejícímu dni uskutečnění daňové povinnosti (k 30. 10. 2017).¹³⁰ Vzhledem k tomu, že hodnota kurzu není předem známa, je pro zjednodušení při výpočtu daňové povinnosti užita hodnota kurzu 0,037 EUR / Kč. Po přepočtu činí sjednaná cena stavební zakázky – základ daně 740 000 EUR.

Jelikož byla uhrazena záloha ve výši 10 % ceny díla (61 598,33 EUR), vznikne stavební společnosti daňová povinnost pouze z rozdílu mezi úhrnnou hodnotou zdanitelného plnění (740 000 EUR + daň na výstupu 148 000 EUR) a přijatou zálohou.¹³¹ Základ daně tak činí 678 401,67 EUR (740 000 EUR – 61 598,33 EUR) a daň na výstupu 135 680,33 EUR (148 000 EUR – 12 319,67 EUR). Hodnota přijatých zdanitelných plnění za zdaňovací období není známa¹³², a proto je od nich upuštěno a vypočtena je pouze daň na výstupu, která tak má pouze abstraktní hodnotu. Stavební společnosti vznikne právo uplatnit nárok na odpočet ze všech přijatých zdanitelných plnění s místem plnění na území SR, která budou vynaložena pro účely realizace stavební zakázky a lze tak předpokládat, že výsledná daňová povinnost bude nižší. Výpočet daňové povinnosti je uveden v následující tabulce.

Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období říjen 2017 (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v EUR)
03	Dodání služby	678 401,67
04	Základní sazba daně	135 680,33
19	Daň celkem	135 680,33
31	Vlastní daňová povinnost	135 680,33

¹³⁰ Zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty, § 26.

¹³¹ FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKÁ REPUBLIKA. Metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. *Financnasprava.sk* [online].

¹³² KUČERA, F. Interview. Sebranice. 28. 2. 2016.

3.4.2 Daňová povinnost na území České republiky

V této podkapitole nejdříve proveden demonstrativní výpočet daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016 a 2017. Dále je demonstrativně vypočtena daňová povinnost na dani z příjmů FO za zdaňovací období roku 2016 a 2017. V rámci daně z příjmů FO je v rámci daňové optimalizace porovnána metoda zamezení dvojího zdanění metodou prostého zápočtu a metodou úplného vynětí dle § 38f odst. 4 ZDP

Daň z příjmů právnických osob

1) zdaňovací období roku 2016

Jak je uvedeno v kapitole 3.3.3 (s. 65 – 66), je obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. povinna zahrnout do daňového přiznání k dani z příjmů PO podaného na území ČR nejen příjmy ze zdrojů v tuzemsku, ale rovněž příjmy ze zdrojů v zahraničí. Na základě počtu sjednaných stavebních zakázek, vývoje tržeb v předcházejících zdaňovacích obdobích a s přihlédnutím ke sníženému počtu zaměstnanců přítomných v ČR, jsou obchodní společností Poličská stavební, s. r. o. pro zdaňovací období roku 2016 **předpokládány** výnosy ze zdrojů na území ČR ve výši 55 000 000 Kč a náklady ve výši 50 000 000 Kč.¹³³ Jedná se však pouze o předpokládané údaje, a proto je výpočet daňové povinnosti pouze **modelový**. Dále na území Slovenské republiky vznikne daňová ztráta ve výši 7 000 000 Kč.

Tabulka 17: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. ve zdaňovacím období roku 2016 (Vlastní zpracování)

Stát	Výnosy	Náklady	Základ daně	Daň zaplacená v zahraničí
	(v Kč)			
ČR	55 000 000	50 000 000	5 000 000	
SR	0	7 000 000	-7 000 000	0

Výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2016 činí –2 000 000 Kč. Vzhledem k tomu, že na území SR vznikla ztráta, nebyla v zahraničí uhrazena žádná daň a nelze

¹³³ KUČERA, F. Interview. Sebranice. 28. 2. 2016.

proto uplatnit metodu prostého zápočtu dle článku 23 SZDZ se Slovenskem. Stanovení daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. v ČR za zdaňovací období roku 2016 je uvedeno v následující tabulce. Z uvedené tabulky vyplývá, že obchodní společnost vykáže za zdaňovací období roku 2016 daňovou ztrátu ve výši 2 000 000 Kč.

Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2016 (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v Kč)
10	Výsledek hospodaření k 31. 12. 2016	-2 000 000
200	Daňová ztráta před vynětím	-2 000 000
220	Daňová ztráta po vynětí	-2 000 000

2) zdaňovací období roku 2017

Pro zdaňovací období roku 2017 jsou obchodní společností Poličská stavební, s. r. o. **předpokládány** výnosy ze zdrojů na území ČR ve výši 52 000 000 Kč a náklady ve výši 45 000 000 Kč, a to na základě vývoje tržeb v minulých zdaňovacích obdobích s přihlédnutím ke sníženému počtu zaměstnanců přítomných v ČR.¹³⁴ Jedná se však o předpokládané údaje, a proto je výpočet daňové povinnosti pouze **modelový**. Dále budou na území SR realizovány výnosy ve výši 20 000 000 Kč a náklady ve výši 8 000 000 Kč (viz kapitola 3.2, s. 53).

Tabulka 19: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. ve zdaňovacím období roku 2017 (Vlastní zpracování)

Stát	Výnosy	Náklady	Základ daně	Daň zaplacená v zahraničí
	(v Kč)			
ČR	52 000 000	45 000 000	5 000 000	
SR	20 000 000	8 000 000	12 000 000	2 252 745

¹³⁴ KUČERA, F. Interview. Sebranice. 28. 2. 2016.

Výsledek hospodaření za zdaňovací období roku 2016 činí 17 000 000 Kč. Na území SR vznikla daňová povinnost ve výši 83 435 EUR. Na základě článku 23 SZDZ se SR lze daň zaplacenou na území SR započítat na daňovou povinnost v tuzemsku, a to metodou prostého zápočtu (viz kapitola 2.3.1, s. 41 - 42).

V souladu s ust. § 38 ZDP se pro přepočet cizí měny (EUR) na Kč užije kurz vyhlášený Českou národní bankou uplatněný v účetnictví obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o.¹³⁵ Vzhledem k tomu, že hodnota kurzu není předem známa, je pro zjednodušení při výpočtu daňové povinnosti užita hodnota kurzu 27 Kč / EUR. Po přepočtu činí daň zaplacená v zahraničí (na území SR) 2 252 745 Kč. Daň zaplacená v zahraničí není na základě ust. § 25 odst. 1 písmena s) nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů a musí se tak o ni zvýšit základ daně.¹³⁶ Výpočet zápočtu daně zaplacené na území SR a celkové daňové povinnosti v ČR je uveden v následujících tabulkách.

Tabulka 20: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2017 (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v Kč)
10	Výsledek hospodaření k 31. 12. 2017	17 000 000
40	Daňově neúčinné náklady	2 252 745
70	Úhrn položek zvyšujících základ daně	2 252 745
200	Základ daně před vynětím	19 252 745
220	Základ daně po vynětí	19 252 745
230	Odečet daňové ztráty	2 000 000
250	Základ daně po uplatnění odčitatelných položek	17 252 745
270	Základ daně zaokrouhlený na celé tisíce dolů	17 252 000
290	Daň 19 %	3 277 880
310	Daň upravená o slevy na dani	3 277 880
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí	2 043 063
330	Daň po zápočtu	1 234 817

¹³⁵ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38.

¹³⁶ tamtéž, § 25.

Při výpočtu daňové povinnosti je obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. povinna zvýšit základ daně o daň zaplacenou v zahraničí (viz výše). V souladu s ust. § 34 odst. 1 ZDP je oprávněna odečíst od základu daně daňovou ztrátu vykázanou za zdaňovací období roku 2016.¹³⁷ Po zápočtu daně zaplacené na území SR bude obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. příslušet uhradit svému místně příslušnému správci daně nedoplatek ve výši 1 234 817 Kč.

Tabulka 21: Výpočet zápočtu daně zaplacené na území SR (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Celosvětový základ daně po vynětí	19 252 745
Příjmy ze zdrojů v zahraničí	12 000 000
Daňová povinnost z celosvětového základu daně	3 277 880
Daň zaplacená v zahraničí	2 252 745
Výše zápočtu	2 043 063
Započíst nelze	209 682

Zápočet daně zaplacené na území SR je dle ust. § 38f ZDP vypočten na základě vztahu $3\,277\,880 * \frac{12\,000\,000}{19\,252\,745}$.¹³⁸ Z celkové výše daně zaplacené v zahraničí (2 252 745 Kč) lze na daňovou povinnost v ČR započíst pouze 2 043 062 Kč. Daň zaplacená v zahraničí v rozsahu, ve kterém nebyla započtena (209 682 Kč), se podle ust. § 24 odst. 2 písmene ch) stane nákladem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ve zdaňovacím období roku 2018.¹³⁹

Daň z příjmů fyzických osob

Vzhledem k tomu, že k realizaci stavební zakázky na území SR je vysláno celkem 10 zaměstnanců, kteří mohou uplatňovat rozdílné slevy na dani a nezdánitelné části základu daně, je pro zjednodušení daňová povinnost vypočtena pouze demonstrativně pro jednoho zaměstnance uplatňujícího pouze základní slevu na poplatníka.

¹³⁷ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 34.

¹³⁸ tamtéž, § 38f.

¹³⁹ tamtéž, § 24.

1) zdaňovací období roku 2016

Ve zdaňovacím období roku 2016 budou vyslaní zaměstnanci zaměstnáni na území ČR po dobu 2 měsíců (leden – únor) a po dobu 10 měsíců (březen – prosinec) budou zaměstnáni na území SR. Ze zdrojů na území ČR jim poplynou příjmy ze závislé činnosti ve výši 20 000 Kč měsíčně¹⁴⁰ a ze zdrojů na území SR ve výši 25 000 Kč měsíčně. Základem daně z příjmů ze závislé činnosti jsou dle ust. § 6 odst. 12 ZDP příjmy ze závislé činnosti zvýšené o povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem. V případě příjmů ze závislé činnosti, které plynou ze zdrojů v zahraničí, se na základě ust. § 6 odst. 13 ZDP též postupuje dle ust. odst. 12.¹⁴¹ Výše povinného pojistného hrazeného zaměstnavatelem tak činí 98 600 Kč (viz tabulka č. 22). Celková výše dílčího základu daně ze závislé činnosti jednoho vyslaného zaměstnance činí 388 600 Kč (viz tabulka č. 23). Úhrn záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti sražených a odvedených na území ČR činí 3 900 Kč (viz tabulka č. 24).

Tabulka 22: Výpočet povinného pojistného pro účely stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 (Vlastní zpracování dle¹⁴²)

Příjem	Pojistné	Částka v (Kč)
20 000 Kč	Sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem (25 %)	5 000
	Zdravotní pojistné hrazené zaměstnavatelem (9 %)	1 800
Σ povinného pojistného za 2 měsíce		13 600
25 000 Kč	Sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem (25 %)	6 250
	Zdravotní pojistné hrazené zaměstnavatelem (9 %)	2 250
Σ povinného pojistného za 10 měsíců		85 000
Σ povinného pojistného za zdaňovací období roku 2016		98 600

¹⁴⁰ KUČERA, F. *Interview*. Sebranice. 28. 2. 2016.

¹⁴¹ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6.

¹⁴² KANDLEROVÁ, K. Odvody sociálního a zdravotního pojištění ze mzdy. *Portal.pohoda.cz* [online].

Tabulka 23: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2016 (Vlastní zpracování)

Stát	Příjmy	Výdaje	Základ daně	Daň zaplacená v zahraničí
	(v Kč)			
ČR	40 000	0	53 600	
SR	250 000	0	335 000	27 939

Tabulka 24: Výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR za zdaňovací období roku 2016 (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Hrubá mzda	20 000
Superhrubá mzda zaokrouhlená na celé stokoruny nahoru	26 800
Daň 15 %	4 020
Sleva na poplatníka	2 070
Záloha na daň	1 950
Úhrn záloh na daň (leden a únor 2016)	3 900

Neboť zaměstnancům plynou příjmy ze zdrojů na území SR, jsou na základě článku 23 SZDZ se SR oprávněni započíst daň zaplacenou na území SR na daňovou povinnost v tuzemsku metodou prostého zápočtu (viz kapitola 2.3.1, s. 41 - 42). Na území SR vznikla daňová povinnost ve výši 1 034,8 EUR.

V souladu s ust. § 38 odst. 1 ZDP se, vzhledem k tomu, že vyslaní zaměstnanci jsou poplatníky nevedoucími účetnictví, pro přepočtení cizí měny (EUR) na Kč užije jednotný kurz, který se stanoví jako průměr směnného kursu stanoveného Českou národní bankou k poslednímu dni každého měsíce zdaňovacího období.¹⁴³ Neboť hodnota kurzu

¹⁴³ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38.

není předem známa, je pro zjednodušení při výpočtu daňové povinnosti užita hodnota kurzu 27 Kč / EUR. Po přepočtu činí daň zaplacená na území SR 27 939,6 Kč. Výpočet zápočtu daně zaplacené na území SR a celkové daňové povinnosti v ČR je uveden v následujících tabulkách.

Tabulka 25: Výpočet zápočtu daně zaplacené na území SR (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Příjmy ze zdrojů v zahraničí	335 000
Výdaje	0
Daň zaplacená v zahraničí	27 939
Koeficient zápočtu	86,21 %
Maximálně lze započítat	50 251,81
Výše zápočtu	27 939

Při výpočtu zápočtu daně zaplacená v zahraničí je nejprve vypočten koeficient zápočtu, a to na základě vztahu $\frac{335\,000}{388\,600}$.¹⁴⁴ Výše koeficientu zápočtu činí 86,21 %. Koeficientem zápočtu se následně vynásobí daňová povinnost z celosvětových příjmů. Celková výše daně, kterou lze započíst tak činí 50 251,81 Kč. Jelikož daň zaplacená na území SR činí 27 939 Kč, lze ji započíst v plné výši.

Tabulka 26: Výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2016 s uplatněním metody prostého zápočtu (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v Kč)
31	Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	290 000
32	Úhrn povinného pojistného	98 600
34	Dílčí základ daně podle § 6 ZDP	388 600
36	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 ZDP	388 600
36a	Dílčí základ daně po vynětí	388 600

¹⁴⁴ Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 38f.

42	Základ daně	388 600
45	Základ daně po odečtení ztráty	388 600
55	Základ daně snížený o nezdánitelné části základu daně	388 600
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	388 600
57	Daň (15%)	58 290
58	Daň po započtení daně zaplacené v zahraničí	30 351
60	Daň zaokrouhlená na celé Kč nahoru	30 351
64	Sleva na dani na poplatníka	24 840
70	Úhrn slev na dani	24 840
71	Daň po uplatnění slev	5 511
74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	5 511
84	Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	3 900
91	Zbývá doplatit	1 611

Z tabulky číslo 26 vyplývá, že vyslaný zaměstnanec neuplatňující žádné další slevy na dani s výjimkou základní slevy na poplatníka ani daňová zvýhodnění a nezdánitelné části daně, je povinen uhradit svému místně příslušnému správci daně daňový nedoplatek ve výši 1 611 Kč, a to nejpozději do 1. 4. 2017.

Ustanovení § 38f odst. 4 ZDP umožňuje vyslaným zaměstnancům uplatnit metodu vynětí, přestože SZDZ se SR stanoví metodu prostého zápočtu (viz kapitola 2.4.2, s. 50). Jelikož všichni vyslaní zaměstnanci jsou po aplikaci článku 4 SZDZ se Slovenskem daňovými rezidenty ČR (viz kapitola 3.3.2, s. 58), stavební společnost – zaměstnavatel je rezidentem ČR a jejich příjmy ze závislé činnosti jdou k tíži stálé provozovny stavební společnosti – zaměstnavatele umístěné na území SR a daň na území SR byla zaplacená, jsou naplněny podmínky pro uplatnění ustanovení § 38f odst. 4 ZDP. Vyslaní zaměstnanci tedy mohou aplikovat k zamezení dvojího zdanění příjmů ze závislé činnosti metodu vynětí. Výpočet daňové povinnosti s uplatněním metody vynětí je uveden v následující tabulce.

Tabulka 27: Výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2016 s uplatněním metody vynětí dle ust. § 38f odst. 4 ZDP (Vlastní zpracování)

Řádek	Položka	Částka (v Kč)
31	Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů	290 000
32	Úhrn povinného pojistného	98 600
34	Dílčí základ daně podle § 6 ZDP	388 600
36	Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 ZDP	388 600
36a	Dílčí základ daně po vynětí	53 600
42	Základ daně	53 600
45	Základ daně po odečtení ztráty	53 600
55	Základ daně snížený o nezdanitelné části základu daně	53 600
56	Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	53 600
57	Daň (15%)	8 040
58	Daň po započtení daně zaplacené v zahraničí	8 040
60	Daň zaokrouhlená na celé Kč nahoru	8 040
64	Sleva na dani na poplatníka	24 840
70	Úhrn slev na dani	24 840
71	Daň po uplatnění slev	0
74	Daň po uplatnění daňového zvýhodnění	0
84	Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	3 900
91	Zbývá doplatit	-3 900

Jak je patrné z tabulky č. 27, je pro vyslané zaměstnance výhodnější uplatnění metody vynětí dle ust. § 38f odst. 4 ZDP než uplatnění metody prostého zápočtu dle čl. 23 SZDZ se SR. V tomto případě již nevzniká nedoplatek na dani, ale naopak přeplatek ve výši 3 900 Kč. Vyslaným zaměstnancům tak autor práce doporučuje využití metody vynětí.

2) zdaňovací období roku 2017

Ve zdaňovacím období roku 2017 budou vyslaní zaměstnanci zaměstnáni na území ČR po dobu 2 měsíců (listopad – prosinec) a po dobu 10 měsíců budou zaměstnáni na

území SR (leden – říjen). Ze zdrojů na území ČR jim poplynou příjmy ze závislé činnosti ve výši 20 000 Kč měsíčně¹⁴⁵ a ze zdrojů na území SR ve výši 25 000 Kč měsíčně. Výše povinného pojistného hrazeného zaměstnavatelem činí 98 600 Kč (viz tabulka č. 28). Celková výše dílčího základu daně ze závislé činnosti jednoho vyslaného zaměstnance činí 388 600 Kč (viz tabulka č. 29). Úhrn záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti sražených a odvedených na území ČR činí 3 900 Kč (viz tabulka č. 30).

Tabulka 28: Výpočet povinného pojistného pro účely stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2017 (Vlastní zpracování dle¹⁴⁶)

Příjem	Pojistné	Částka v (Kč)
25 000 Kč	Sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem (25 %)	6 250
	Zdravotní pojistné hrazené zaměstnavatelem (9 %)	2 250
Σ povinného pojistného za 10 měsíců		85 000
20 000 Kč	Sociální pojistné hrazené zaměstnavatelem (25 %)	5 000
	Zdravotní pojistné hrazené zaměstnavatelem (9 %)	1 800
Σ povinného pojistného za 2 měsíce		13 600
Σ povinného pojistného za zdaňovací období roku 2017		98 600

Tabulka 29: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2017 (Vlastní zpracování)

Stát	Příjmy	Výdaje	Základ daně	Daň zaplacená v zahraničí
	(v Kč)			
ČR	40 000	0	53 600	
SR	250 000	0	335 000	0

¹⁴⁵ KUČERA, F. Interview. Sebranice. 28. 2. 2016.

¹⁴⁶ KANDLEROVÁ, K. Odvody sociálního a zdravotního pojištění ze mzdy. *Portal.pohoda.cz* [online].

Tabulka 30: Výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR za zdaňovací období roku 2017 (Vlastní zpracování)

Položka	Částka (v Kč)
Hrubá mzda	20 000
Superhrubá mzda zaokrouhlená na celé stokoruny nahoru	26 800
Daň 15 %	4 020
Sleva na poplatníka	2 070
Záloha na daň	1 950
Úhrn záloh na daň (listopad a prosinec 2016)	3 900

Jelikož bude ve zdaňovacím období roku 2017 dosaženo shodných hodnot jako ve zdaňovacím období roku 2016, bude uplatněn totožný postup jako v případě zdaňovacího období roku 2016. Též ve zdaňovacím období roku 2017 tak bude výhodnější uplatnění metody vynětí příjmů ze závislé činnosti plynoucích ze zdrojů na území SR.

3.5 Potenciální rizika a návrhy jejich eliminace

V této kapitole jsou identifikována potenciální rizika související s daňovými otázkami, která mohou při realizaci stavební zakázky na území SR nastat. Jedná se zejména o překročení doby vysílání zaměstnanců, kurzové rozdíly, nesplnění registrační povinnosti na území SR, nepodání daňového přiznání na území SR a nepodání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob vyslanými zaměstnanci. U jednotlivých rizik jsou uvedeny jejich dopady pro daňový subjekt a návrhy, jak jim předejít.

3.5.1 Překročení doby vyslání zaměstnanců

Zhotovení stavební zakázky na území SR a tudíž doba vyslání zaměstnanců je plánováno v délce 20 měsíců. Pro zachování příslušnosti zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území SR k českému systému sociálního zabezpečení, nesmí doba

vyslání překročit 24 měsíců (viz kapitola 1.3.4, s. 31). Rizikem při zhotovení stavební zakázky na území SR tak je, že by v důsledku nepředvídatelných vlivů (např. špatné počasí) došlo k prodloužení realizace stavební zakázky na dobu delší 24 měsíců a tím překročení hraniční doby pro vyslání zaměstnanců. V takovém případě by se na vyslané zaměstnance již nevztahovala úprava sociálního zabezpečení dle legislativy ČR, ale podléhali by legislativě SR. Sazby pojistného na území SR pro zaměstnance a stavební společnost - zaměstnavatele jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 31: Sazby pojistného na sociální a zdravotní pojištění na území SR (Vlastní zpracování dle^{147,148)})

Pojištění	Sazba pojistného (v %)	
	Zaměstnanci	Zaměstnavatel
Zdravotní	4	10
Důchodové	4	14
Nemocenské	1,4	1,4
Invalidní	3	3
Pro případ nezaměstnanosti	1	1
Garanční	-	0,25
Úrazové	-	0,8
Rezervní fond	-	4,75
Σ	13,4	35,2

Riziko překročení doby vyslání zaměstnanců nelze eliminovat vysláním jiných zaměstnanců, kteří by vyslané zaměstnance nahradili. V takovém případě by byly podmínky vysílání zaměstnanců rovněž porušeny, neboť jednou z podmínek je, že se nesmí jednat o vyslání za účelem nahrazení jiného zaměstnance.¹⁴⁹

Způsobem, jak se v případě překročení doby vyslání zaměstnanců lze vyhnout povinnosti hradit sociální a zdravotní pojistné dle legislativy SR, je požádat Českou

¹⁴⁷ Zákon č. 580/2004 Z. z., o zdravotním poistení, § 12.

¹⁴⁸ Zákon č. 461/2003 Z. z., o sociálním poistení, § 130-137.

¹⁴⁹ Nařízení č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, čl. 12.

správu sociálního zabezpečení o udělení výjimky z příslušnosti k právním předpisům. Zaměstnanci by v takovém případě podali společnou žádost se stavební společností – zaměstnavatelem. Žádost o udělení výjimky se podává u místně příslušné správy sociálního zabezpečení a vyřizuje ji Oddělení meritorní Odboru nemocenského pojištění zaměstnanců na ústředí České správy sociálního zabezpečení. Předpokladem udělení výjimky je souhlas státu výkonu činnosti a na udělení výjimky neexistuje žádný právní nárok.¹⁵⁰

3.5.2 Kurzové rozdíly

Dalším rizikem souvisejícím s realizací stavební zakázky na území Slovenské republiky jsou kurzové rozdíly, neboť zákonnou měnou SR je EUR. Smlouva o dílo na zhotovení stavební zakázky je ovšem uzavřena v českých korunách. Rovněž mzdy vyslaným zaměstnancům jsou vypláceny v českých korunách. V případě pořízení materiálu je část pořizována od dodavatelů z ČR a část od dodavatelů působících na území SR. Kurzové rozdíly tak mohou vést k vyšší daňové povinnosti na území Slovenské republiky v důsledku přepočtu výnosů a nákladů na EUR. Mohou rovněž zvýšit náklady na zhotovení stavební zakázky v případě převažujících nákupů od dodavatelů na Slovensku.

Obchodní společnost by mohla vliv kurzových rozdílů minimalizovat uzavřením smlouvy o dílo na zhotovení stavební zakázky v EUR. Mzdy vyslaným zaměstnancům by rovněž mohla vyplácet v EUR. Nicméně smlouva o dílo na zhotovení stavební zakázky již je uzavřena a nelze ji měnit. V případě vyplácení mzdy vyslaným zaměstnancům v EUR by jim mohli vzniknout kurzové ztráty při přepočtu na české koruny. Výnosy a náklady související se zhotovením stavební zakázky uvedené v EUR by rovněž mohli negativně ovlivnit výši daňové povinnosti v ČR. Z těchto důvodů autor práce nepovažuje tato opatření za účinná.

Minimalizovat vliv kurzových rozdílů lze tak efektivně možné pouze jejich uplatněním jako daňově účinného nákladu. Na území SR lze uplatnit jako daňově uznatelný

¹⁵⁰ ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Výjimky. Csz.cz [online].

náklad v souladu s ust. § 19 ZDP_{SR}.¹⁵¹ V případě ČR jsou daňově účinné dle § 24 odst. 1 ZDP.¹⁵²

3.5.3 Nesplnění registrační povinnosti

Povinnost stavební společnosti zaregistrovat se jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti a oznámit svému místně příslušnému správci daně (Daňový úrad Bratislava) vznik stálé provozovny je uvedena v kapitole 3.3.2 (s. 61). Rizikem tak může být nesplnění registrační povinnosti ve stanovené lhůtě ze strany obchodní společnosti.

V případě, že by stavební společnost nesplnila svoji registrační povinnost a správcem daně by tato skutečnost byla zjištěna, vyzval by ji ke splnění této povinnosti. Jestliže by stavební společnost této výzvě nevyhověla, zaregistroval by jí správce daně z moci úřední.¹⁵³ Při nesplnění oznamovací povinnosti by stavební společnost byla správcem daně nejen zaregistrována z moci úřední, ale rovněž by následovala sankce ve výši 60 EUR – 20 000 EUR.¹⁵⁴ Z uvedeného vyplývá, že stavební společnost nesmí svoji registrační povinnost, ať již úmyslně či neúmyslně, opomenout a oznámit vznik stálé provozovny ve stanovené lhůtě (viz kapitola 3.3.2, s. 61).

3.5.4 Nepodání daňového přiznání na území SR

Se vznikem stálé provozovny a registrační povinností se rovněž pojí povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob na území SR bez ohledu na to, zda obchodní společnost vykáže zisk nebo ztrátu (viz kapitola 2.4.1, s. 47 - 48). Jestliže by obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. nepodala na území SR daňové přiznání ve stanovené lhůtě, byla by k tomu správcem daně vyzvána. Pokud by následně daňové přiznání nepodala ani na výzvu a opakovanou k jeho podání, správce daně by byl oprávněn vyměřit daň dle pomůcek.¹⁵⁵ Správce daně je mimo jiné oprávněn využít jako

¹⁵¹ Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů

¹⁵² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁵³ Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok), § 67.

¹⁵⁴ tamtéž, § 155.

¹⁵⁵ tamtéž, § 15.

pomůcky vlastní poznatky získané při správě daní a údaje jiných daňových subjektů.¹⁵⁶ Obchodní společnost by tak mohla být dle pomůcek vyměřena vyšší daň než v případě řádného podání daňového přiznání.

S nepodáním daňového přiznání k dani z příjmů PO na území SR ve stanovené lhůtě se nepojí pouze riziko stanovení daně dle pomůcek, ale rovněž sankce za nesplnění povinnosti podat daňové přiznání. Jestliže daňové přiznání nebude podáno na základě první výzvy k jeho podání, činí pokuta nejméně 5 EUR a nejvýše 3 000 EUR. V případě nepodání daňového přiznání ani po opakované výzvě správce daně činí pokuta 60 EUR – 32 000 EUR.

Vzhledem k tomu, že s nesplněním povinnosti podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob na území SR se pojí riziko stanovení daně dle pomůcek vyšší, než jaká by byla vykázána a též nemalé sankce, měla by obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. dbát na řádné a včasné podání daňového přiznání. Jestliže by již správce daně zahájil řízení o stanovení daně dle pomůcek a obchodní společnost by následně daňové přiznání podala, může být takto podané daňové přiznání využito správcem daně jako pomůcka.¹⁵⁷

3.5.5 Nepodání daňového přiznání vyslanými zaměstnanci

Zaměstnanci vyslaní k realizaci stavební zakázky na území SR jsou povinni podat v ČR daňové přiznání a zdanit své celosvětové příjmy (viz kapitola 3.3.3, s. 67). Jestliže by vyslaní zaměstnanci nepodali daňové přiznání k dani z příjmů FO ve stanovené lhůtě, byli by k tomu správcem daně vyzváni. Pokud by následně daňové přiznání nepodali ani na výzvu k podání daňového přiznání, správce daně by byl oprávněn vyměřit daň dle pomůcek.¹⁵⁸ Správce daně je mimo jiné oprávněn využít jako pomůcky vlastní poznatky získané při správě daní a údaje jiných daňových subjektů.¹⁵⁹ Vyslaným zaměstnancům by tak mohla být dle pomůcek vyměřena vyšší daň než v případě řádného podání

¹⁵⁶ Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok), § 48.

¹⁵⁷ tamtéž, § 15.

¹⁵⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 145.

¹⁵⁹ tamtéž, § 98.

daňového přiznání.

S nepodáním daňového přiznání k dani z příjmů FO ve stanovené lhůtě se nepojí pouze riziko stanovení daně dle pomůcek, ale rovněž sankce za nesplnění povinnosti podat daňové přiznání. Jestliže vyslaní zaměstnanci podají daňové přiznání po uplynutí pěti dnů od uplynutí lhůty pro jeho podání či povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů FO nesplní, vznikne jim povinnost uhradit pokutu ve výši 0,05 vyměřené daně za každý další den prodlení. Maximální výše pokuty je limitována 5 % vyměřené daně.¹⁶⁰

Vzhledem k tomu, že s nesplněním povinnosti podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob v ČR se pojí riziko stanovení daně dle pomůcek vyšší, než jaká by byla vykázána a též nemalé sankce, měli by zaměstnanci vyslaní na území SR za účelem realizace stavební zakázky dbát na řádné a včasné podání daňového přiznání. V případě vysoké administrativní náročnosti mohou využít služeb daňového poradce a prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání o tři měsíce. Rovněž lze podat žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání o 10 měsíců (viz kapitola 3.3.3, s. 68). Na straně vyslaných zaměstnanců nelze předpokládat, že správcem daně nebude zjištěno, že jim plynou příjmy ze zdrojů v zahraničí a vzniká daňová povinnost, neboť se na příjmy ze závislé činnosti vztahuje automatická výměna informací (viz kapitola 1.3.2, s. 27 - 28).

¹⁶⁰ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 250.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo vypracování metodické příručky, jak postupovat při realizaci konkrétní stavební zakázky na území Slovenské republiky a jejím zdanění. Dílčími cíli bylo vymezení základních pojmů a analýza relevantních pramenů unijního, mezinárodního a vnitrozemského práva a aplikace získaných poznatků u právnické osoby a jejích zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území Slovenské republiky, výčet povinností souvisejících s realizací stavební zakázky, modelový výpočet daňové povinnosti, identifikace potenciálních rizik a předložení návrhů opatření k jejich eliminaci.

V teoretické části diplomové práce byly uvedeny základní pojmy z oblasti mezinárodního zdanění příjmů, se kterými bylo nadále operováno. Posléze byl vymezen jednotný vnitřní trh a popsány jednotlivé základní svobody. V poslední části byl věnován prostor daňové harmonizaci a koordinaci se zaměřením na oblasti podstatné pro realizaci stavební zakázky na území Slovenské republiky.

V analytické části diplomové práce byly nejdříve vymezeny vztahy mezi jednotlivými systémy práva. Následně v ní byla provedena analýza pramenů relevantní legislativy vzhledem k realizaci stavební zakázky na území Slovenské republiky. Analýza byla provedena z hlediska práv a povinností, které z mezinárodního, unijního a vnitrostátního práva plynou stavební společnosti realizující stavební zakázku na Slovensku a zaměstnancům vyslaným k jejímu zhotovení.

V rámci unijního práva byla provedena analýza stěžejních směrnic a nařízení Evropské unie, která mohou realizaci stavební zakázky ovlivnit. V případě mezinárodního práva byly zanalyzovány relevantní články Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskou republikou. Vnitrostátní právo bylo posuzováno z hlediska legislativy Slovenské republiky a České republiky. Stěžejní částí byla analýza legislativy Slovenské republiky se zaměřením na pohyb zaměstnanců a daňovou legislativu. V případě České republiky byl brán zřetel na vyloučení dvojího zdanění a daň z přidané hodnoty ve vztahu k realizaci stavební zakázky.

Poslední část diplomové práce se zabývala návrhem metodické příručky, jak postupovat při realizaci konkrétní stavební zakázky na území Slovenské republiky. V první části metodické příručky byly vymezeny kroky, které musí obchodní společnost Poličská stavební, s. r. o. a zaměstnanci vyslaní na území Slovenské republiky za účelem zhotovení stavební zakázky podniknout před zahájením realizace stavební zakázky, v průběhu realizace a po jejím dokončení. Následně byl předložen časový plán nejzazších termínů pro provedení těchto kroků.

Druhá část metodické příručky obsahuje modelový výpočet daňové povinnosti na území Slovenské republiky a v České republice. V případě SR byly vypočteny zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, vypočtena daňová povinnost obchodní společnosti na dani z příjmů právnických osob a daňová povinnost na dani z přidané hodnoty. V případě ČR byla vypočtena daňová povinnost z celosvětových příjmů u obchodní společnosti a vyslaných zaměstnanců, a to za zdaňovací období roku 2016 a 2017. Z hlediska daňové optimalizace byla u daňové povinnosti vyslaných zaměstnanců provedena komparace metody prostého zápočtu a metody vynětí dle ust. § 38f odst. 4 ZDP. Na základě výsledků byla autorem práce vyslaným zaměstnancům doporučeno užití metody vynětí.

V poslední části metodické příručky byla provedena identifikace rizik a byla navržena opatření k jejich eliminaci. Identifikována byla rizika překročení doby vyslání zaměstnanců, kurzové rozdíly a rizika spojené s nesplněním povinnosti podat daňové tvrzení či jejím splnění po stanovené lhůtě.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BENKO, J. Minimálna mzda od 1.1.2016. *Podnikajte.sk* [online]. 7.10.2015. [cit. 2016-02-21].

Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/pravo-a-legislativa/c/2331/category/zakonne-povinnosti-podnikatela/article/minimalna-mzda-1-1-2016.xhtml>

BLAHUŠIAK, I. Judikatura ESD. *Euroskop.cz: Věcně o Evropě* [online]. © 2005–2015. [cit. 2015-11-26]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/106/sekce/judikatura-esd/>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Koordinace sociálního zabezpečení. *Cssz.cz* [online]. [cit. 2015-11-21].

Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/socialni-zabezpeceni/>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. Výjimky. *Cssz.cz* [online]. [cit. 2016-03-27]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/urceni-statupojisteni/urceni-statupojisteni-dle-novych-narizeni-883-2004-a-987-2009/vyjimky.htm>

EUROPEAN COMMISSION. Is my profession regulated in another Member State?. *Ec.europa.eu* [online]. [cit. 2016-02-24]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/index.cfm>

EVROPSKÁ UNIE. Formuláře pro nárokování dávek sociálního zabezpečení. *Europa.eu* [online]. 5.5.2014. [cit. 2015-11-22].

Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/citizens/work/social-security-forms/index_cs.htm

FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKÁ REPUBLIKA. Metodický pokyn k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. *Financnasprava.sk* [online]. © 2013 [cit. 2016-03-23]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/MP_k_par_19_ZDPH.pdf

HOLMES, K. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Applications*. Amsterdam: IBFD Publications BV, 2007, 414 pgs. ISBN 978-90-8722-023-5.

HOSPODÁŘSKÉ NOVINY. V Česku ubývá firem ze Západu. Naopak zde více podnikají Slováci nebo Poláci. *Ihned.cz* [online]. 16.02.2015. [cit. 2015-10-17].

Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-63543960-v-cesku-ubyva-firem-ze-zapadu-naopak-zde-vice-podnikaji-slovaci-nebo-polaci4>.

KANDLEROVÁ, K. Odvody sociálního a zdravotního pojištění ze mzdy. *Portal.pohoda.cz* [online]. 22.7.2015. [cit. 2016-03-27].

Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/odvody-zamestnavatele-na-socialnim-a-zdravotnim-po/>

KOLDINSKÁ, K. et al. *Sociální zabezpečení osob migrujících mezi státy EU*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012, 229 s. ISBN 978-80-7400-439-1.

KUČERA, F. *Interview*. Sebranice. 6. 12. 2015.

KUČERA, F. *Interview*. Sebranice. 28. 2. 2016.

LANG, M. et al. (eds.) *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. 2nd ed. Wien: Linde, 2010, 223 pgs. ISBN 978-3-7073-1764-0.

MALENOVSKÝ, J. *Mezinárodní právo veřejné: jeho obecná část a poměr k jiným právním systémům, zvláště k právu českému*. 5., podstatně upr. a dopl. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008, 551 s. ISBN 978-80-210-4474-6.

MIGRAČNÉ INFORMAČNÉ CENTRUM. Pobyt občanov Únie. *Mic.iom.sk*. [online]. [cit. 2015-12-03]. Dostupné z: <http://mic.iom.sk/sk/pobyt2/obcania-eu.html>

MINISTERSTVO VNÚTRA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Cezhraničné (dočasné) poskytovanie služieb na území SR. *Minv.sk* [online]. [cit. 2016-02-24]. Dostupné z: <http://www.minv.sk/?cezhranicne-poskytovanie-sluzieb>

MINISTERSTVO VNÚTRA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. Oddelenia cudzineckej polície PZ. *Minv.sk* [online]. [cit. 2016-02-24]. Dostupné z: <http://www.minv.sk/?ocp-1>

NÁRODNÁ BANKA SLOVENSKA. Denný kurzový lístok ECB. *Nbs.sk* [online]. 29.2.2016. [cit. 2016-02-29]. Dostupné z: <http://www.nbs.sk/sk/statisticke-udaje/kurzovy-listok/denny-kurzovy-listok-ecb>

Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 883/2004 o koordinaci systému sociálního zabezpečení ze dne 29. 4. 2004.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 492/2011 o volném pohybu pracovníků uvnitř Unie ze dne 5. 4. 2011.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

Oficiální server českého soudnictví. [online]. [cit. 2015-12-06]. Dostupné z: www.justice.cz

POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci : studijní text pro kombinovanou formu studia*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006, 58 s. ISBN 80-214-3254-3.

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

PORTÁL VEŘEJNÉ SPRÁVY. Žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. *Portal.gov.cz* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-06].

Dostupné z: <http://portal.gov.cz/portal/podnikani/situace/243/244/6147.html>

SENEŠI, N. Životné minimum od 1.7.2015 do 30.6.2016. *Podnikajte.sk* [online]. 3.6.2015. [cit. 2016-03-22]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2102/category/dane-a-uctovnictvo/article/zivotne-minimum-1-7-2015.xhtml>

Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb ze dne 16. 12. 1996.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2004/38/ES o právu občanů Unie a jejich rodinných příslušníků svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států ze dne 29. 4. 2004.

Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu ze dne 12. 12. 2006.

Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28. 11. 2006.

Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. Sbírka mezinárodních smluv č. 100/200. 12. 8. 2003.

Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění).

Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/54/16334-fungovani_eu.pdf.

Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli ze dne 18.4.1951.

Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/753-smlouva_o_esuo.pdf.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství ze dne 25.3.1957.

Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/754-smlouva_o_es.pdf.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

ŠIROKÝ, J. *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, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠÍŠKOVÁ, N. a kol. *Evropské právo 2: jednotný vnitřní trh*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 263 s. ISBN 978-80-7357-949-4.

ŠVÁB, D. Uplatnění daňové ztráty u stále provozovny. *Financnisprava.cz* [online]. 23.2.2011. [cit. 2016-05-12].

Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2011KVKDP23_02_2011_2.pdf

URBAN, L. 5 svoboda - volný pohyb poznatků. *Euroskop.cz: Věcně o Evropě* [online]. © 2005 – 2015. [cit. 2015-09-06].

Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8738/sekce/5-svoboda---volny-pohyb-poznatku/>

Usnesení předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky ze dne 16. 12. 1992.

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu ze dne 4. 9. 1987.

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. 12. 1992.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. 11. 1992.

Zákon č. 311/2001 Z.z., zákoník práce zo 2. 6. 2001.

Zákon č. 461/2003 Z. z., o sociálnom poistení zo 27. 11. 2003

Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z príjmov zo 4. 12. 2003.

Zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty zo 6. 4. 2004.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1. 4. 2004.

Zákon č. 580/2004 Z. z., o zdravotnom poistení zo 1. 11. 2004

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích ze dne 17. 12. 2004.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. 7. 2009.

Zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní (daňový poriadok) zo 23. 12. 2009.

Zákon č. 404/2011 Z.z., o pobyte cudzincov a o zmene a doplnení nektorých zákonov zo 21. 10. 2011.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

č.....	číslo
čl.....	článek
ČR.....	České republiky
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
EUR	euro
FO	fyzická osoba
Kč.....	koruna česká
odst.....	Odstavec
PO	právnícká osoba
s.....	strana
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SR.....	Slovenská republika
SZDZ	smlouva(y) o zamezení dvojího zdanění
tzv.....	tak zvaný (á)
ust.....	ustanovení
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDP _{SR}	zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZDPH _{SR}	zákon č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

Obrázek 1: Rozdělení daňových subjektů	16
Obrázek 2: Relevantní legislativa vymezující práva a povinnosti zaměstnanců	33
Obrázek 3: Relevantní legislativa vymezující práva a povinnosti stavební společnosti	33
Obrázek 4: Vztahy aplikační přednosti jednotlivých právních úprav.....	35
Tabulka 1: Mechanismus výpočtu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti na Slovensku.....	45
Tabulka 2: Mechanismus zdanění ročních příjmů ze závislé činnosti na Slovensku	46
Tabulka 3: Mechanismus výpočtu vlastní daňové povinnosti PO na Slovensku	47
Tabulka 4: Splnění podmínek pro určení daňové rezidence zaměstnanců realizujících stavební zakázku na území SR.....	57
Tabulka 5: Splnění podmínek pro určení daňové rezidence stavební společnosti	58
Tabulka 6: Splnění podmínek pro zdanění příjmů ze závislé činnosti vykonávané na území SR pouze v ČR.....	60
Tabulka 7: Splnění podmínek vysílání zaměstnanců.....	62
Tabulka 8: Časový harmonogram úkonů vyslaných zaměstnanců	69
Tabulka 9: Časový harmonogram úkonů obchodní společnosti Poličská stavební.....	70
Tabulka 10: Výpočet měsíčních záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	72
Tabulka 11: Výše záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	73
Tabulka 12: Roční zúčtování příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 a 2017.....	73
Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2016	75
Tabulka 14: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2017	76
Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období březen 2013.....	77
Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období říjen 2017	78
Tabulka 17: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. ve zdaňovacím období roku 2016	79

Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2016	80
Tabulka 19: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. ve zdaňovacím období roku 2017	80
Tabulka 20: Výpočet daňové povinnosti obchodní společnosti Poličská stavební, s. r. o. za zdaňovací období roku 2017	81
Tabulka 21: Výpočet zápočtu daně zaplacené na území SR	82
Tabulka 22: Výpočet povinného pojistného pro účely stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016	83
Tabulka 23: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2016.....	84
Tabulka 24: Výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR za zdaňovací období roku 2016.....	84
Tabulka 25: Výpočet zápočtu daně zaplacené na území SR	85
Tabulka 26: Výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2016 s uplatněním metody prostého zápočtu	85
Tabulka 27: Výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2016 s uplatněním metody vynětí dle ust. § 38f odst. 4 ZDP	87
Tabulka 28: Výpočet povinného pojistného pro účely stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2017	88
Tabulka 29: Přehled údajů pro výpočet daňové povinnosti vyslaného zaměstnance za zdaňovací období roku 2017.....	88
Tabulka 30: Výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti v ČR za zdaňovací období roku 2017	89
Tabulka 31: Sazby pojistného na sociální a zdravotní pojištění na území SR	90

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1	Společná žádost zaměstnance a zaměstnavatele o vystavení potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení
Příloha č. 2	Žiadosť o registráciu, oznámenie zmien, žiadosť o zrušenie registrácie na daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty
Příloha č. 3	Hlasenie pobytu
Příloha č. 4	Žiadosť o udelenie prechodného pobytu
Příloha č. 5	Informačná karta o vyslání na výkon práce občana EU na územie SR
Příloha č. 6	Oznamenie o vzniku stálej prevádzkarne
Příloha č. 7	Prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z príjmov zo závislej činnosti
Příloha č. 8	Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty
Příloha č. 9	Kontrolný výkaz pre daň z pridanej hodnoty
Příloha č. 10	Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby
Příloha č. 11	Daňové priznání k dani z příjmů právnických osob
Příloha č. 12	Daňové priznání k dani z příjmů fyzických osob