

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Studijní obor: Zdanění a daňová politika



Daň z příjmů fyzických osob a sociální a zdravotní pojištění
nerezidentů ve vybraných státech Evropské Unie

Autor diplomové práce: Bc. Martina Rumanová

Vedoucí diplomové práce: Doc. Ing. Lenka Láchová, CSc.

Rok obhajoby: 2009

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Daň z příjmů fyzických osob a sociální a zdravotní pojištění nerezidentů ve vybraných státech Evropské Unie“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 18. ledna 2009

Martina Rumanová

Obsah

Úvod	- 4 -
1. Úvod do teorie	- 7 -
1.1. Motivace k zahraniční pracovní migraci.....	- 7 -
1.2. Základní princip daňového rezidenství.....	- 13 -
1.2.1. Historie (modelových) smluv o zamezení dvojímu zdanění	- 13 -
1.2.2. Charakteristika daňových nerezidentů z pohledu EU	- 18 -
1.2.3. Podněty ovlivňující rozhodnutí zaměstnavatele vyslat zaměstnance do zahraničí.....	- 20 -
1.2.4. Sociální a zdravotní pojištění obecně a v EU.....	- 22 -
2. Zdanění příjmů nerezidentů ve vybraných státech EU.....	- 30 -
2.1. Česká republika.....	- 30 -
2.2. Slovenská republika	- 32 -
2.3. Estonská republika	- 34 -
2.4. Lotyšská republika	- 35 -
2.5. Rumunsko.....	- 36 -
2.6. Slovinská republika.....	- 38 -
2.7. Rakouská republika.....	- 39 -
2.8. Spolková republika Německo	- 41 -
2.9. Finská republika.....	- 43 -
2.10. Švédské království.....	- 44 -
2.11. Španělské království	- 46 -
2.12. Belgické království.....	- 47 -
3. Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění nerezidentů ve vybraných státech EU	- 50 -
3.1. Česká republika.....	- 50 -
3.2. Slovenská republika	- 52 -
3.3. Estonská republika	- 54 -
3.4. Lotyšská republika	- 56 -
3.5. Rumunsko.....	- 57 -
3.6. Slovinská republika.....	- 58 -
3.7. Rakouská republika.....	- 59 -
3.8. Spolková republika Německo	- 60 -
3.9. Finská republika.....	- 62 -
3.10. Švédské království.....	- 62 -
3.11. Španělské království	- 63 -
3.12. Belgické království.....	- 64 -
4. Analýza zjištěných informací.....	- 66 -
4.1. Analýza informací týkajících se zdanění příjmů nerezidentů	- 66 -
4.2. Analýza informací týkajících se sociálního a zdravotního pojištění nerezidentů	- 72 -
4.3. Souhrnná analýza	- 76 -
Závěr	- 79 -
Zdroje a použitá literatura	- 81 -
Seznam příloh	- 85 -

Úvod

Volný pohyb pracovníků v rámci Evropské unie (dále v textu jen „EU“) deklaruje již Smlouva o založení Evropského společenství, která zajišťuje mimojiné právo pohybovat se volně po území členských států a pobývat v nich za účelem zaměstnání, přičemž většinou není potřeba žádného pracovního povolení. Mezinárodní právo je nadřazené zákonům jednotlivých členských zemí EU a na jeho základě by neměl být zahraniční pracovník nijak diskriminován co se týče zaměstnávání, odměny za práci nebo pracovních podmínek.

Nejen v souvislosti s rozšiřováním EU dochází ve stále větší míře k přeshraničnímu pohybu pracovníků, který má i své daňové souvislosti. Občanům České republiky se otevírají pracovní trhy jednotlivých starých i nových členských zemí a stále více lidí odjíždí na „pracovní zkušenou“ do zahraničí. Čeští občané mohou odcházet legálně pracovat do ekonomicky vyspělejších států bez nutnosti obstarání pracovního povolení. Zaznamenáváme také, že stále více cizinců přijíždí za prací do České republiky.

Problematika mezinárodní pracovní migrace patří mezi aktuální politická, ekonomická a sociální témata. Uvolnění pracovních trhů v členských zemích tehdejší EU-15 provázely před prvním rozšířením EU v roce 2004 velké obavy. Obavy měly především ekonomickou povahu, která souvisela se strachem ze zvyšování již tak vysoké vnitřní nezaměstnanosti a vytlačováním místních obyvatel mnohdy kvalifikovanějšími, ale především „levnějšími“ pracovníky z přístupujících zemí. Současně se objevily sociální fobie týkající se možného zneužívání sociálního systému, strach z vyšší kriminality a negativních účinků multikulturní společnosti v tradičních starých členských zemích.

Rozsah potenciální pracovní migrace po více jak ročním členství České republiky v EU (a otevření trhu práce tří starých členských zemí) se nezvýšil. Naopak, oproti roku 2003 zaznamenal překvapivě pokles zhruba o dva procentní body. Tím se nenaplnila stanovená hypotéza o mírném zvýšení migračního potenciálu České republiky v souvislosti s novými pracovními možnostmi v EU. V roce 2007, tj. tři roky

od rozšíření EU o deset nových zemí, se jasně ukázalo, že obavy občanů tehdejší EU-15 z masového exodu pracovních trhů byly neopodstatněné¹.

Občané České republiky mohou v současné době bez problémů pracovat ve Velké Británii, Irsku, Švédsku, Španělsku, Portugalsku, Řecku, Finsku, Itálii, Nizozemsku a Lucembursku. Francie, Dánsko a Belgie zvyhodňují při pracovním povolení představitelé některých (předem vytypovaných, v dané zemi nedostatkových) profesí. Platnost přechodných opatření pro omezení volného pohybu pracovních sil avizují do roku 2011 pouze Německo a Rakousko.

Z výše uvedeného lze vyčíst, že téma zdanění příjmů migrujících pracovníků je velice aktuální. Hlavním cílem mé diplomové práce je proto zjistit, zda míra zdanění příjmů ze závislé činnosti a výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění může ovlivnit rozhodování zaměstnanců pracovat v jiném členském státě EU, příp. rozhodování zaměstnavatelů vysílat své pracovníky k dočasné práci v jiném členském státě EU. Okrajově se také pokusím zjistit, zda dávky vyplácené ze zaplacených příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, zejména pak důchody, mohou také ovlivnit rozhodování zaměstnanců odjíždět za prací do zahraničí. Nicméně tato oblast je velice komplikovaná a není možné v rozsahu mé diplomové práce zabývat se jí detailně.

Při přípravě mé diplomové práce jsem vycházela z daňové legislativy a legislativy týkající se sociálního a zdravotního pojištění v EU, České republice a vybraných státech EU s ohledem na daňové nerezidenty. Informace použité v mé diplomové práci se převážně vztahují k roku 2008. V případě, že jsou použity informace z let předchozích, je tato skutečnost uvedena. Ve své diplomové práci jsem se zabývala pouze závislou činností daňových nerezidentů, jelikož pokrytí všech zdanitelných příjmů nebylo v rozsahu mé diplomové práce možné ani účelné. V této souvislosti bych se chtěla zmínit, že má práce nezahrnuje zdanění příjmů ze závislé činnosti daňových nerezidentů z pohledu daně z příjmů fyzických osob, sociálního a zdravotního pojištění v souvislosti se zeměmi mimo EU.

¹ VAVREČKOVÁ, Jana, MUSIL, Jakub, BAŠTÝŘ, Ivo: Počty a struktury českých migrantů v zahraničí a ekonomická motivace k zahraniční pracovní migraci (se specifickým zaměřením na migranty ve Velké Británii), VÚPSV, v.v.i. Praha, 2007

Stanovený rozsah diplomové práce bohužel nedovolil, abych se při svém zkoumání daňových legislativ a legislativ týkajících se sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění jednotlivých států EU zabývala všemi členskými státy EU, a proto jsem se ve své diplomové práci zaměřila na státy reprezentující určité oblasti EU, tj. pobaltské státy, státy jižní Evropy, severské státy, zakladatelské státy EU a nově přistoupené státy EU.

Vedle výše uvedeného hlavního cíle je dalším cílem mé práce zjistit, jestli státy EU adoptovaly koordinační pravidla EU a zdanění daňových nerezidentů je ve vybraných státech stejné či odlišné a v jakém směru. Základní hypotéza, ze které jsem vycházela, tedy je, že členské státy EU již přijaly koordinační pravidla EU a implementovaly je do svých daňových zákonů a zákonů o sociálním a zdravotním pojištění.

V první kapitole diplomové práce popisují motivy vedoucí k mezinárodní pracovní migraci. Dále se zabývám obecným principem daňového rezidentství následovaným historií modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění, jejíž pochopení je podstatné pro celkový pohled na tuto diplomovou práci. V této kapitole také uvádím čtenáře do koordinačních pravidel týkajících se daňového rezidentství a sociálního a zdravotního pojištění v EU. Pro získání údajů jsem v této kapitole použila nejen metodu sběru a třídění dat, deskripce, ale také explanace a komparace.

V druhé kapitole popisují principy zdanění příjmů daňových nerezidentů ve vybraných státech EU. Při vypracovávání této kapitoly jsem použila metodu sběru a třídění dat a deskripce.

Popisem principů placení příspěvků na sociální a zdravotní pojištění ve vybraných státech EU ve spojení s daňovým nerezidentstvím ve třetí kapitole dokazují použití metody sběru a třídění dat a deskripce.

Ve čtvrté kapitole jsou porovnány informace týkající se zdanění příjmů daňových nerezidentů a jejich povinnosti platit příspěvky na sociální a zdravotní pojištění ve vybraných státech EU na základě informací z druhé a třetí kapitoly. Zjištěné informace jsou porovnány, zanalyzovány a zhodnoceny.

1. Úvod do teorie

1.1. Motivace k zahraniční pracovní migraci

Jak již bylo v úvodu zmíněno, nejen díky rozšiřování EU se lidé více snaží strávit svou pracovní, ale i životní kariéru v jiných státech než je jejich domovská země. Motivy pro migraci občanů celého světa mohou být různé. Níže jsou uvedeny některé z nich:

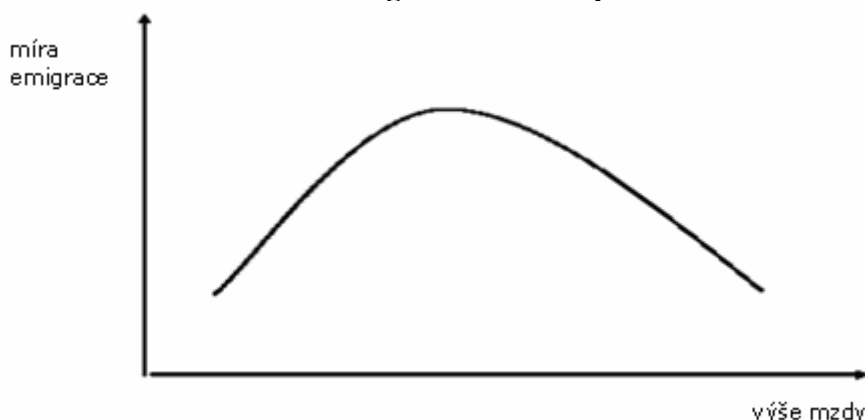
- vyšší výdělky;
- lepší životní úroveň;
- vysoká nezaměstnanost v domovském státě;
- lepší systém sociální zabezpečení;
- kvalitnější zdravotní péče;
- kvalitnější studium;
- jazyková vybavenost;
- jiné osobní důvody (např. zájem o zahraniční kulturu).

Ve své práci se dále budu podrobněji zabývat pouze ekonomickými motivy, a to zejména rozdílem v příjmech mezi zemí původu a zemí migračního cíle. Již v roce 1994 potvrdili ekonomové Riccardo Faini a Alessandra Venturini důležitost rozdílů v příjmech mezi domovskou a cílovou zemí, ale upozornili na to, že vztah mezi nimi není lineární v důsledku tzv. transakčních nákladů. Podle jejich teorie transakční náklady omezují migraci z nejchudších států do bohatších zemí. Pro pracovníky z chudých zemí je finančně velmi nákladné migrovat do bohatšího státu, třebaže jsou zde vyšší mzdy a životní úroveň, neboť zde působí i limitující faktor vyšších životních nákladů než v domovském chudém státu².

Vzhledem k uvedenému je vztah mezi mírou emigrace a mzdou nelineární a má konkávní tvar, jak je uvedeno na obrázku.

² VAVREČKOVÁ, Jana, MUSIL, Jakub, BAŠTÝŘ, Ivo: Počty a struktury českých migrantů v zahraničí a ekonomická motivace k zahraniční pracovní migraci (se specifickým zaměřením na migranty ve Velké Británii), VÚPSV, v.v.i., Praha, 2007

Graf 1: Vztah mezi mírou emigrace a mzdou podle teorie Fainiho a Venturini



Zdroj: VAVREČKOVÁ, Jana, MUSIL, Jakub, BAŠTÝŘ, Ivo: Počty a struktury českých migrantů v zahraničí a ekonomická motivace k zahraniční pracovní migraci (se specifickým zaměřením na migranty ve Velké Británii), VÚPSV, v.v.i., Praha, 2007

Řada terénních průzkumů realizovaných v České republice i v zahraničí zaměřených na migraci osob za prací do zahraničí vede k závěru, že výdělkový profit je u nich významným migračním motivem. U vysokoškolsky vzdělaných osob se dále potvrzuje, že oproti mezistátní pracovní migraci běžné populace s nižší úrovní přípravy a odbornosti (u nichž jednoznačně převládá ekonomická výhodnost) jsou významnými motivačními faktory poznatky a zkušenosti v zahraničí, poznání nových postupů, technik a technologií, navázání osobních kontaktů se zahraničními odborníky apod³.

Důvody pro vysílání pracovníků mohou být různé, např. snížení nákladů práce nebo znalosti zahraničních pracovníků přinášející nové efektivní metody vedení/výroby. Měsíční náklady práce byly v roce 2005 v EU průměrně 2 981 EUR (tj. cca 75 000 Kč). Státy, které přistoupily do EU v roce 2004, měly průměrné měsíční náklady práce 863,3 EUR (tj. cca 22 000 Kč), přičemž v České republice byly 954 EUR⁴ (tj. cca 24 000 Kč).

Od roku 1997 do konce června roku 2008 vzrostl počet cizinců zaměstnaných v České republice skoro o 80 %. Největší podíl cizinců zaměstnaných v České republice tvořili k 30. červnu 2008 občané Slovenské republiky (cca 111 tis.), dále občané Ukrajiny

³ VAVREČKOVÁ, Jana, MUSIL, Jakub, BAŠTÝŘ, Ivo: Počty a struktury českých migrantů v zahraničí a ekonomická motivace k zahraniční pracovní migraci (se specifickým zaměřením na migranty ve Velké Británii), VÚPSV, v.v.i., Praha, 2007

⁴ KOZELSKÝ, Tomáš: Monitoring nákladů práce v ČR a ve státech Evropské unie 2001 – 2006, Bulletin no 2, VÚPSV, v.v.i., Praha, 2008

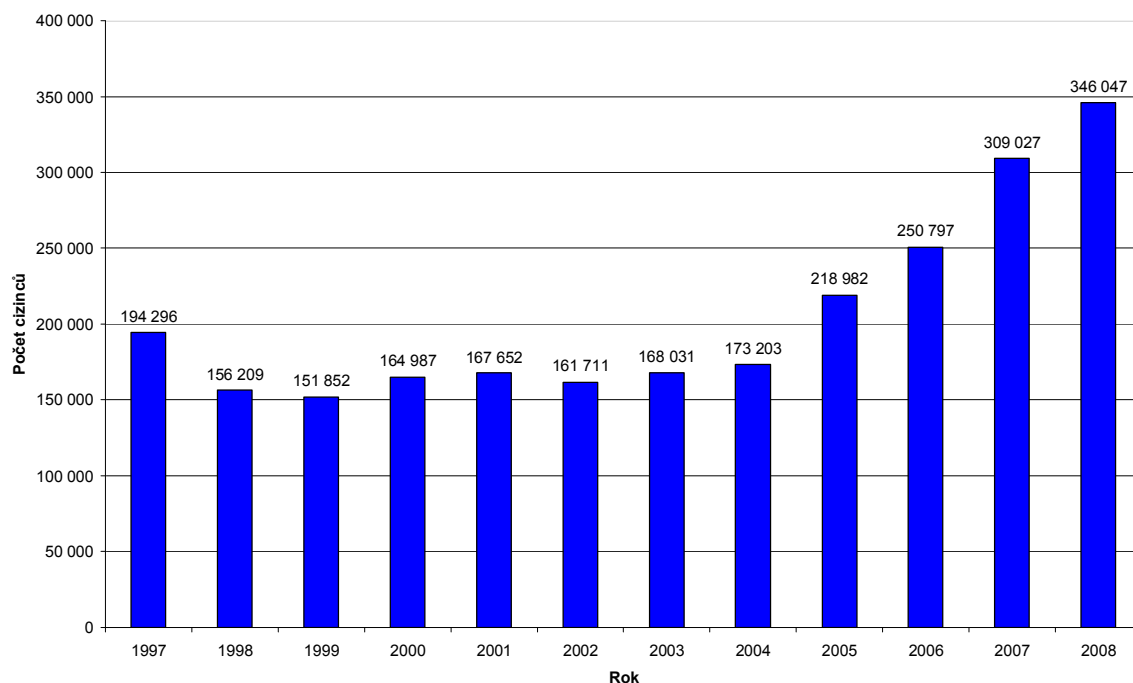
(cca 94 tis.), následování občany Vietnamu (cca 45 tis.) a Polska (cca 24 tis.) (celkový přehled viz Příloha A).

Tabulka 1: Vývoj počtu cizinců zaměstnaných v České republice od r. 1997 do 30. června 2008

Rok	1997	1998	1999	...	2006	2007	Do 30.6.2008 ⁵
Praha	57 058	45 602	49 793	...	80 395	95 443	104 775
ČR	194 296	156 209	151 852	...	250 797	309 027	346 047
index - rok 1997 = 100 %	100	80,4	78,15	...	129,08	159,05	178,10

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v publikaci Mezinárodní pracovní migrace v ČR, Bulletin č. 20, Milada Horáková, březen 2008, Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.

Graf 2: Vývoj počtu cizinců zaměstnaných v České republice od r. 1997 do 30. června 2008



Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v publikaci Mezinárodní pracovní migrace v ČR, Bulletin č. 20 (březen 2008), Bulletin č. 21 (září 2008), Milada Horáková, Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.

Z výše uvedeného grafu lze odvodit, že před vstupem České republiky do EU byl počet zaměstnaných cizinců téměř konstantní a pohyboval se kolem 150 tisíc. Po vstupu České republiky do EU počet zaměstnaných cizinců v České republice strmě stoupal a k 30. červnu 2008 je téměř dvojnásobný ve srovnání se stavem před vstupem České

⁵ HORÁKOVÁ, Milada: Mezinárodní pracovní migrace v ČR, Bulletin č. 21, září 2008, Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.

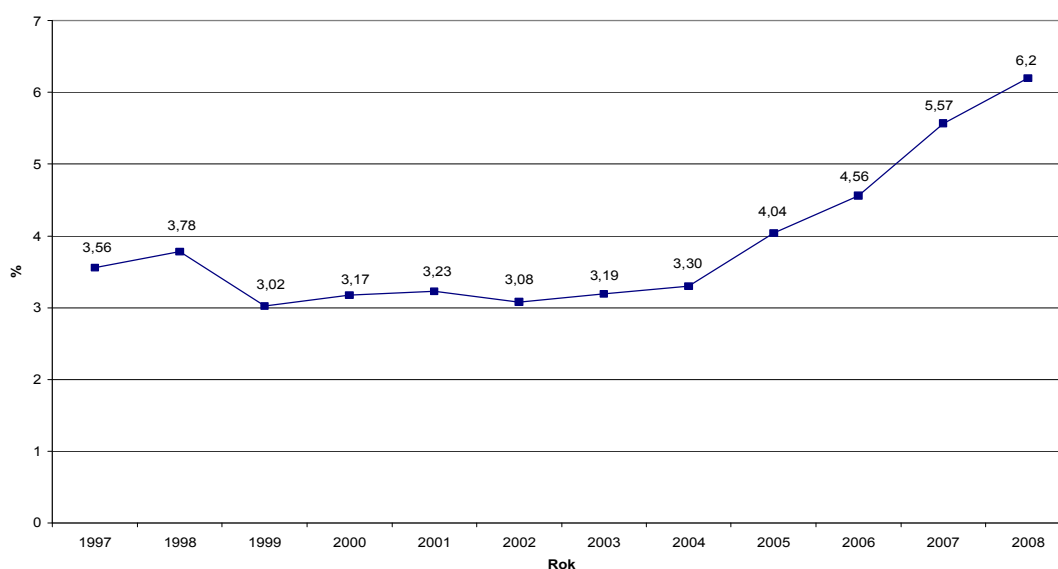
republiky do EU. K 30. červnu 2008 tvořil podíl cizinců na celkovém počtu pracovních sil v České republice přibližně 6,2 %⁶, jak je uvedeno v tabulce níže.

Tabulka 2: Vývoj počtu cizinců zaměstnaných v České republice od r. 1997 do 30. června 2008 včetně jejich podílu na celkovém počtu pracovních sil v České republice

Rok	Celková zaměstnanost cizinců v ČR	Podíl cizinců na celkovém počtu pracovních sil v ČR v %
1997	194 296	3,56
1998	156 209	3,78
1999	151 852	3,02
2000	164 987	3,17
2001	167 652	3,23
2002	161 711	3,08
2003	168 031	3,19
2004	173 203	3,30
2005	218 982	4,04
2006	250 797	4,56
2007	309 027	5,57
Do 30.6.2008	346 047	6,20

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v publikaci Mezinárodní pracovní migrace v ČR, Bulletin č. 20 (březen 2008), Bulletin č. 21 (září 2008), Milada Horáková, Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.

Graf 3: Vývoj podílu cizinců na celkovém počtu pracovních sil v České republice od roku 1997 do 30. června 2008 (v %)

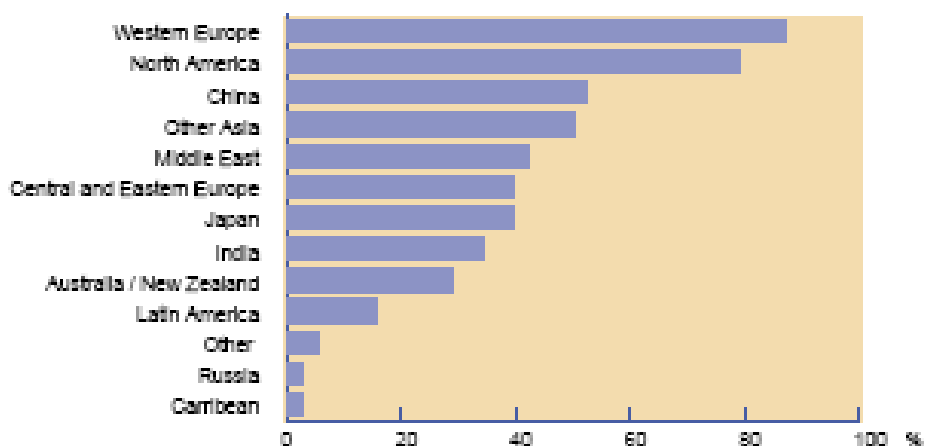


Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v publikaci Mezinárodní pracovní migrace v ČR, Milada Horáková, Bulletin č. 20 (březen 2008), Bulletin č. 21 (září 2008), Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.

⁶ HORÁKOVÁ, Milada: Mezinárodní pracovní migrace v ČR, Bulletin č. 21, září 2008, Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.

Podle průzkumu společnosti Ernst & Young z konce roku 2005 provedeného mezi svými klienty vysílajícími zaměstnance za prací do zahraničí byla podle níže přiloženého grafu nejrozšířenější oblastí pro vysílání pracovníků západní Evropa, následovaná Severní Amerikou a Čínou. Nejméně pak podle tohoto průzkumu vysílají společnosti své zaměstnance do Karibské oblasti, Ruska a Latinské Ameriky.

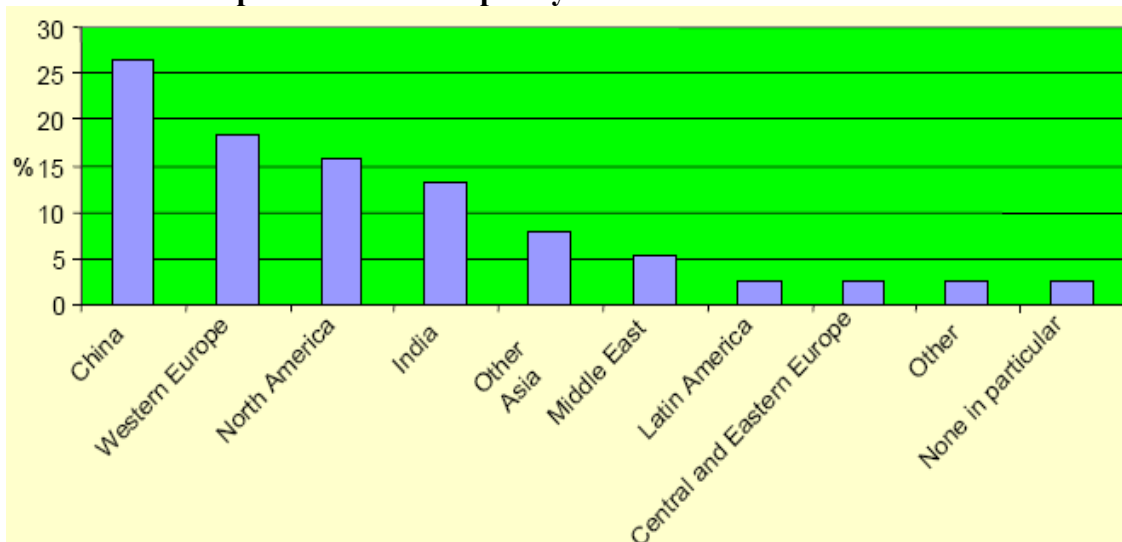
Graf 4: Lokace, do kterých byli zaměstnanci nejvíce vysíláni k výkonu zaměstnání do roku 2005



Zdroj: Strategic Trends in Global Mobility, Institut for Global Mobility, January 2006, Ernst & Young Survey, October/November 2005

Nicméně, podle podobného průzkumu společnosti Ernst & Young se v budoucnu tyto preference lehce změní a společnosti budou v budoucnu vysílat své zaměstnance zejména do Číny. Dále budou jako doposud vysílat své zaměstnance do zemí západní Evropy a Severní Ameriky. Jak je patrné z grafu níže na žebříčku popularity jakožto cílové země pro vyslání zaměstnanců bude ve srovnání s předchozím grafem šplhat významně nahoru Indie, tj. dostane se před státy Asie, střední východ a také střední a východní Evropu, jejíž popularita by měla v budoucnu klesnout.

Graf 5: Budoucí preference lokací pro vyslání zaměstnanců do zahraničí



Zdroj: Strategic Trends in Global Mobility, Institut for Global Mobility, January 2006, Ernst & Young Survey, October/November 2005

Pro úplnost je třeba dodat informace o počtu obyvatel České republiky vyjíždějících za prací do států EU. Bohužel v tomto směru neexistují konkrétní statistické údaje, jelikož neexistuje žádná deregistrační, odhlašovací ani oznamovací povinnost pro obyvatele České republiky při odjezdu za prací do zahraničí. Dle dostupných údajů Ministerstva práce a sociálních věcí pracovalo v zahraničí v roce 2007 přibližně 76 400 Čechů, přičemž se tento počet za poslední dva roky více než zdvojnásobil. Nejvíce českých občanů, tj. přibližně 30 000, působilo v roce 2007 ve Velké Británii. Dále pracovalo přibližně 13 600 Čechů v Německu a třetím státem s největším počtem českých pracovníků bylo v roce 2007 Irsko s počtem přibližně 12 000 českých občanů⁷.

Tabulka 3: Přibližný počet Čechů pracujících v zahraničí v roce 2007

Stát	Přibližný počet Čechů pracujících v daném státě
Velká Británie	30 000
Německo	13 600
Irsko	12 000
Rakousko	5 300
Švýcarsko, Itálie	4 000
Španělsko	2 800
Nizozemí, Slovensko	1 200

Zdroj: Počet Čechů pracujících za hranicemi se od roku 2006 zdvojnásobil, www.novinky.cz, 23. 4. 2008

⁷ Počet Čechů pracujících za hranicemi se od roku 2006 zdvojnásobil, www.novinky.cz, 23. 4. 2008

1.2. Základní princip daňového rezidenství

Před tím než se začnu zabývat teorií smluv o zamezení dvojímu zdanění, je potřeba nastínit proč se v daňové oblasti příslušné daňové instituce v jednotlivých státech zabývají rezidenstvím osob pracovně migrujících po světě. Je to zapříčiněno tím, že každý stát si dělá nárok na daňový výnos z činnosti vykonávané na území svého státu. Osoba, pracující na území více států ať už současně či postupně, by mohla být znevýhodněna vícenásobným zdaněním svých příjmů. Proto bylo potřeba stanovit obecná pravidla, která se při takovémto zdanění budou dodržovat. Základním principem tedy je, že se u dané osoby určí její daňové rezidentství, na základě kterého bude tato osoba zdaňovat své celosvětové příjmy, a to na základě místní daňové legislativy. Ve státě, kde bude tato osoba uznána za daňového nerezidenta, budou zdaněny jen její příjmy ze zdrojů z této země. Z uvedeného vyplývá, že ve státě rezidenství se musí použít některá z metod zamezení dvojímu zdanění tak, aby příjmy ze zdrojů v jiném státě (tj. ve státě daňového nerezidentství) nebyly dvakrát zdaněny.

V případě, že by daná osoba byla i ve druhém státě uznána za daňového rezidenta, postupuje se pak dle příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění. Z výše uvedeného vyplývá, že existence smluv o zamezení dvojímu zdanění je velice důležitá, aby se pracovníci mohli volně pohybovat po světě a nebránil jim v tom strach, že jejich příjem bude zdaněn dvoj či vícenásobně.

1.2.1. Historie (modelových) smluv o zamezení dvojímu zdanění⁸

Za předchůdce smluv o zamezení dvojímu zdanění lze považovat smlouvy uzavírané zejména mezi státy federálního charakteru, ať už např. Rakousko-Uherská monarchie nebo Švýcarská konfederace, jejichž cílem bylo upravit „domácí“ zdaňování v jednotlivých částech státu se státem jako celkem. Za první skutečnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění lze považovat smlouvu uzavřenou mezi Rakouskem a Pruskem z roku 1899. V pořadí další smlouva o zamezení dvojímu zdanění byla uzavřena mezi Rakouskem a Maďarskem v roce 1909.

Rozvoj smluv o zamezení dvojímu zdanění nastal zejména po první světové válce a hlavním iniciátorem bylo Německo, které uzavíralo tyto smlouvy zejména se svými

⁸ NERUDOVÁ, Danuše: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. Daně a právo v praxi, 6/2008, str. 59

sousedů, včetně České republiky, za účelem úpravy zdanění výnosů z mezinárodního obchodu. Tehdejší Československá republika (dále jen „Československo“) uzavřela první smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, resp. smlouvu o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní, nejprve s Rakouskou republikou⁹ (dále jen „Rakousko“) v roce 1922. Dále následovalo uzavření smlouvy s tehdejší Německou říší¹⁰ (dále jen „Německo“) v roce 1923 a v roce 1924 s tehdejším Královstvím maďarským¹¹ (dále jen „Maďarsko“). Poslední smlouvu v období mezi první a druhou světovou válkou uzavřela Česká republika v roce 1925 s tehdejší republikou Polskou¹² (dále jen „Polsko“) (již pouze „smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní státních“). Všechny uvedené smlouvy se vztahovaly na všechny oblasti přímého zdanění.

Kromě uvedených smluv uzavíralo tehdejší Československo také omezené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které se týkaly jen vybraných oblastí přímého zdanění, např. zdanění železniční dopravy nebo daně dědické. Jako příklad lze uvést smlouvu s Německem týkající se daně dědické¹³ (rok 1923), podobně jako s Polskem¹⁴ (rok 1925) a Rumunskem¹⁵ (rok 1936) nebo smlouva s Rakouskem z roku 1929 týkající se zdaňování zisků ze železniční a říční přepravy¹⁶.

Modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění Organizace spojených národů

Problému mezinárodního dvojího zdanění se ve 20. letech 20. století začala věnovat Liga národů (nynější Organizace spojených národů, dále jen „OSN“), a to zejména v reakci na výsledky Bruselské konference o mezinárodních financích. V roce 1923 byla tehdejšími předními ekonomy, např. E. Selligmanem nebo J. Stampem,

⁹ Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní č. 414/1922 Sb.

¹⁰ Smlouva mezi Československou republikou a Německou říší o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní č. 118/1923 Sb.

¹¹ Úmluva ujednaná mezi Československou republikou a Královstvím maďarským o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní č. 227/1924 Sb.

¹² Smlouva mezi republikou Československou a republikou Polskou o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daní státních č. 255/1925 Sb.

¹³ Smlouva ujednaná mezi Československou republikou a Německou říší k tomu, aby bylo zamezeno dvojí zdanění v oboru dávek pro případ smrti č. 119/1923 Sb.

¹⁴ Smlouva mezi republikou Československou a republikou Polskou o zamezení dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních č. 256/1925 Sb.

¹⁵ Úmluva mezi republikou Československou a královstvím Rumunským, týkající se dvojího zdanění v oboru dávek pozůstalostních č. 100/1936 Sb.

¹⁶ Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o tom, jak daňově nakládati s podniky železničními a plavebními č. 24/1929 Sb.

vypracována studie „Zpráva o dvojím zdanění“, která tvořila základ prvního jednotného modelu bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kterou Liga národů publikovala v roce 1928. Základem této smlouvy bylo zdanění v zemi rezidentství poplatníka. Tato smlouva byla neustále revidována, což vyústilo např. v přijetí tzv. mexického modelu v roce 1940 v Mexiku, tj. „Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů“ a „Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní“. Další revize zejména v oblasti zdaňování úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů následovala v roce 1946 v Londýně (tzv. londýnský model). Po roce 1954 se veškeré aktivity v této oblasti přesunuly na OEEC (Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, nyní Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj, dále jen „OECD“). Nicméně OSN opět zahájila debaty v 60. letech 20. století s cílem podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí. Tato jednání probíhala v letech 1968 až 1977 a vyústila v přijetí modelové smlouvy OSN v roce 1979, která byla publikována v 1980 pod názvem „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“.

Modelová smlouva o zamezení dvojímu zdanění OECD

V roce 1955 se dvojím zdaněním začala zabývat také OEEC (nynější OECD), kdy bylo přijato první doporučení týkající se problematiky dvojího zdanění. V roce 1956 Fiskální komise započala práci na návrhu prvního jednotného modelu, jenž by sjednotil smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi jednotlivými členy OECD. Výsledkem bylo vypracování tzv. „Návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“. Od roku 1963 byly na základě doporučení přijatého Radou OECD revidovány již uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi zeměmi OECD. Tyto činnosti vyústili v přijetí jednotného modelu v roce 1977, který bylo ovšem v 80. a 90. letech nutné revidovat s ohledem na měnící se ekonomické prostředí. V roce 1992 byl tedy přijat další revidovaný jednotný model, který byl využíván také zeměmi, které nebyly členy OECD. V roce 1997 byl přijat další jednotný model, který zohledňoval i připomínky nečlenů OECD. Modelová smlouva je v současné době revidována každé 3 roky a v červenci roku 2008 byla publikována její nejnovější verze.

Modelová smlouva OECD se nezabývá jen zamezením dvojímu zdanění, ale také například prevencí daňových úniků nebo zamezení diskriminace. Modelová smlouva OECD se skládá ze sedmi kapitol, které obsahují celkem 31 článků.

- V první kapitole je vymezen rozsah, kterým se modelová smlouva zabývá, a dále vymezuje osoby a daně, na které se tato modelová smlouva vztahuje.
- V druhé kapitole jsou definovány některé obecné pojmy a dále jsou zvláštní články věnovány rezidentům a stálé provozovně.
- Hlavní část modelové smlouvy tvoří kapitoly tři až pět, ve kterých jsou uvedeny konkrétní podmínky zdaňování příjmů a kapitálu ve státech zdroje a rezidentství a metody zamezení dvojímu zdanění.
- Šestá kapitola upravuje speciální ustanovení, např. zamezení diskriminace, postup při vzájemných domluvách mezi státy či výměnu informací. Základním pravidlem je zdaňování příjmů a kapitálu ve státě rezidentství. Nicméně smlouva stanoví, které příjmy je možné zdaňovat také ve státě zdroje, a to jednak bez jakéhokoliv omezení nebo s omezením. Smlouva nechává rozhodnutí, kterou z nabízených metod zamezení dvojímu zdanění (metoda vynětí nebo zápočtu daně) bude stát rezidentury aplikovat v případě, kdy je možné daný příjem zdanit i ve státě zdroje.
- Sedmá kapitola uzavírá modelovou smlouvu závěrečnými ustanoveními.

Ostatní modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Letmo bych se ráda zmínila, že vedle OSN a OECD mají od roku 1996 svou modelovou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění také například Spojené státy americké (dále jen „USA“), která představuje základ pro všechny bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které USA uzavírá. V této smlouvě USA zdaňuje svým rezidentům celosvětové příjmy a zároveň si zajišťuje práva zdaňovat příjem jako země zdroje.

Dále lze modelovou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění oficiálně najít například v Chorvatsku, Švédsku nebo Mexiku, které slouží jako výchozí materiál pro bilaterální vyjednávání.

V současné době bohužel v EU neexistuje jednotný model, podle kterého by měly členské státy EU postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Cílem EU ovšem je vytvoření jakéhosi modelu „evropské konvence zamezení

dvojitého zdanění“ na principu modelu OECD. Současné konflikty smluv o zamezení dvojímu zdanění se Smlouvou o Evropských společenstvích jsou řešeny Evropským soudním dvorem.

Multilaterální smlouvy

Vedle bilaterální smluv o zamezení dvojímu zdanění existují ve světě i modelové multilaterální smlouvy. Za první multilaterální smlouvu o zamezení dvojímu zdanění lze považovat Smlouvu Ligy národů o zdaňování motorových vozidel, kterou v roce 1931 podepsalo 44 států. V roce 1957 byla uzavřena mnohostranná smlouva o zamezení dvojímu zdanění příjmů mezi Čadem, Gabonem, Středním Kongem a Francouzskou rovníkovou Afrikou. V roce 1961 byla dále uzavřena mnohostranná smlouva o zamezení dvojímu zdanění příjmů z movitého majetku mezi Beninem, Pobřežím slonoviny, Nigerem a Burkinou Faso. V roce 1964 byla v Evropě, konkrétně mezi státy Beneluxu, uzavřena mnohostranná smlouva o administrativní spolupráci. Dále je možné zmínit např. tzv. Andský pakt, tj. Modelová smlouva o zdanění příjmů, majetku a bohatství, z roku 1971 uzavřen mezi Bolivií, Chile, Kolumbií, Ekvádorem, Peru a Venezuelou, nebo Modelovou smlouvu ASEAN z roku 1987. Podobná smlouva existuje od roku 1983 mezi severskými zeměmi, tzv. severská smlouva (Nordic Treaty), konkrétně mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem, Švédskem a Faerskými ostrovy, která je postavena na modelové smlouvě OECD. Tato smlouva obsahuje speciální ustanovení o aktivitách vlády v souvislosti s mapováním, průzkumem a těžbou uhlovodíkových sedimentů. Další podobnou smlouvu lze najít mezi státy v karibské oblasti, tzv. CARICOM (Caribbean Community) smlouva o daních z příjmů¹⁷, která byla uzavřena v roce 1994.

Také Česká republika v minulosti podepsala dvě multilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s bývalými zeměmi RVHP. Jednak smlouvu o zamezení dvojímu zdanění právnických osob č. 49/1979 Sb., kdy účastníky smlouvy byly tehdejší Československá socialistická republika, Bulharsko, Maďarsko, Mongolsko, Polsko, Rumunsko, NDR a SSSR. Smlouva se vztahovala na právnické osoby, které měly sídlo na území některého ze smluvních států. Na základě této smlouvy mohly být příjmy právnické osoby zdaněny pouze ve státě, ve kterém měla právnická osoba sídlo

¹⁷ Smluvními státy jsou: Antigua, Barbuda, Belize, Dominika, Grenada, Guyana, Jamajka, Montserrat, Sv. Kitts a Nevis, Sv. Lucia, Sv. Vincent a Grenadiny, Trinidad a Tobago.

s výjimkou nemovitého majetku, kdy se příjmy z jeho využívání, prodeje a dalšího nakládání zdaňovaly ve státě, kde se tento nemovitý majetek nacházel. Tato smlouva ovšem neobsahovala ustanovení o metodách zamezení dvojímu zdanění, a proto se při zdaňování postupovalo podle vnitrostátních daňových předpisů. Druhou multilaterální smlouvou byla smlouva se státy RVHP o zamezení dvojímu zdanění fyzických osob č. 30/1979 Sb., která se vztahovala na příjmy a majetek fyzických osob majících trvalé bydliště v některém ze smluvních států. Na základě této smlouvy se právo zdanění rozdělovalo mezi stát trvalého bydliště poplatníka a státu zdroje příjmu nebo majetku.

1.2.2. Charakteristika daňových nerezidentů z pohledu EU

V EU se jako základní dokument vztahující se ke zdanění příjmů osob zaměstnaných ve více státech EU používá Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění, která představuje základ pro uzavření konkrétních bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi dvěma konkrétními státy EU. Modelová smlouva se vztahuje na osoby, které jsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Příjmy se obecně zdaňují jen v jednom smluvním státě s výjimkou příjmů z dividend a úroků, které je možné zdaňovat v obou státech nicméně s limitem zdanění ve státě zdroje.

Za daňového rezidenta můžeme podle Modelové smlouvy OECD považovat osobu, která je podle legislativy daného státu podrobena zdanění v tomto státě z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria, a rovněž zahrnuje tento stát a jakýkoliv místní úřad tohoto státu. Definice daňového rezidenta nicméně nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v daném státě pouze z důvodu příjmů ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného. Osoba, která je rezidentem daného státu, podléhá zdanění svých celosvětových příjmů v tomto státě. Z výše uvedeného se dá vyvodit, že za daňového nerezidenta je možno považovat osobu, která není daňovým rezidentem.

V případě, že daná osoba je podle obecné definice rezidentem ve dvou státech EU, pak se její rezidentství určuje na základě níže uvedených kritérií a v uvedeném pořadí:

- Osoba bude rezidentem toho státu, ve kterém má dostupný stálý byt, za který se považuje místo, kde daná osoba vlastní stálý domov, tzn. domov, ve kterém se osoba

hodlá zdržovat a je této osobě kdykoliv k dispozici. Stálost (trvalost) tohoto domova je podstatná, přičemž se bere v úvahu jakákoliv forma tohoto domova, tj. v osobním vlastnictví nebo pronajatý dům, byt či pokoj.

- Pokud má tento byt v obou státech, měla by být tato osoba považována za daňového rezidenta toho státu, ve kterém má tzv. centrum životních zájmů, tj. bližší osobní a ekonomické vztahy. Tyto vztahy jsou jednak rodinné a sociální, a dále se přihlíží například k zaměstnání, politickým, kulturním a jiným (např. sportovním) aktivitám či místu, ze kterého daná osoba obhospodařuje svůj majetek.

Příklad: Občan České republiky vlastní byt na území České i Slovenské republiky bude v obou státech i pracovat přibližně stejnou dobu. Nicméně, ve Slovenské republice bude mít svou ženu a děti. V tomto případě bude považován podle druhé podmínky Modelové smlouvy OECD za daňového rezidenta Slovenské republiky.

- Jestliže stát, ve kterém má daná osoba centrum svých životních zájmů nelze určit nebo v případě, kdy daná osoba nemá stálý byt v žádném z daných států, měla by být tato osoba rezidentem státu, ve kterém má tzv. obvyklý pobyt, tj. strávila více času, přičemž se počítá jakýkoliv pobyt na území daného státu. Doba obvyklého pobytu ovšem není Modelovou smlouvou OECD a souvisejícím komentářem stanovena.

Příklad: Pokud ovšem výše uvedený občan České republiky vlastní byt na území České i Slovenské republiky pracující na území obou států nebude mít v žádném z těchto států rodinu, příp. ji nebo jiné vazby bude mít v obou státech, budeme sledovat počet dnů, které strávil na území jak České, tak Slovenské republiky. Podle toho, kde strávil více času, určíme jeho rezidenství.

- Pokud má daná osoba obvyklý pobyt v obou státech nebo naopak v žádném z nich, osoba se považuje za rezidenta státu své národnosti.

Příklad: Pokud nebude možné určit ani stálý byt, ani centrum životních zájmů a ani obvyklý pobyt (nebo splnění všech uvedených podmínek bude možné přisuzovat České i Slovenské republice), bude uvedená osoba daňovým rezidentem České republiky na základě své národnosti.

- V případě, že má daná osoba národnost obou států nebo žádného z nich, musí se příslušné orgány domluvit, ve kterém státě tato osoba bude rezidentem.

Dle článku 15 Modelové smlouvy OECD by měly být příjmy ze zaměstnání rezidentů jednoho státu zdaněny pouze v tomto státě, ledaže by bylo toto zaměstnání vykonáváno na území druhého smluvního státu. V tomto případě může být tento příjem zdaněn i v tomto druhém státě, tj. ve státě výkonu zaměstnání. Z uvedeného vyplývá, že obecně by měl být příjem zdaněn ve státě faktického výkonu zaměstnání, což se dokazuje tím, že osoba vykonávající zaměstnání je v onom státě fyzicky přítomna. Tento příjem může být zdaněn také v prvním státě (státě rezidentury), ale pouze při splnění následujících podmínek, které musí být splněny najednou:

- osoba, která příjem obdrží, je fyzicky přítomna ve druhém státě (tj. ve státě výkonu zaměstnání) po dobu nepřekračující 183 dní v jakémkoliv 12ti měsíčním období začínajícím nebo končícím v daném fiskálním roce, přičemž se berou v úvahu i nepracovní dny, dny příjezdu a odjezdu, dovolená apod.;
- příjem je vyplácen zaměstnavatelem (nebo jeho jménem), který není rezidentem druhého státu;
- příjem nenáleží stálé provozovně, kterou má zaměstnavatel ve druhém státě.

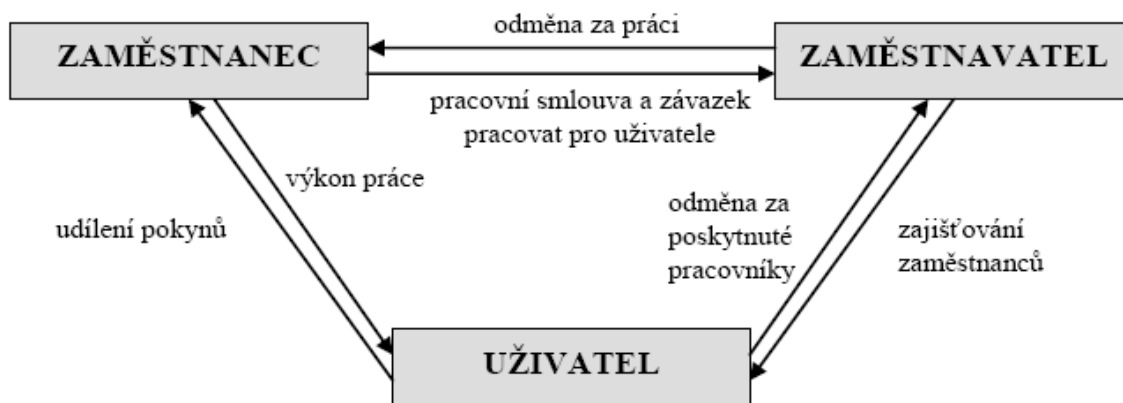
1.2.3. Podněty ovlivňující rozhodnutí zaměstnavatele vyslat zaměstnance do zahraničí

Motiv k rozhodnutí pracovat v jiném státě může přijít jak ze strany zaměstnance, tak ze strany zaměstnavatele. Na straně zaměstnavatele budou jistě hrát důležitou roli náklady na zajištění práce svého zaměstnance v zahraničí. Při tomto rozhodování může z daňového hlediska hrát velkou roli i zvolená struktura vyslání daného zaměstnance do zahraničí. Existují různé způsoby, jak může být zahraniční pracovník zaměstnán v jiném členském státě EU. Obecně existují tři možnosti, a to:

- 1) mezinárodní pronájem pracovní síly;
- 2) poskytování manažerských služeb;
- 3) lokální smlouva.

Ad 1) Mezinárodní pronájem pracovní síly, nebo-li ekonomické zaměstnání, představuje pracovní vztah (právního) zaměstnavatele, zaměstnance a uživatele (ekonomický zaměstnavatel).

Graf 6: Schéma pronájmu pracovní síly



Zdroj: TEPPEROVÁ J., PŘIBYL J.: Vybrané fiskální aspekty mezinárodního pronájmu pracovní síly

Základními znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly jsou:

- zahraniční zaměstnanec je dočasně vyslán k výkonu práce pro společnost v jiném státě;
- přičemž zůstává právně zaměstnán a odměňován vysílající společností;
- při výkonu práce podléhá příkazům a vedení zahraniční společnosti;
- minimalizuje riziko vzniku stálé provozovny;
- existuje možnost zůstat v domácím systému sociálního a zdravotního pojištění.

Ad 2) Základní znaky poskytování manažerských služeb jsou:

- jedna společnost poskytuje služby jiné zahraniční společnosti prostřednictvím zaměstnance tam vyslaného;
- zahraniční zaměstnanec zůstává právně zaměstnán u své zahraniční společnosti;
- zaměstnanec podléhá příkazům a kontrole zahraniční vysílající společnosti, přijímající společnost nemá vůči tomuto zaměstnanci žádná práva;
- riziko vzniku stálé provozovny v přijímajícím státě;
- existuje možnost zůstat v domácím systému sociálního a zdravotního pojištění.

Ad 3) Lokální smlouva s přijímajícím zaměstnavatelem zakládá právní vztah zaměstnance s přijímající společností, a proto je tento vztah klasifikován na vztah zaměstnance a zaměstnavatele jako u rezidentů. Tento způsob zaměstnání se využívá nejvíce v případě dlouhodobého vyslání a v případě, kdy je záměrem ukončení pracovního poměru s vysílající společností. Alternativně může být původní pracovní poměr zachován a současný zaměstnavatel pouze poskytne zaměstnanci neplacené volno. Daňová situace vyslaného pracovníka bude záviset především na určení jeho rezidentství a také na tom, zda je vyslán do země, se kterou má přijímající společnost uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Obecně platí, že by tento pracovník měl podléhat zdanění v zemi, ve které vykonává práci, za kterou pobírá příjmy.

Vznik daňové povinnosti zaměstnance ve státě výkonu práce tedy ovlivňují:

- daňový domicil zaměstnance;
- zaměstnavatel (jeho daňová rezidence, existence jeho stálé provozovny ve státě výkonu práce zaměstnance);
- doba vyslání.

Zvolená struktura s využitím lokální smlouvy nedává prakticky žádnou možnost vzniku stálé provozovny. Při této struktuře zaměstnání existuje také nepravděpodobnost, že by zaměstnanec mohl zůstat v domácím systému sociálního a zdravotního pojištění.

1.2.4. Sociální a zdravotní pojištění obecně a v EU

Při práci zaměstnanců ve více státech najednou či postupně by nejen vedle možnosti dvou či několikanásobného placení daní ze stejného příjmu mohlo docházet také k násobnému placení příspěvků na sociální a zdravotní pojištění. Proto i v této oblasti dochází nejen na úrovni EU ke koordinaci a vytvoření systému, který se při práci ve více státech bude dodržovat.

Jako u daní existují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, tak v oblasti sociálního zabezpečení existují smlouvy o sociálním zabezpečení (tzv. totalizační smlouvy), které se používají ke koordinaci systémů sociálního zabezpečení se státy, které obecně nejsou součástí EU. V rámci EU tuto oblast upravuje Nařízení Rady (EEC) č. 1408/71 o aplikaci soustav sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, samostatně výdělečně činné a členy jejich rodin pohybující se v rámci Společenství (dále jen „Nařízení“).

Vedle států EU se tato koordinační pravidla vztahují i na Norsko, Lichtenštejnsko, Island a Švýcarsko. Na Českou republiku se Nařízení vztahuje od jejího vstupu do EU, tj. od 1. května 2004.

V době vstupu do EU měla již Česká republika uzavřeny bilaterální smlouvy s některými státy tehdejší EU. Dvoustranné smlouvy s těmito státy zůstávají v platnosti, ale použijí se pouze ta ustanovení, která se zabývají problematikou, která není upravena koordinačními pravidly EU. Se státem, se kterým je uzavřena smlouva o sociálním zabezpečení, má Česká republika zpravidla uzavřenu i smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Státy je možné podle smluvního vztahu k České republice rozdělit na následující skupiny:

- Státy, se kterými Česká republika uzavřela dvoustrannou mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení, přičemž tyto je dále možné rozdělit na smlouvy, které se zároveň vztahují na subsystém zdravotního pojištění či nikoliv.
- Státy, které podléhají koordinačním pravidlům EU.
- Státy, které nemají s Českou republikou uzavřenu mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení a nepodléhají ani koordinačním pravidlům EU, tzv. nesmluvní státy.

Tabulka 4: Přehled zemí (i mimo EU), se kterými má Česká republika uzavřenu smlouvu o sociálním zabezpečení a smlouvu o zamezení dvojímu zdanění

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění		ANO			NE*
		Koordinační nařízení EU	Dvoustranná smlouva se ZP	Dvoustranná smlouva bez ZP	
	ANO	státy EU Island Lichtenštejnsko Norsko Švýcarsko	Bosna a Hercegovina Chorvatsko Izrael Japonsko Korejská republika Makedonie Srbsko a Černá Hora Rusko Turecko USA	Kanada Ukrajina	Čína Egyptská arabská republika Indie JAR Marocké království Nový Zéland Ruská federace Spojené arabské emiráty Tunisko
	NE	Lichtenštejnsko		Chile	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v publikaci Vybrané fiskální aspekty mezinárodního pronájmu pracovní síly, Tepperová J., Příbýl J.

Evropská komise přijala dne 31. ledna 2006 návrh modernizovaného a zjednodušeného Nařízení pod č. 883/2004. Nicméně toto nové Nařízení bude účinné až vstoupí v platnost související koordinační nařízení, což se předpokládá v květnu 2009. Nové Nařízení by tak mohlo být účinné od 1. ledna 2010.

Nařízení se skládá ze sedmi částí a sedmi příloh. Pro účely mé diplomové práce je nejdůležitější část první a druhá, které níže rozvedu podrobněji.

- V první části, všeobecných ustanoveních, nalezneme základní definice používané v Nařízení, např. zaměstnaná osoba, samostatně výdělečně činná osoba, příhraniční pracovník, sezónní pracovník, bydliště nebo kompetentní orgán.

Ve druhém článku této části jsou nadefinované osoby, na které se toto Nařízení vztahuje, tj. osoby zaměstnané nebo samostatně výdělečně činné, které podléhají

* Tato tabulka obsahuje pouze příkladný výčet států, se kterými má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění. Úplný přehled států, se kterými má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, je uveden v Příloze B.

nebo podléhaly právním předpisům jednoho nebo více členských států a které jsou státními příslušníky jednoho nebo více členských států nebo které jsou osobami bez státní příslušnosti či uprchlíky bydlícími na území jednoho z členských států, jakož i na jejich rodinné příslušníky nebo pozůstalé.

Podle článku tři nazvaném Rovnost zacházení podléhají osoby bydlící na území jednoho z členských států, na které se vztahuje Nařízení, stejným povinnostem a mají prospěch ze stejných dávek podle právních předpisů kteréhokoliv členského státu, jako státní příslušníci tohoto státu. Rodinní příslušníci sledují „osud“ zaopatřovatele rodiny, tj. měli by podléhat systému sociálního a zdravotního pojištění ve státě výkonu činnosti tohoto člena rodiny.

Ve čtvrtém článku první části jsou vymezeny obory sociálního zabezpečení, např. dávky v nemoci a mateřství, v invaliditě, ve stáří či dávky pozůstalým a rodinné dávky. V člancích 5 až 12 první části jsou specifikovány situace při výplatě dávek, např. překrývání dávek nebo valorizace dávek.

- Hlavní zásadou podle článku 13 části druhé Nařízení je, že osoby, na které se toto Nařízení vztahuje, podléhají právním předpisům pouze jednoho členského státu, tj. přispívají do/čerpají dávky z tohoto jednoho systému sociálního pojištění. Obecně by měli zaměstnanci pohybující se v rámci EU podléhat sociálnímu zabezpečení v zemi, ve které vykonávají svou práci na základě tzv. principu „pay as you work“. Existují ovšem i výjimky z tohoto základního pravidla. Tyto stanovují články 14 a 17 Nařízení.

Proč by EU měla vlastně udělovat výjimky ze základního pravidla placení příspěvků na sociální zabezpečení ve státě výkonu činnosti?

Rozhodnutí platit příspěvky v jiném státě než ve státě výkonu ekonomické činnosti, zejména v domovském státě, může vycházet z potřeb či zájmů nejen společností, které většinou preferují pouze úsporu nákladů, ale i jednotlivců. Zájem či potřeba jednotlivců by mohla vycházet například z potřeby čerpání zdravotní péče v domovské zemi, nebo rozhodnutí, že důchodový věk bude daný jednatelce trávit ve své domovské zemi, kam se po výkonu činnosti v jiném státě hodlá vrátit, přičemž obecně panuje názor,

že čerpání dávek starobní penze ze systému, do kterého osoba nepřestane přispívat, by mělo být jednodušší.

Jedním z důvodů proč nechat občana v systému sociálního zabezpečení domovské země, který není ani na straně zaměstnance ani zaměstnavatele, je při krátkodobých vysláních přílišná administrativa s tímto spojená. Proto článek 14 Nařízení umožňuje automatickou výjimku z principu „pay as you work“ pro osoby zaměstnané na území členského státu podnikem, pro který normálně pracuje, a která je (krátkodobě) vyslána tímto podnikem na území jiného členského státu, aby pro tento podnik provedla nějakou práci. Tato osoba nadále podléhá právním předpisům prvního členského státu, za předpokladu, že očekávané trvání vyslání do jiného členského státu nepřevýší 12 měsíců a že tato osoba není vyslána, aby nahradila jinou osobu, která dovršila dobu svého vyslání. Tato skutečnost, tj. že daná vyslaná osoba podléhá sociálnímu zabezpečení ve svém domovském státě, by měla být oficiálně potvrzena vydáním osvědčení E101 příslušnými orgány sociálního zabezpečení vysílající země. Vydání tohoto osvědčení by v případě krátkodobého vyslání mělo být automatické na základě zmíněného článku 14 Nařízení.

V případě, že se výše uvedené krátkodobé vyslání neplánovaně prodlouží, lze stále aplikovat výjimku a vyslaná osoba může podléhat stále svému domovskému systému sociálního zabezpečení. Toto lze ovšem uplatnit pouze za předpokladu, že kompetentní orgán sociálního pojištění ve státě, na jehož území byla osoba vyslána, k tomu vydá souhlas. O tento souhlas je potřeba požádat ještě před skončením původní doby vyslání, tj. 12měsíčního období, a tento souhlas lze vydat pouze na období dalších 12 měsíců. V tomto případě je poskytnuta také automatická výjimka a vystaven formulář E102 (vzor tohoto formuláře lze nalézt v Příloze C) na základě článku 14 odst. 1 písm. b Nařízení.

Mohlo by se zdát, že může nastat problém s placením příspěvků na sociální a zdravotní pojištění v případě, kdy zaměstnanec pracuje na území dvou a více států. Nařízení ovšem dává i v tomto případě jasná pravidla v článku 14 odst. 2 písm. b Nařízení, a to:

- osoba, která pracuje na území více států a na území jednoho z nich má své bydliště, podléhá právním předpisům členského státu, ve kterém bydlí;

- osoba, která pracuje na území více států a nebydlí na území žádného z nich, podléhá právním předpisům státu sídla právního zaměstnavatele;
- osoba, která pracuje na území více států, nebydlí na území žádného z nich a má více zaměstnavatelů, podléhá právním předpisům státu svého bydliště.

Pokud by očekávaná doba vyslání byla delší než 12 měsíců, ale kratší než 5 let, bylo by možné požádat o výjimku z účasti v zahraničním systému na základě dohody příslušných orgánů v zemi dočasného přidělení a vysílající země na základě článku 17 Nařízení. Vydání této výjimky však již není automatické a záleží na posouzení příslušných orgánů sociálního zabezpečení daných zemí, které schvalují podanou žádost. Výjimka na základě tohoto článku se uděluje v případě, když je to v zájmu žadatele, přičemž se hodnotí celková situace žadatele (osobní situace, zaměstnání apod.).

V České republice o této výjimce rozhoduje Česká správa sociálního zabezpečení (dále jen „ČSSZ“) ve spolupráci s Centrem mezistátních úhrad. Pro získání informací o celkové situaci žadatele používá ČSSZ tzv. došetřující fax, jehož vzor přikládám v Příloze D. Došetřující fax obsahuje otázky, které identifikují situaci žadatele, na jejichž základě udělí ČSSZ souhlas s udělením výjimky. V současné době posuzuje ČSSZ žádosti o udělení výjimky mnohem přísněji než dříve. Z praxe je znatelné, že výjimka je vydávána převážně na dobu 3 let a je udělena především v případě, kdy žadatel potřebuje zvláštní zdravotní péči poskytnutou mu v jeho domovské zemi. Pokud se státy dohodnou, je vydán formulář E101 na základě článku 17 Nařízení. Jelikož není zaručeno, že tato výjimka bude schválena, je praktickým řešením po dobu schvalování, což je v rozmezí přibližně 6 a 9 měsíců, přispívat do systémů sociálního zabezpečení v obou státech, a poté požádat o vrácení zaplacených příspěvků.

Níže se blíže zmíním o nejdůležitějších a nejpoužívanějších E formulářích. Detailní přehled E formulářů je uveden v Příloze E a F.

- E101 – Potvrzuje příslušnost osoby do systému sociálního zabezpečení v domovském státě po dobu 12 měsíců. Vystavuje se zejména v situacích vyslání zaměstnance nebo OSVČ, souběžný výkon činnosti ve dvou nebo více členských

státech a v případě udělení výjimky podle článku 17 Nařízení. Tento formulář není a nebude v České republice volně dostupný, je třeba o něj zažádat na zvláštním tiskopise.

- E102 – Používá se v případě prodloužení platnosti formuláře E101, tj. doby vyslání, o dalších 12 měsíců. Tento formulář je volně k dispozici na webových stránkách ČSSZ a také jej lze nalézt v Příloze D.
- E106 – Zaručuje možnost využívání zdravotnických služeb zaměstnance a jeho nezaopatřených rodinných příslušníků ve státě bydliště i v případě, kdy zaměstnanec přispívá do systémů sociálního zabezpečení ve státě zaměstnání, ale vrací se pravidelně do státu svého bydliště, tzn. on i rodinní příslušníci mají bydliště ve státě jiném než ve státě jeho výkonu práce, kde platí příspěvky.
- E109 – V případě, kdy osoba pracuje a bydlí v jednom členském státě a jeho nezaopatření rodinní příslušníci bydlí v jiném členském státě, zajistí tento formulář, že budou nezaopatření rodinní příslušníci zaregistrováni ve státě bydliště a budou mít nárok na veškerou zdravotní péči. Náklady na tuto péči ovšem ponese zdravotní pojišťovna ve státě výkonu práce uvedené osoby, rodinní příslušníci totiž sledují „osud“ zaopatřovatele rodiny, tj. měli by podléhat systému sociálního a zdravotním pojištění ve státě výkonu činnosti tohoto člena rodiny.

Dávky ze sociálního zabezpečení v EU

Co se týče dávek vyplácených ze zaplacených příspěvků na sociální zabezpečení mají osoby pohybující se pracovně ve státech EU nárok na dávky kryté Nařízením. Tyto jsou následující:

- dávky v nemoci a mateřství;
- dávky v invaliditě, včetně těch, jež jsou určeny k udržení nebo zlepšení výdělečné schopnosti;
- dávky ve stáří;
- dávky pozůstalým;
- dávky při pracovních úrazech a nemocech z povolání;

- pohřebné;
- dávky v nezaměstnanosti;
- rodinné dávky.

Při zjišťování nároku příslušné osoby na výplatu dávky (např. starobního důchodu) je potřeba nejprve určit tzv. kompetentní orgán, tedy orgán správy sociálního zabezpečení příslušný k výplatě dávky. Tímto orgánem je orgán státu, ve kterém daná osoba naposledy přispívala na sociální pojištění. Pro výplatu dávky musí tato osoba splnit podmínky pro nárok na tuto výplatu státu, ve kterém se kompetentní orgán nachází (např. dobu pojištění, zaměstnání nebo trvalého bydliště), přičemž se berou v úvahu všechny předchozí doby pojištění, zaměstnání či trvalého bydliště v jiných státech.

2. Zdanění příjmů nerezidentů ve vybraných státech EU

2.1. Česká republika

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob se dělí na daňové rezidenty a nerezidenty. Za daňové rezidenty jsou podle §2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen „zákon o daních z příjmů“), považováni poplatníci, kteří mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Za obvyklé zdržování se na území České republiky je považován pobyt na území České republiky alespoň po dobu 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. Do lhůty 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu na základě fyzické přítomnosti daňového poplatníka. Bydlištěm se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí místo, kde má daňový poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl se v tomto bytě trvale zdržovat¹⁸. Tento byt může být vlastní či pronajatý a také může být pronajatý i jiné osobě formou, která umožní poplatníkovi užívat byt bez prodlevy. Úmysl trvale se v bytě zdržovat se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. má-li zde např. manželku nebo rodiče. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy ze zdrojů v zahraničí¹⁹, tzv. neomezenou daňovou povinnost.

Za daňové nerezidenty se pak považují osoby, které nesplňují podmínky pro daňové rezidenty, nebo osoby u nichž to stanoví mezinárodní smlouvy. Tito mají daňovou povinnost pouze ze zdrojů na území České republiky. Výjimku tvoří poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, kteří mají daňovou povinnost pouze ze zdrojů na území České republiky i v případě, že se v České republice obvykle zdržují²⁰. Přestože se český zákon o daních z příjmů daňovými nerezidenty zabývá od prvního vydání zákona z roku 1992, stále je konkrétně bohužel nedefinuje.

¹⁸ § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů

¹⁹ § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů

²⁰ § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů

Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u daňových nerezidentů považují následující příjmy²¹:

- z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny;
- ze závislé činnosti kromě činností veřejně vystupujících umělců, sportovců, artistů a spoluúčinkujících osob, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí a letadel provozovaných rezidenty České republiky;
- ze služeb s výjimkou stavebně montážních projektů, z obchodního, technického či jiného poradenství a zprostředkovatelských činností poskytovaných na území České republiky;
- z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených;
- z užívání nemovitostí umístěných na území České republiky;
- z nezávislé činnosti (např. architekta, lékaře, právníka) vykonávané na území České republiky;
- z osobně vykonávané činnosti na území České republiky vystupujícího umělce, sportovce apod.

Příjem ze závislé činnosti daňového nerezidenta je zdaněn stejnou sazbou jako příjem daňového rezidenta, tj. v současné době ve výši 15 % z tzv. superhrubé mzdy (hrubá mzda navýšená o příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance ve výši 35 % z vyměřovacího základu). Výpočet základu daně daňového nerezidenta se ovšem obvykle počítá proporcionálně na základě skutečně strávených dnů v místě výkonu práce (tedy v České republice). Daň z příjmů fyzických osob se platí prostřednictvím záloh na daň z příjmů fyzických osob, které jsou po konci kalendářního roku vyúčtovány, příp. se vyúčtují prostřednictvím daňového přiznání.

Daňoví nerezidenti mají stejně jako daňoví rezidenti České republiky nárok na základní slevu na dani na poplatníka ve výši 24 840 Kč ročně. Nárok na další slevy na dani, např. na manželku, na invalidní důchod nebo daňové zvýhodnění na vyživované dítě, vzniká daňovému nerezidentovi v případě, kdy úhrn jeho příjmů ze zdrojů na území

²¹ § 22 odst. 1, písm. a – f zákona o daních z příjmů

České republiky činí nejméně 90 % všech jeho příjmů s výjimkou příjmů osvobozených nebo těch, které nejsou předmětem daně z příjmů, či zdaněny zvláštní sazbou daně.²²

Obecně má v České republice povinnost podat daňové přiznání každá osoba, která má příjmy vyšší než 15 000 Kč ročně. Nicméně osoba, která má příjmy ze zaměstnání a podepsala prohlášení k dani u svého zaměstnavatele a nemá jiné příjmy vyšší než 6 000 Kč, není povinna podávat daňové přiznání, což platí i pro daňové nerezidenty. Daňoví nerezidenti musí také podat daňové přiznání, pokud si chtějí uplatnit slevy na dani. Zdanitelné období je kalendářní rok a daňové přiznání je obecně povinné podat do 31. března následujícího roku.

2.2. Slovenská republika

Dle slovenského zákona č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen „slovenský zákon o daních z příjmů“), je daňový nerezident charakterizován jako daňový poplatník s omezenou daňovou povinností, a dále je vymezen negativně jako osoba, která není daňovým rezidentem. Za daňového rezidenta je považována osoba, která má na území Slovenské republiky trvalý pobyt nebo se tam obvykle zdržuje, což je alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, do kterého se započítává každý i započatý den pobytu. Za daňového nerezidenta Slovenské republiky se dále považuje osoba, která se na území Slovenské republiky obvykle zdržuje za účelem studia nebo léčení nebo která denně nebo v dohodnutých časových obdobích překračuje hranice do Slovenské republiky jen za účelem výkonu závislé činnosti, jehož zdroj je na území Slovenské republiky.

Předmětem daně z příjmů u daňového nerezidenta jsou příjmy plynoucí ze zdrojů na území Slovenské republiky²³, za které se považují příjmy²⁴:

- z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny;
- ze závislé činnosti vykonávané na území Slovenské republiky nebo na palubách lodí a letadel provozovaných rezidenty Slovenské republiky;

²² § 35ba odst. 2 zákona o daních z příjmů

²³ § 2 slovenského zákona o daních z příjmů

²⁴ § 16 slovenského zákona o daních z příjmů

- ze služeb včetně obchodního, technického či jiného poradenství, z řídicí a zprostředkovatelské činnosti a podobných činností poskytovaných na území Slovenské republiky, i když nejsou vykonávány prostřednictvím stálé provozovny;
- z činnosti umělce, sportovce, artisty nebo spoluúčinkujících osob a z další podobné činnosti osobně vykonávané nebo zhodnocované na území Slovenské republiky bez ohledu na to, zda příjmy plynou těmto osobám přímo nebo přes zprostředkovatelskou osobu;
- z úhrad od daňových rezidentů a stálých provozoven daňových nerezidentů, kterými jsou např. poplatky za poskytnutí práva na použití předmětu průmyslového vlastnictví, licenční poplatky, úroky z úvěrů, vkladů na vkladních knížkách, na bankovních účtech, nájemné z movitých i nemovitých věcí umístěných na území Slovenské republiky, příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území Slovenské republiky, výživné, výhry v loteriích, odměny členů statutárních orgánů právnických osob apod.

Příjem daňového nerezidenta Slovenské republiky je zdaněn stejnou sazbou, tj. 19 %, jako příjem daňového rezidenta. Daň se platí formou měsíčních záloh na daň z příjmů fyzických osob a případné vyrovnání se provádí prostřednictvím daňového přiznání. Daňové přiznání za zdaňovací období kalendářního roku je povinna podat každá osoba, která dosáhla 50 % základní nezdanitelné částky 98 496 SKK, a to do 31. března následujícího roku.

Daňový nerezident má nárok na základní nezdanitelnou část základu daně stejně jako daňový rezident Slovenské republiky, tj. 98 496 SKK ročně (cca 85 690 Kč) pro rok 2008. Na další daňová zvýhodnění plynoucí daňovému rezidentu Slovenské republiky (např. na manželku, pojistné na životní pojištění) nemá daňový nerezident nárok. Daňový nerezident nemá ani nárok na daňový bonus na vyživované dítě, jelikož na tento daňový bonus má nárok pouze daňový rezident s trvalým pobytem na území Slovenské republiky²⁵.

²⁵ § 33 odst. 10 slovenského zákona o daních z příjmů

2.3. Estonská republika

V estonském zákoně o daních z příjmů je daňový nerezident definován jako osoba, která není estonským daňovým rezidentem. Za estonského daňového rezidenta se považuje osoba, která má v Estonské republice (dále jen „Estonsko“) bydliště nebo se v Estonsku zdržuje déle než 183 dní v období 12ti po sobě jdoucích kalendářních měsících. Daňoví nerezidenti mají v Estonsku omezenou daňovou povinnost, tj. zdaňují pouze příjmy ze zdrojů v Estonsku, které jsou uvedeny níže:

- ze závislé činnosti nebo z poskytování služeb;
- z odměn placených členům řídících a kontrolních orgánů (nerezidentům);
- z podnikání;
- z převodu majetku, nájmu a autorských honorářů;
- z úroků a dividend;
- z výkonu činnosti artistů, umělců, sportovců;
- z penzí, výher v loteriích, sportovních cen a výher atd.

Daň z příjmů fyzických osob daňových nerezidentů se platí měsíčně, a to do 10. dne následujícího měsíce. Současně musí být zdanitelný příjem daňového nerezidenta deklarován na speciálním formuláři. Příjem daňového nerezidenta je zdaněn stejnou sazbou jako příjem daňového rezidenta, a to je v současné době (tj. v roce 2008) 21 %, která má být snižována každoročně o 1 %, a to až na úroveň 18 % v roce 2011.

Estonský daňový nerezident má nárok na daňové výhody a výjimky vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění pouze tehdy, pokud doloží svůj rezidentský status estonským daňovým úřadům. Nicméně daňový nerezident nemá nárok na stejné odpočty a bonusy jako daňový rezident. Má na ně nárok pouze osoba, která je rezidentem v jiném členském státě EU, a to v případě, kdy příjmy ze zdrojů na území Estonska tvoří nejméně 75 % celosvětových zdanitelných příjmů daňového nerezidenta. Současně tento daňový nerezident musí podat v Estonsku daňové přiznání do 31. března následujícího roku, ve kterém si tyto bonusy/odpočty a tím i vzniklý přeplatek na dani uplatní. Nezdánitelná část na poplatníka činí v roce 2008 27 000 EEK (cca 45 000 Kč), stejnou částku si může odečíst i rodič za každé dítě do 18ti let věku. Daňový nerezident nesplňující uvedenou podmínku není oprávněn si uplatnit žádnou odčitatelnou položku.

Jelikož je příjem daňového nerezidenta zdaněn prostřednictvím měsíčních odvodů, daňové přiznání mají daňoví nerezidenti povinnost podat pouze v ojedinělých případech, a to zejména má-li nerezident jiný příjem, který nebyl zdaněn prostřednictvím měsíčních odvodů, nebo v případě uplatnění výše uvedených daňových zvýhodnění. Estonsko obecně dodržuje nadřazenost mezinárodních smluv.

2.4. Lotyšská republika

V Lotyšské republice (dále jen „Lotyšsko“) jsou za daňové nerezidenty považovány ty osoby, které nesplní podmínky pro daňové rezidenty, tj. nemají místo bydliště v Lotyšsku nebo nestráví na území Lotyšska více než 183 dní v jakémkoliv 12ti měsíčním období, které začíná nebo končí ve zdanitelném roce, nebo není občanem Lotyšska zaměstnaným v zahraničí vládou Lotyšska.

Lotyšští daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost z příjmů získaných v Lotyšsku, kterými by měly být zejména:

- příjem ze zaměstnání, včetně příjmu získaného za práci na území Lotyšska pro zaměstnavatele, daňového nerezidenta Lotyšska, nebo za práci, která byla vykonána mimo území Lotyšska, ale pro zaměstnavatele, který je lotyšským daňovým rezidentem;
- příjem za výkon profesionálních aktivit vykonaných ve prospěch lotyšských daňových rezidentů nebo stále provozovny daňových nerezidentů;
- příjem profesionálních sportovců, artistů apod. vykonaných na území Lotyšska bez ohledu na to, zda-li příjem obdrží přímo tato osoba nebo jiná osoba;
- příjem z užití a převodu nemovitostí situovaných na území Lotyšska;
- příjem z užití movitého majetku na území Lotyšska;
- dividendy, úroky s určitými výjimkami;
- příjmy z použití autorských práv, apod.

Základ daně se v Lotyšsku stanoví jako rozdíl obdržených příjmů a souvisejících nákladů. Náklady, které lze od získaných příjmů odečíst, jsou pro daňové nerezidenty omezeny. Daňoví nerezidenti, kteří jsou daňovými rezidenty jiného členského státu EU

a mají příjem z území Lotyšska vyšší než 75 % jejich celkových příjmů, mají nárok si odečíst stejné náklady jako lotyšský daňový rezident.

Daňový rezident Lotyšska si může uplatnit roční nezdanielné minimum, které se stanovuje každoročně pro daný rok (pro rok 2008 představuje tato částka 960 LVL, cca 35 600 Kč). Daňoví nerezidenti na toto nezdanielné minimum obecně nárok nemají. Můžou na něj mít ovšem nárok v případě, že jsou tito daňovými rezidenty jiného členského státu EU a obdrželi během zdanitelného období více než 75 % svých celkových příjmů z území Lotyšska. Stejná podmínka platí pro uplatnění daňových zvýhodnění, např. na nezletilé děti, nezaměstnanou manželku, rodiče apod. ve výši 672 LVL ročně (cca 24 800 Kč) za jednotlivou závislou osobu.

Sazba daně z příjmů fyzických osob je 25 %. Daň se platí prostřednictvím měsíčních finálních srážek na daň. Obecně by tedy daňový nerezident neměl být povinen podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ovšem i zde existují určité výjimky (např. obdrží-li příjmy, které nepodlehly finální srážce daně). Zdaňovací období je kalendářní rok a daňové přiznání se musí obecně podat do 1. dubna následujícího roku.

2.5. Rumunsko

Podle rumunského zákona o daních z příjmů se za daňového nerezidenta považuje osoba, která není považována za daňového rezidenta. Za daňového rezidenta Rumunska se považuje osoba, pokud splňuje alespoň jednu z následujících podmínek:

- osoba má v Rumunsku své bydliště;
- centrum životních zájmů dané osoby je v Rumunsku;
- daná osoba je přítomna v Rumunsku déle než 183 dní v období 12ti po sobě jdoucích měsíců končící v daném kalendářním roce;
- osoba je rumunským občanem pracujícím v zahraničí v civilní službě.

Při počítání přítomnosti dané osoby na území Rumunska se berou v úvahu také dny příjezdu a odjezdu, přičemž osoba, která se stane rumunským daňovým rezidentem na základě časového testu, je považována za rezidenta od prvního dne pobytu v Rumunsku. Dále osoba, která sídlí v Rumunsku po dobu tří po sobě jdoucích let, se

stává rezidentem a bude v Rumunsku od čtvrtého roku zdaňovat svůj celosvětový příjem.

Níže je uveden příkladný výčet příjmů, které je daňový nerezident povinen zdanit bez ohledu na to, jestli jsou tyto příjmy získané na území Rumunska nebo ze zahraničí:

- dividendy obdržené od rumunské právnické osoby;
- úroky, licenční poplatky, provize od daňových rezidentů Rumunska nebo stále provozovny daňového nerezidenta umístěné v Rumunsku;
- příjmy z nezávislého zaměstnání a ze sportovních nebo kulturních aktivit vykonávaných na území Rumunska bez ohledu na to, zda příjem získá přímo osoba vykonávající dané aktivity nebo jiná osoba;
- příjmy z mezinárodní vodní, letecké, železniční či silniční dopravy, která se uskutečňuje mezi Rumunskem a zahraničím;
- příjmy z výher ze soutěží konaných v Rumunsku;
- příjmy z výkonu řídicích, zprostředkovatelských nebo poradenských činností, pokud je příjem získán od rumunského daňového rezidenta nebo stále provozovny daňového nerezidenta Rumunska;
- příjmy ze služeb vykonávaných v Rumunsku;

Výše uvedené příjmy jsou zdaňovány srážkovou daní ve výši od 10 % do 20 % v závislosti na druhu příjmu. Příjmy níže uvedené jsou u daňových nerezidentů zdanitelné jako příjem ze zaměstnání, podléhající jednotné sazbě daně ve výši 16 % z rozdílu hrubého příjmu a příspěvků na sociální pojištění, příp. odčitatelných položek:

- příjmy daňových nerezidentů ze závislé činnosti;
- příjmy daňových nerezidentů z pronájmu nemovitého majetku na území Rumunska;
- převod účasti v rumunské právnické osobě.

Obecně mají v Rumunsku nárok na daňové úlevy jen osoby s příjmem nižším než 3 000 RON (cca 20 000 Kč), a to v závislosti na výši příjmů, přičemž maximální nezdánitelná část na osobu představuje 250 RON (cca 1 700 Kč) a polovinu této částky

na osobu závislou na poplatníkovi. Maximální výše celkových úlev je 650 RON (cca 4 400 Kč). Rumunský daňový zákon bohužel stanoví, že daňoví nerezidenti Rumunska nemají na žádné osobní odpočty, které si mohou uplatnit daňoví rezidenti, nárok.

Daň z příjmů fyzických osob je placena prostřednictvím měsíčních plateb, které se považují za finální daňovou povinnost. V případě, že nějaký příjem nepodléhá této finální srážce daně, je potřeba podat daňové přiznání, a to do 15. května následujícího roku, přičemž zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Rumunská legislativa stanoví, že mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Rumunskem a dalšími státy převažují nad národní legislativou.

2.6. Slovinská republika

Za daňového rezidenta Slovinské republiky (dále jen „Slovinsko“) se považuje osoba, která během fiskálního roku splní některou z uvedených podmínek:

- má ve Slovinsku oficiální trvalé bydliště;
- má na území Slovinska obvyklý pobyt nebo centrum životních či ekonomických zájmů;
- pobývá na území Slovinska déle než 183 dní ve zdanitelném období, kterým je kalendářní rok.

Stejně jako v ostatních uvedených státech slovinský daňový rezident daní ve Slovinsku své celosvětové příjmy a daňový nerezident zdaňuje pouze příjmy obdržené za práci na území Slovinska. Za příjem ze zdrojů na území Slovinska se považují příjmy ze zaměstnání, příjmy z poskytování služeb a příjem z podnikání, pokud jsou tyto činnosti vykonávány na území Slovinska. A dále příjem, který je vyplácen nebo je naúčtován slovinskému daňovému rezidentovi.

Příjem ze zaměstnání se daní běžnou progresivní sazbou daně z příjmů ve třech pásmech, která se platí v průběhu zdanitelného roku prostřednictvím měsíčních plateb.

Tabulka 5: Progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 ve Slovinsku

Od zdanitelného příjmu (EUR)	Do zdanitelného příjmu (EUR)	Sazba daně
0	7 187,60	16 %
7 187,60	14 375,20	27 %
14 375,20		41 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací obsažených v publikaci The 2008 Global Executive, Individual Tax, Social Security and Immigration, Ernst & Young

U daňových nerezidentů se tyto platby daně považují za finální daň, kdežto u daňových rezidentů jsou považovány za zálohy. Vzhledem k uvedenému tedy daňový nerezident Slovinska obecně nemusí podávat daňové přiznání. Dalším důvodem pro nepodání daňového přiznání je, že daňový nerezident nemá obecně nárok na žádné odčitatelné položky. Ovšem v případě, že je slovinský daňový nerezident rezidentem jiného členského státu EU a má příjem ze Slovinska vyšší než 90 % všech celosvětových příjmů, může si uplatnit odčitatelnou položku na poplatníka ve výši 2 595,60 EUR (cca 65 000 Kč), seniorskou odčitatelnou položku (nad 65 let věku) ve výši 1 273,69 EUR (cca 32 000 Kč) a odčitatelnou položku na závislého člena rodiny 2 183,76 EUR (cca 55 000 Kč) ročně. V případě, že si chce daňový nerezident uplatnit některou z odčitatelných položek, musí stejně jako daňový rezident podat daňové přiznání, a to 15 dní po obdržení kalkulace od příslušného finančního úřadu, nejpozději však do 30. června následujícího roku.

2.7. Rakouská republika

Rakouská daňová legislativa podobně jako česká nedefinuje daňového nerezidenta. Nicméně také rozděluje daňové poplatníky na ty, kteří mají neomezenou daňovou povinnost, a ty, kteří mají omezenou daňovou povinnost. Daňovým rezidentem se osoba v Rakouské republice (dále jen „Rakousko“) stává, pokud má trvalý pobyt nebo bydliště v Rakousku, ale také pokud je osoba fyzicky přítomna v Rakousku po dobu delší než 183 dní v kalendářním roce. Omezenou daňovou povinností mají ti poplatníci, kteří mají příjem z území Rakouska nebo kteří získávají příjem z Rakouska, ale nemají v Rakousku bydliště nebo trvalý pobyt. Od roku 2005 se k základu daně daňových poplatníků s omezenou daňovou povinností přičítá částka 8 000 EUR (cca 200 000 Kč), která není zohledněna ve mzdovém účetnictví. Důvodem zavedení tohoto opatření bylo, že se při zdanění příjmů daňových nerezidentů z území Rakouska bere v úvahu nezdanitelné minimum ve státě rezidentství.

Daňoví nerezidenti, občané jiného členského státu EU, kteří mají 90 % všech celosvětových příjmů z Rakouska nebo celková částka příjmů získaných mimo Rakousko nepřesáhne 10 000 EUR (cca 250 000 Kč), si můžou zažádat o neomezenou daňovou povinnost, ovšem při zdanění pouze příjmů z Rakouska. Výhodou této volby je, že se k základu daně nepřičítá výše zmíněná částka 8 000 EUR (cca 200 000 Kč), a také že tito daňoví nerezidenti mají stejný nárok na daňové výhody jako rakouský daňový rezident.

Daňoví nerezidenti jsou v Rakousku obecně zdaněni stejně jako daňoví rezidenti, pokud v rakouském daňovém zákoně není stanoveno jinak. Daňoví nerezidenti mají nárok na odpočet výdajů vztahující se k jejich příjmu z Rakouska. Kromě příjmů zaměstnanců zahraničních zaměstnavatelů pracujících na území Rakouska na základě pronájmu pracovní síly, které jsou zdaněny finální srážkovou daní ve výši 15 %, jsou příjmy ostatních daňových nerezidentů zdaněny stejně jako příjmy daňových rezidentů, tj. progresivní sazbou daně ve třech pásmech, a to do následovně:

Tabulka 6: Progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob v Rakousku v r. 2008

Zdanitelný příjem (EUR)	Částka daně (EUR)	Sazba daně
Do 10 000	0	0 %
25 000	5 750	23 %
51 000	17 085	33,5 %
Přes 51 000		50 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD, <http://online2.ibfd.org/gvi/>

Daňoví rezidenti mají nárok na nezdanitelné minimum ve výši 10 000 EUR (cca 250 000 Kč), nicméně daňoví nerezidenti pouze do výše 2 000 EUR (cca 50 000 Kč). Daňoví poplatníci s manželkou s příjmy nižšími než 2 000 EUR (cca 50 000 Kč) mají v Rakousku nárok na slevu na dani ve výši 364 EUR (cca 9 100 Kč), resp. 494 EUR (cca 12 350 Kč) v případě jednoho dítěte. Dále je vedle dalších daňových úlev možné odečíst za každé dítě ve společné domácnosti částku 50,90 EUR (cca 1 300 Kč).

Rakouští daňoví rezidenti nemají obecně povinnost podat daňové přiznání. Nicméně, pokud jejich příjem jiný než ze zaměstnání přesáhl částku 10 000 EUR (cca 250 000 Kč) nebo mají souběh více příjmů podléhajících dani z příjmů fyzických

osob, mají většinou tuto povinnost. Je třeba zmínit, že rakouský daňový systém není založen na tom, že si daňový poplatník sám svou daňovou povinnost vypočte. Tento podá daňové přiznání, ve kterém uvede své zdanitelné příjmy, a poté příslušný úřad jeho daňovou povinnost vypočte. V případě daňových nerezidentů vyvstává povinnost podat daňové přiznání, pokud je k tomu daňovým úřadem vyzván nebo má-li příjem, který nepodléhá srážkové dani (tj. příjem ze závislé činnosti či určitý investiční příjem), překračující 2 000 EUR (cca 50 000 Kč). Vzhledem k tomu, že daň z příjmů fyzických osob daňových nerezidentů při pronájmu pracovní síly je finální, nejsou tito povinni podávat daňová přiznání. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a daňové přiznání se obecně musí podat do 31. března následujícího roku.

V případě, že se definice v rakouském zákoně o daních z příjmů liší od ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, bere se v úvahu ustanovení této smlouvy.

2.8. Spolková republika Německo

I ve Spolkové republice Německo (dále jen „Německo“) zdaňují daňoví rezidenti své celosvětové příjmy a daňoví nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů na území Německa. Za daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností se považuje osoba, která má v Německu trvalé bydliště pro soukromé užití nebo obvykle pobývá v Německu, tj. pobývá po dobu nejméně 6 měsíců nepřetržitě, přičemž tyto mohou spadat do dvou kalendářních let (tj. v době 12ti po sobě jdoucích měsíců). Bydliště je definované jako místo, které daná osoba obydluje, a lze usuzovat, že si tento byt ponechá a bude ho používat, přičemž pouze faktický stav je relevantní a nezáleží na úmyslech poplatníka. Za obvyklý pobyt se považuje místo, kde se poplatník zdržuje a lze říct, že jeho pobyt není jen dočasný. Krátkodobá přerušení stanovené šestiměsíční doby pobytu se neberou v úvahu, jsou tedy zahrnuty do této doby. V případě, kdy zaměstnanec přijede do Německa během kalendářního roku, příjem získaný před příjezdem v jiném státě je třeba vzít v úvahu pro použití progresivní sazby daně. Podobně se toto aplikuje při odjezdu zaměstnance z Německa během roku.

Daňoví nerezidenti si mohou zvolit, jestli budou považováni pro daňové účely za daňové rezidenty v případě, když jejich příjem zdanitelný v Německu představuje 90 % celosvětových příjmů nebo když příjem, který nepodléhá zdanění v Německu,

nepřekročí v kalendářním roce částku 6 136 EUR (přibližně 153 400 Kč). V takovém případě mohou podat daňové přiznání, ve kterém si mohou uplatnit všechny daňové slevy a odčitatelné položky jako němečtí daňoví rezidenti.

Základem daně jsou v Německu příjmy snížené o výdaje prokazatelně související s těmito příjmy, např. výdaje spojené s udržení dvou domácností kvůli práci, členské příspěvky v organizacích spojených s prací nebo výdaje na profesionální knihy a časopisy. Tyto výdaje se mohou odečíst nejméně ve výši 920 EUR (cca 23 000 Kč) ročně bez prokazování, a to u daňových nerezidentů poměrně dle počtu pracovních dní strávených v Německu. Sazby daně z příjmů se pohybují v rozmezí od 15 % do 42 %. Zdanitelný příjem převyšující 250 000 EUR (cca 6 250 000 Kč) a dvojnásobek v případě společného zdanění manželů je předmětem 45% sazby daně. Dále se v Německu uplatňuje tzv. daňová přírážka solidarity ve výši 5,5 % z daňové povinnosti.

Tabulka 7: Přehled sazeb daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 v Německu

Roční zdanitelný příjem (EUR)	Mezní daňová sazba (%)	Splatná daň (EUR)
Do 7 664	0	0
7 665 – 12 739	15 – 23,97	0 – 988
12 740 – 52 151	23,97 – 42	989 – 13 989
52 152 – 250 000	42	13 990 – 97 086
Nad 250 000	45	97 086

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD, <http://online2.ibfd.org/gvi/>

Každý daňový poplatník (tedy i daňový nerezident) má v Německu nárok na základní nezdanitelné minimum ve výši 7 664 EUR (cca 191 600 Kč), resp. 15 329 EUR (cca 383 225 Kč) v případě společného zdanění manželů. Dále si daňový nerezident může odečíst od svých příjmů výdaje související s těmito příjmy, v případě, že jsou spojeny s jeho příjmem, který obdržel z německých zdrojů. Na další daňové úlevy, např. na dítě ve výši 1 824 EUR (cca 45 000 Kč) ročně, nemá daňový nerezident nárok.

Příjem ze zaměstnání daňových nerezidentů je v Německu obecně předmětem finální srážkové daně z příjmů, za což je odpovědný zaměstnavatel. Za určitých podmínek a na základě žádosti mohou občané EU podat daňové přiznání. Jiný příjem než ze zaměstnání je zdaňován prostřednictvím buď daňového přiznání nebo srážkovou daní. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Lhůta pro podání daňového přiznání je obecně 31. květen následujícího roku. Po podání daňového přiznání obdrží daňový

subjekt platební výměr ať už na daň splatnou nebo na daňový přeplatek. Po obdržení platebního výměru je daň splatná většinou do jednoho měsíce.

2.9. Finská republika

Příjem fyzických osob podléhá ve Finské republice (dále jen „Finsko“) jednak progresivní sazbě národní daně z příjmů a dále místní proporcionalní dani, kterou si stanoví jednotlivé municipality. Za daňového rezidenta Finska se považuje osoba, když má ve Finsku své hlavní bydliště nebo je ve Finsku přítomen nepřetržitě po dobu delší než 6 měsíců, přičemž se berou v úvahu i dočasné pobyty mimo Finsko. Za finského daňového rezidenta se považuje i finský občan, který opustil území Finska a od tohoto momentu ještě neuplynuly 3 roky. Z tohoto pravidla se dá vymanit tím, že tento občan prokáže, že v daném zdanitelném období neměl s Finskem žádné podstatné vazby, nebo aplikací příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Osoby, které nesplňují podmínky pro daňové rezidenty, jsou považovány za daňové nerezidenty. Stejně jako jinde zdaňují daňoví rezidenti ve Finsku své celosvětové příjmy a daňoví nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů Finska, které jsou například následující:

- příjem z obchodu nebo profesionálních aktivit prováděných ve Finsku;
- příjem z nemovitostí nebo bytu držených na základě akcií ve společnosti zabývající se nemovitostmi nebo bytovou výstavbou;
- mzdy a penze placené státem nebo jiným orgánem;
- příjem ze zaměstnání vykonávaného na území Finska pro finského zaměstnavatele;
- příjem ze zaměstnání vykonávaného na území Finska pro zaměstnavatele finského nerezidenta, pokud si tento zahraniční zaměstnanec pronajal tohoto zaměstnance;
- odměny placené za výkon artistů a sportovců, daňových nerezidentů, ve Finsku.

Zdanění příjmů daňových nerezidentů se uskutečňuje buď prostřednictvím uvalení srážkové daně na hrubý příjem nebo platebním výměrem. V případě, že není s určitým státem uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění jsou sazby srážkové daně 15 % (v případě výkonu činnosti sportovců a artistů), 19 % (u příjmů z lesnictví), 28 % (na dividendy, úroky a licenční poplatky) nebo 35 % (příjem ze zaměstnání). U příjmu ze zaměstnání, podléhající srážkové dani ve výši 35 %, je možné uplatnit standardní odpočet ve výši 510 EUR měsíčně (cca 153 000 Kč ročně).

Od roku 2006 si může daňový nerezident, který je rezidentem v jiném členském státě EU a jeho příjmy ze zdrojů ve Finsku představují nejméně 75 % celosvětových příjmů, požádat prostřednictvím podání daňového přiznání o platební výměr (namísto aplikace srážkové daně) a jeho příjem bude zdaněn progresivní daňovou sazbou jako u daňových rezidentů při uplatnění stejných daňových úlev. Průměrná fixní roční sazba municipální daně je v roce 2008 18,5 %. Osoby, které mají příjem nižší než 1 480 EUR (cca 37 000 Kč) neplatí tuto municipální daň.

Tabulka 8: Přehled sazeb daně z příjmů fyzických osob ve Finsku v roce 2008

Zdanitelný příjem (EUR)	Daň na nižší částku (EUR)	Sazba daně na příjem nad tuto nižší částku
12 600 – 20 800	8	8,5 %
20 800 – 34 000	705	19 %
34 000 – 62 000	3 213	23,5 %
62 000 a více	9 793	31,5 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD, <http://online2.ibfd.org/gvi/>

Ve Finsku existuje možnost odečíst si od příjmu výdaje s ním související, a to v určité výši. Základním odpočtem je částka 620 EUR (cca 15 500 Kč) z příjmu.

Vzhledem k tomu, že je daň nerezidentů převážně placena jako finální srážka daně, není potřeba podávat daňové přiznání. V případě progresivního zdanění se daň platí prostřednictvím měsíčních záloh a daňový nerezident musí podat daňové přiznání za zdaňovací období, kterým je kalendářní rok. Nicméně, proces podávání daňových přiznání je odlišný než v předchozích státech, jelikož první popud přichází ze strany finančních úřadů, kteří v dubnu následujícího roku zasílají daňovým poplatníkům předvyplněná daňová přiznání, které poplatníci musí zkontrolovat a do určité doby zaslat zpět s případnými opravami.

2.10. Švédské království

Daňový systém Švédského království (dále jen „Švédsko“) je složitý a je předmětem kritiky OECD. Podnikatelský příjem a stejně tak příjem ze zaměstnání jsou předmětem národní i municipální daně z příjmu. Za daňového rezidenta se ve Švédsku považuje osoba, která ve Švédsku žije nebo zde má obvyklý pobyt, což znamená, že se ve Švédsku zdržuje nepřetržitě po dobu delší než 6 měsíců. Pokud osoba nestráví

ve Švédsku nepřetržitě 6 měsíců, nicméně zda má byt, je také považována za daňového rezidenta, pokud udržuje podstatné vazby se Švédskem. U občanů švédské národnosti a zahraničních občanů se za podstatnou vazbu se Švédskem považuje rezidentství po dobu nejméně 10 let, přičemž i po svém odjezdu ze Švédska jsou občané Švédska po dobu 5 let považováni za daňové rezidenty, pokud nedoloží, že už žádné podstatné vazby se Švédskem nemají.

Daňoví rezidenti ve Švédsku zdaňují své celosvětové příjmy, které jim plynuly ve zdaňovacím období, kterým je kalendářní rok. Daňoví nerezidenti pak pouze příjmy ze švédských zdrojů. Nicméně, daňoví nerezidenti si mohou od roku 2005 vybrat, zda budou zdaněni jako daňoví rezidenti a jejich příjem nebude předmětem finální srážkové daně ve výši 25 % a mohou si odečíst výdaje související s příjmy.

Nejdůležitější typy příjmů, které podléhají finální srážkové dani jsou následující:

- příjem ze zaměstnání vyplácený švédským státním či jiným orgánem;
- příjem ze zaměstnání vykonávaného ve Švédsku;
- poplatky placené členům statutárních orgánů s.r.o.

Daňoví nerezidenti pracující ve Švédsku musí vždy platit municipální daň z příjmu, která je v průměru 31,6 % a za určitých podmínek i národní daň z příjmů, která má dvě pásma:

Tabulka 9: Přehled sazeb národní daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 ve Švédsku

Zdanitelný příjem (SEK)	Daň z nižšího příjmu (SEK)	Daňová sazba na částku převyšující nižší příjem
0 – 328 800	0	0 %
328 800 – 495 000	328 800	20 %
495 000 a více	495 000	25 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD, <http://online2.ibfd.org/gvi/>

Z příjmů po odečtení příslušných výdajů lze odečíst ještě osobní odpočet ve výši 17 400 SEK (cca 42 000 Kč) při příjmu do 40 800 SEK (cca 98 000 Kč). Tento odpočet roste v závislosti na výši příjmu, maximálně však na částku odpočtu ve výši 31 600 SEK (cca 76 000 Kč) při příjmu v rozmezí od 111 400 SEK do 128 200 SEK (cca 267 000 – 307 000 Kč).

Daňové přiznání mají povinnost podat všechny osoby, které mají zdanitelný příjem ve výši minimálně 42,3 % základní částky příjmu a dále v zákonem stanovených situacích. Daňové přiznání pak musí být podáno do 2. května následujícího roku.

2.11. Španělské království

Španělský daňový systém lze rozčlenit do tří základních úrovní zdanění, a to na úrovni centrální vlády, vlád autonomních oblastí a místních úřadů. Za daňové rezidenty Španělského království (dále jen „Španělsko“) jsou považovány osoby, které splňují některou z následujících podmínek:

- pobyt ve Španělsku překročil 183 dní v kalendářním roce (ať už nepřetržitě či nikoliv);
- hlavní centrum podnikatelských nebo profesionálních aktivit nebo ekonomické zájmy jsou ve Španělsku (dokazování záležitosti na daňovém úřadu, ne na poplatníkovi);
- rodinní příslušníci poplatníka jsou daňovými rezidenty Španělska na základě obvyklého pobytu či centra zájmů jak bylo popsáno výše.

Při počítání období 183 dnů se berou v úvahu nejen dny poplatníkovy fyzického pobytu ve Španělsku, ale také dny dočasné nepřítomnosti ve Španělsku. Dále je třeba zmínit, že občané španělské národnosti, kteří přemístí své rezidentství do jiného státu, jsou po dobu následujících 4 let stále považováni za španělské daňové rezidenty. Status daňového nerezidenta musí být španělským daňovým úřadům doložen nejlépe potvrzením rezidentství v jiném státě a poté budou ve Španělsku zdaněny pouze příjmy ze zdrojů ve Španělsku, kterými jsou:

- příjmy placené rezidentem fyzickou osobou podnikatelem nebo nezávislým profesionálem;
- příjmy od právnických osob rezidentů;
- příjmy vyplácené stálými provozovny ve Španělsku.

Příjem daňových nerezidentů ze států, se kterými Španělsko neuzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, je předmětem finální srážkové dani z příjmů ve výši 24 %. V tomto případě nemusí daňoví nerezidenti podávat daňové přiznání, ale ani si

nemohou uplatnit žádné daňové úlevy. Daňoví nerezidenti si mohou nicméně vybrat, že budou zdaněni stejně jako daňoví rezidenti Španělska níže uvedenou progresivní daňovou sazbou.

Tabulka 10: Progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob ve Španělsku v roce 2008

Zdanitelný příjem (EUR)	Daň z nižší částky (EUR)	Sazba daně z příjmu převyšující nižší částku
Do 17 707,20	0	24 %
17 707,20 – 33 007,20	4 249,73	28 %
33 007,20 – 53 407,20	8 533,73	37 %
53 407,20 a více	16 081,73	43 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD, <http://online2.ibfd.org/gvi/>

V případě zvolení zdanění jako daňový rezident si může daňový nerezident odečíst i odčitatelnou položku od základu daně, tj. při ročním čistém příjmu do 9 180 EUR (cca 230 000 Kč) ve výši 4 080 EUR (cca 100 000 Kč) a při vyšším čistém příjmu částku 2 652 EUR (cca 66 000 Kč). Dále je možné odečíst základní slevu na dani ve výši 5 151 EUR (cca 128 000 Kč) nebo rodinný odpočet na dítě, např. 1 836 EUR (cca 45 000 Kč) na první dítě, 2 040 EUR (cca 51 000 Kč) na druhé dítě atd. V případě příjmu vyšším než 22 000 EUR (cca 550 000 Kč) za rok musí být podáno daňové přiznání, a to v období od 1. května do 30. června následujícího roku.

2.12. Belgické království

Rezidentem Belgického království (dále jen „Belgie“) je každá osoba, která má v Belgii bydliště nebo centrum ekonomických zájmů. Ani jedno z těchto kritérií není nadřazené, tzn. že pokud bude mít osoba bydliště v jiném státě nicméně bude mít centrum ekonomických zájmů v Belgii, bude tato osoba belgickým rezidentem. Rozhodnutí o rezidentství leží na příslušných daňových úřadech. Bydlištěm se rozumí skutečné místo k bydlení, centrum sociálních a pracovních zájmů a je podmíněn určitým stupněm trvalosti či kontinuity, přičemž není zákonem stanovena žádná minimální doba pobytu. V určování rezidentství má ovšem větší váhu centrum osobních zájmů a rodina než jen místo pobytu nebo místo výkonu práce. Centrem ekonomických zájmů se rozumí místo, ze kterého je spravován majetek dané osoby bez ohledu, kde se tento majetek nachází.

V případě, že daňový nerezident má v Belgii svůj domov po celé zdaňovací období, jsou v podstatě příjmy daňového nerezidenta zdaněny stejně jako příjmy daňového rezidenta a může si uplatnit všechny slevy na dani, které si může uplatnit daňový rezident. Toto ustanovení není dáno zákonem, nicméně vychází z definice stálého bytu dle mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, např. Modelové smlouvy OECD. Domovem se myslí místo, kde poplatník obvykle žije se svou rodinou, kam se vrací po pracovních cestách, kde má domácnost, nicméně bez toho, aby tam měl centrum životních zájmů. V případě, že daňový nerezident nemá v Belgii svůj domov, nemůže využít společné zdanění manželů nebo si uplatnit některé daňové výhody (např. nezdanitelné minimum). Nicméně, daňoví nerezidenti, kteří nemají v Belgii domov, ale jejich příjem ze zdrojů na území Belgie je nejméně 75 % celosvětových příjmů, si mohou uplatnit odečitatelné výdaje jako daňoví nerezidenti.

Stejně jako v jiných státech zdaňují daňoví rezidenti v Belgii své celosvětové příjmy a daňoví nerezidenti příjmy ze zdrojů v Belgii. Příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů daňových nerezidentů jsou následující:

- příjmy z prodeje nemovitostí umístěných v Belgii;
- příjmy z výkonu současné i dřívější profesionální činnosti;
- odměny členů statutárních orgánů;
- příjmy ze závislé činnosti.

Tabulka 11: Přehled sazeb daně z příjmů fyzických osob v roce 2008 v Belgii

Daňové pásmo (EUR)	Daň z nižší částky (EUR)	Daňová sazba
do 7 560	0	25 %
7 560 – 10 760	1 890	30 %
10 760 – 17 920	2 850	40 %
17 920 – 32 860	5 714	45 %
Nad 32 860	12 437	50 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD, <http://online2.ibfd.org/gvi/>

Vedle státních daní uvedených výše se musí z příjmů ze závislé činnosti odvádět municipální daň, která se pohybuje od 0 % - 9 % daňové povinnosti. Daňoví nerezidenti tuto municipální daň neplatí, ale naopak platí federální daň ve výši 7 % daňové povinnosti.

Z příjmů ze závislé činnosti lze odečíst jednorázovou částku podle výše příjmů, maximálně 3 380 EUR (cca 84 500 Kč) při příjmu nad 16 430 EUR (cca 410 000 Kč). V Belgii nejsou stanoveny odčitatelné položky či slevy na dani jako takové, ale vše se skrývá pod nezdanitelným minimem, které je navyšováno v závislosti na situaci poplatníka, např. za dítě se navyšuje o 1 310 EUR (cca 32 000 Kč).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Každý daňový poplatník musí podávat daňové přiznání, a to do 30. června následujícího roku.

3. Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění nerezidentů ve vybraných státech EU

3.1. Česká republika

Zdravotně pojištění jsou vedle osob s trvalým pobytem na území České republiky také osoby, které na území České republiky nemají trvalý pobyt, pokud jsou zaměstnanci zaměstnavatele, který má na území České republiky sídlo nebo trvalý pobyt. Za zaměstnavatele se považuje fyzická nebo právnická osoba, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů, zaměstnává zaměstnance a má na území České republiky trvalý pobyt nebo sídlo. Zaměstnáním se rozumí činnost zaměstnance, ze které mu plynou od zaměstnavatele příjmy ze závislé činnosti zdaňované podle zákona o daních z příjmů. Zaměstnanec, tj. fyzická osoba, které plynou nebo by měly plynout příjmy ze závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů, je tedy plátcem pojistného²⁶.

Vyměřovací základ pro výpočet částky zdravotního pojištění je téměř shodný se základem daně podle zákona o daních z příjmů. Celková výše pojistného je v současné době 13,5 % z vyměřovacího základu, z čehož 1/3 hradí zaměstnanec (tj. 4,5 %). U pracovníka, který má uzavřený pracovní vztah podle cizích právních předpisů, se za vyměřovací základ považuje úhrn příjmů zúčtovaných mu zaměstnavatelem v souvislosti s tímto pracovním poměrem, a to ve výši, ve které jsou nebo by byly předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů. Z příspěvků na zdravotní pojištění má pojištěnec nárok na úhradu zdravotní péče ve stanoveném rozsahu.

Poplatníky pojistného na sociální zabezpečení jsou vedle jiných i zaměstnanci, pokud jsou účastni nemocenského pojištění podle předpisů o nemocenském pojištění. Zaměstnanci se pro účely mé diplomové práce rozumí mimo jiné zaměstnanci v pracovním poměru, za které se považují i osoby činné v poměru, který má obsah pracovního poměru, přičemž pracovní poměr nevznikl, neboť nebyly splněny všechny

²⁶ Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

podmínky stanovené pracovněprávními předpisy pro jeho vznik, a pracovníci v pracovním vztahu uzavřeném podle cizích právních předpisů.²⁷

Vyměřovacím základem zaměstnance je úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a které zaměstnavatel zúčtoval zaměstnanci v souvislosti se zaměstnáním. Vyměřovacím základem pracovníka s pracovním poměrem uzavřeném podle cizích právních předpisů je úhrn příjmů zúčtovaných mu (malou) organizací v souvislosti s tímto pracovním vztahem, který mu zakládá účast na nemocenském pojištění, a to ve výši, ve které jsou nebo by byly předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů. Sazba pojistného na sociální zabezpečení je u zaměstnanců 8 % z vyměřovacího základu. Zaměstnavatel pak přispívá 26 % na toto pojištění z vyměřovacího základu svých zaměstnanců.

Tabulka 12: Přehled sazeb příspěvků na sociální zabezpečení v České republice v roce 2008

Typ pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Nemocenské pojištění	1,1 %	3,3 %
Důchodové pojištění	6,5 %	21,5 %
Státní politika zaměstnanosti	0,4 %	1,2 %
CELKEM	8 %	26 %

Zdroj: Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

V České republice existuje maximální vyměřovací základ, který představuje 48násobek průměrné mzdy, tj. pro rok 2008 je stanoven maximální vyměřovací základ ve výši 1 034 880 Kč. Toto ustanovení nelze bohužel aplikovat v případě zaměstnanců, kteří získali výjimku z placení sociálního a zdravotního pojištění ve státě výkonu zaměstnání podle evropských koordinačních pravidel a jsou účastni zahraničního systému sociálního a zdravotního pojištění.

Z nemocenského pojištění se za splnění daných podmínek vyplácejí následující dávky:

- nemocenské;
- podpora při ošetřování člena rodiny;
- vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství;
- peněžitá pomoc v mateřství.

²⁷ § 3 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Z důchodového pojištění pak:

- starobní důchod;
- plný invalidní důchod;
- částečný invalidní důchod;
- vdovský a vdovecký důchod;
- sirotčí důchod.

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění celkem ve výši 12,5 %, tj. 125 000 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky ve výši 35 %, tj. 350 000 Kč.

3.2. Slovenská republika

Dle slovenského zákona o zdravotním pojištění²⁸ je obecně povinně zdravotně pojištěna fyzická osoba, která má trvalý pobyt na území Slovenské republiky. Povinně zdravotně pojištěna je i osoba, která sice nemá na území Slovenské republiky trvalý pobyt, ale je zaměstnaná u zaměstnavatele, který má sídlo nebo stálou provozovnu na území Slovenské republiky, za podmínky, že není zdravotně pojištěna v jiném členském státě EU. Stálou provozovnou se v tomto případě rozumí i činnost fyzické osoby, která jedná jménem zaměstnavatele a soustavně nebo opakovaně vyjednává nebo uzavírá smlouvy jménem tohoto zaměstnavatele na základě plné moci. Fyzická osoba jedná jménem zaměstnavatele, pokud jedná na základě jeho pokynů, přičemž zaměstnavatel výsledky činnosti kontroluje a nese za ně podnikatelská rizika. Veřejné zdravotní pojištění osoby bez trvalého pobytu vzniká dnem, kdy začne pracovat na území Slovenské republiky pro slovenského zaměstnavatele nebo jeho stálou provozovnu. Z příspěvků na zdravotní pojištění má pojištěnec nárok na úhradu zdravotní péče ve stanoveném rozsahu.

Plátcí pojistného na zdravotní pojištění jsou mimo jiné zaměstnanec i zaměstnavatel. Za zaměstnance se obecně považuje fyzická osoba v pracovním poměru uzavřeném podle slovenského zákoníku práce²⁹. Zaměstnavatelem je pro fyzickou osobu v pracovním poměru právnická osoba se sídlem, stálou provozovnou nebo organizační

²⁸ Zákon č. 580/2004 Z.z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z.z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (v znení zákona č. 718/2004 Z.z.)

²⁹ Zákon č. 311/2001 Z.z. Zákonník práce

složkou na území Slovenské republiky, pokud je u ní tato fyzická osoba v pracovním poměru. Vyměřovacím základem zaměstnance je jeho příjem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob. Zaměstnanec je povinen odvádět 4 % z vyměřovacího základu a zaměstnavatel 10 % z vyměřovacího základu na zdravotní pojištění. Maximální vyměřovací základ představuje 36násobek průměrné měsíční mzdy zaměstnance. Pro rok 2008 je tato částka 675 396 SKK (tj. cca 587 595 Kč).

Pod sociální zabezpečení spadají nemocenské pojištění, důchodové pojištění starobní i invalidní, úrazové pojištění při pracovních úrazech, garanční pojištění pro případ platební neschopnosti zaměstnavatele a pojištění v nezaměstnanosti. Zaměstnancem se pro účely sociálního zabezpečení rozumí osoba v pracovním poměru dle slovenského zákoníku práce. Pojištěncem je osoba, která je nemocensky, důchodově nebo pro případ nezaměstnanosti pojištěna. Zaměstnavatelem je pro fyzickou osobu v pracovním poměru právnická osoba se sídlem nebo organizační složkou na území Slovenské republiky, se kterou je v pracovním poměru.

Povinně nemocensky pojištění jsou zaměstnanci, kteří vykonávají práci na území Slovenské republiky. Povinně důchodově pojištění jsou zaměstnanci, kteří jsou povinně nemocensky pojištění. Na nemocenské pojištění se dále váže i pojištění v nezaměstnanosti. Povinně úrazově pojištěný je zaměstnavatel, ovšem nárok na dávky úrazového pojištění má jeho zaměstnanec. Zaměstnavatel je dále garančně pojištěn. Výše uvedená pojištění vznikají zaměstnancům uzavřením pracovního poměru.

Vyměřovací základ je stejný jako u zdravotního pojištění, tj. příjem zaměstnance, který podléhá dani z příjmů fyzických osob. Maximální vyměřovací základ se během roku 2008 měnil k 1. červenci a je různý pro nemocenské a garanční pojištění a ostatní pojištění, přičemž u úrazového pojištění není stanoven maximální vyměřovací základ. Do 30. června 2008 byl stanoven maximální vyměřovací základ pro důchodové pojištění, pojištění v nezaměstnanosti a rezervní fond solidarity ve výši 900 528 SKK (cca 783 460 Kč), pro nemocenské a garanční pojištění pak pouze ve výši 337 704 SKK (cca 293 800 Kč).

Tabulka 13: Přehled sazeb příspěvků na sociální zabezpečení ve Slovenské republice v roce 2008

Typ pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Nemocenské pojištění	1,4 %	1,4 %
Důchodové pojištění		
- starobní	4 %	14 %
- invalidní	3 %	3 %
Pojištění v nezaměstnanosti	1 %	1 %
Garanční pojištění		0,25 %
Úrazové pojištění		0,8 %
Rezervní fond solidarity		4,75 %
CELKEM	9,4 %	24,7 % - 26,5 %

Zdroj: Zákon 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení

Z nemocenského pojištění se poskytují následující nemocenské dávky:

- nemocenské;
- ošetrovné;
- vyrovnávací dávka;
- mateřské.

Z důchodového pojištění se poskytují důchodové dávky:

- ze starobního pojištění – starobní důchod, předčasný starobní důchod, vdovský a vdovecký důchod, sirotčí důchod;
- z invalidního pojištění – invalidní důchod, vdovský a vdovecký důchod, sirotčí důchod.

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění celkem ve výši 13,4 %, nicméně maximálně ve výši cca 90 300 Kč, jelikož při uvedeném ročním příjmu je u všech typů pojištění dosaženo maximálního vyměřovacího základu. Zaměstnavatel odvede příspěvky ve výši 35,2 %, ovšem opět je dosaženo maximálního vyměřovacího základu, a proto jsou maximální příspěvky na pojištění cca 244 200 Kč.

3.3. Estonská republika

Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je v Estonsku zahrnuto pod tzv. sociální daň, kterou jsou povinni platit právnické i fyzické osoby a dále nerezidenti, kteří mají v Estonsku stálou provozovnu. Tuto sociální daň nejsou povinni platit nerezidenti, získávající příjem od estonského rezidenta, pokud je tato práce vykonávána v jiném

státě. Toto nasvědčuje uplatňování Nařízení a principu placení pojištění ve státě výkonu činnosti. Sociální daň se odvádí z veškerého příjmu i vedlejších benefitů. Pojištěnou osobou je osoba, která obdrží nějaký příjem v Estonsku, a dále osoba, která je plátcem sociální daně za jinou osobu či za sebe. Výše sociální daně, kterou hradí pouze zaměstnavatel, je 33 % ze zdanitelného příjmu. V Estonsku neexistuje na výši příspěvků ani výši základu, ze kterého se příspěvky vypočítávají žádný limit.

Povinně zdravotně pojištěnou osobou je rezident Estonska nebo osoba v Estonsku žijící na bázi dočasného povolení k pobytu, za které je plátce sociálního pojištění povinen platit příspěvky nebo je povinen platit tyto za sebe. Plátce sociálního pojištění je povinen platit příspěvky za zaměstnance v případě pracovního poměru delšího než jeden měsíc.

Dávky ze zdravotního pojištění, na které přispívá zaměstnavatel 13 % ze zaměstnancova hrubého příjmu, jsou následující:

- a) dávky v nemoci, mateřství a péči o závislou osobu;
 - nemocenské dávky při úrazu či nemoci, karanténě;
 - příspěvek v mateřství, tj. příspěvek v těhotenství a mateřství;
 - příspěvek při osvojení dítěte;
 - příspěvek na péči o dítě nebo člena rodiny.
- b) náhrady za léky;
- c) náhrady za lékařské ošetření.

Systém sociálního zabezpečení je v Estonsku třípilířový. Prvním pilířem je povinné důchodové pojištění, na které z výše uvedené sociální daně ve výši 33 % ze zaměstnancovy mzdy přispívá zaměstnavatel 20 % na důchodové pojištění. Druhým pilířem je tzv. zajištěný důchodový fond, který je povinný pro osoby narozené po 31. prosinci 1982. Pojištěnec si zvolí penzijní fond a přispívá 2 % hrubého příjmu na svůj osobní účet a 4 % platí zaměstnavatel. Třetím pilířem jsou pak doplňkové zajištěné penze³⁰.

³⁰ JANDOVÁ, Lenka: Systém sociálního zabezpečení v EU Estonsko. Národní pojištění; ČSSZ; 11/2008; Ročník 39.

Dávky plynoucí z estonského systému sociálního zabezpečení jsou následující:

- starobní důchod, na který mají nárok osoby obecně starší 60 let (muži 63 let) a byly pojištěny minimálně po dobu 15ti let;
- invalidní důchod, pro osoby starší 16ti let;
- pozůstalostní dávky;
- rodinné dávky zahrnující přídavek na dítě, rodičovský příspěvek;
- příspěvky v nezaměstnanosti, na které zaměstnanec přispívá 0,5 % - 2 % ze svého výdělku a zaměstnavatel 0,25 % - 1 % hrubé mzdy, pro rok 2008 jsou tato procenta stanovena na 0,6 % pro zaměstnance a 0,3 % pro zaměstnavatele.

Příklad: Zaměstnanec odvádí pouze příspěvky na sociální zabezpečení ve výši 2,6 %, takže při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení ve výši cca 26 000 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky ve výši 37,3 %, tj. ve výši cca 373 000 Kč.

3.4. Lotyšská republika

Národní fond sociálního pojištění v Lotyšsku poskytuje příspěvky v nemocnosti, při invaliditě, v mateřství, v nezaměstnanosti, ve stáří a nemoci či úrazu z povolání. I přestože přispívatele platí jen jednu částku, Národní fond sociálního pojištění se skládá z 5 samostatných fondů, a to:

- pro starobní penze;
- pro příspěvky v nezaměstnanosti;
- pro nemoci a úrazy z povolání;
- při postižení;
- mateřství a nemocnosti.

Sociálně pojištění jsou většinou jen daňoví rezidenti Lotyšska, přičemž zaměstnanci jsou povinni přispívat do všech pěti fondů. Sazby příspěvků na sociální pojištění jsou následující:

- 9 % pro zaměstnance pro úplné pokrytí;
- 24,09 % pro zaměstnavatele;

- 33,09 % pro trvalé rezidenty Lotyšska (po uplynutí 183 dnů jejich pobytu na území Lotyšska) zaměstnané nerezidenty nebo pro zaměstnance zaměstnavatelů povinných platit tyto příspěvky na základě Nařízení;
- 31,10 % pro dočasné rezidenty Lotyšska pracující pro nerezidenty.

Maximální příjem, který je v roce 2008 předmětem příspěvků na sociální pojištění je 29 600 LVL (cca 1 095 000 Kč).

Příklad: Na celkové pokrytí platí zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ve výši 9 %, takže při ročním příjmu ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec cca 90 000 Kč. Zaměstnavatel odvede celkové příspěvky ve výši 24,09 %, tj. ve výši cca 240 900 Kč.

3.5. Rumunsko

Do rumunského systému sociálního zabezpečení přispívají jak zaměstnanci, tak zaměstnavatelé. Příspěvky zaměstnanců na sociální a zdravotní pojištění celkově představují 16,5 % jejich hrubých příjmů, přičemž rozdělení na jednotlivá pojištění je následující:

- 9,5 % měsíčně z hrubého příjmu na povinné sociální zabezpečení (např. příspěvek na starobní penzi);
- 6,5 % z měsíčního hrubého příjmu ze zaměstnání na povinné zdravotní pojištění;
- 0,5 % z měsíčního hrubého příjmu ze zaměstnání na povinné příspěvky v nezaměstnanosti.

Zaměstnavatelé přispívají na sociální a zdravotní pojištění v celkové výši od 26,4 % až do 28 % z vyplacených mezd, a to následovně:

- 19,5 % měsíčně z celkové částky vyplacené svým zaměstnancům na povinné sociální zabezpečení (např. příspěvek na starobní penzi);
- 5,5 % měsíčně z celkové částky vyplacené svým zaměstnancům na povinné zdravotní pojištění;

- 1 % měsíčně z celkové částky vyplacené svým zaměstnancům na povinné příspěvky v nezaměstnanosti;
- 0,4 % - 2 % hrubých mezd do fondu pro pracovní úrazy a nemoci;

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění celkem ve výši 16,5 %, tj. cca 165 000 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky průměrně ve výši 27,2 %, tj. cca 272 000 Kč.

3.6. Slovinská republika

Ze systému sociálního zabezpečení jsou hrazeny příspěvky na zdravotní pojištění, penzijní pojištění, pojištění při zdravotním pojištění a pojištění v nezaměstnanosti. Příspěvky na sociální zabezpečení jsou placeny ve Slovinsku jednak zaměstnancem a také zaměstnavatelem z hrubé měsíční mzdy, přičemž není stanoven žádný strop. Konkrétní výši příspěvků znázorňuje následující tabulka:

Tabulka 14: Přehled sazeb příspěvků na sociální zabezpečení ve Slovinsku v roce 2008

Typ pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	CELKEM
Důchodové a pro případ invalidity	15,5 %	8,85 %	24,35 %
Povinné zdravotní	6,36 %	6,56 %	12,92 %
Pro pracovní úrazy a nemoci z povolání		0,53 %	0,53 %
V mateřství	0,1 %	0,1 %	0,2 %
V nezaměstnanosti	0,14 %	0,06 %	0,2 %
Celkem	22,1 %	16,1 %	38,20 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených v časopise Národní pojištění, Ing. Jana Rychtářová, ČSSZ, 10/2008, Ročník 39

Starobní (důchodové) a invalidní pojištění je ve Slovinsku povinné a jednotné pro všechny pojištěnce. Starobní důchod je obecně přiznán osobám starším 58 let s dobou pojištění 40 let u mužů a 38 let u žen. Při kratší době pojištění se navyšuje věk pojištěnce potřebný pro výplatu starobního důchodu. Vedle starobního a invalidního důchodu je ve Slovinsku vyplácen za splnění podmínek daných zákonem také vdovský/vdovecký důchod a pozůstalostní důchod.

Dále je možné žádat o dávky rodičovské, příspěvek při narození dítěte, dětské přídavky, rodinné dávky, přídavky na péči o dítě a částečnou úhradu ušlé mzdy.

Vedle povinného zdravotního pojištění existuje ve Slovinsku také možnost dobrovolného pojištění. Z povinného zdravotního pojištění není hrazena plná zdravotní péče, proto se doporučuje připojistit pro plnou úhradu lékařské péče. Povinné zdravotní pojištění zahrnuje nemocenské pojištění, pojištění proti úrazům a nemocem mimo práci a pojištění proti úrazům a nemocem z povolání. Zajímavostí je, že zaměstnavatel vyplácí dávku za dobu nemoci svého zaměstnance po dobu prvních 30 dnů, poté je výplata dávek přenesena na stát.

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění celkem ve výši 22,1 %, tj. cca 221 000 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky průměrně ve výši 16,1 %, tj. cca 161 000 Kč.

3.7. Rakouská republika

Osoby zaměstnané v Rakousku jsou až na několik výjimek povinny přispívat na povinné sociální pojištění bez ohledu na národnost. Příspěvky jsou placeny jak zaměstnancem, tak zaměstnavatelem a jsou stanoveny jednotným procentem z hrubého příjmu až do stropu v částce 3 930 EUR (cca 98 250 Kč) měsíčně, tj. cca 1 179 000 Kč ročně. Zaměstnavatelův podíl představuje 21,83 % a zaměstnancův 18,07 % v případě úřednických zaměstnání, u ostatních zaměstnání představuje zaměstnancův podíl 18,2 % a zaměstnavatelův 21,7 %, přičemž je celková suma příspěvků 39,9 % a mění se jen poměr příspěvků na zdravotní pojištění. Z těchto příspěvků je pojištěná osoba kryta zdravotním, úrazovým, starobním pojištěním, v mateřství, v pracovní neschopnosti a pojištěním v nezaměstnanosti. Zahraniční pracovník v rakouské společnosti má nárok na starobní penzi pouze v případě, že po skončení jeho zaměstnání bude považován za rakouského rezidenta nebo v případě, že mezi Rakouskem a domovskou zemí tohoto zaměstnance existuje totalizační smlouva.

Tabulka 15: Přehled sazeb příspěvků na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců a zaměstnavatelů v Rakousku v roce 2008

Typ pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	CELKEM
Zdravotní pojištění	3,95 % / 3,82 % u úředníků	3,70 % / 3,83 % u úředníků	7,65 %
Úrazové pojištění	-	1,40 %	1,40 %
Starobní důchod	10,25 %	12,55 %	22,80 %
Pojištění v nezaměstnanosti	3,00 %	3,00 %	6 %
Příspěvek zaměstnavatele v insolventi	-	0,55 %	0,55 %
Fond bydlení	0,50 %	0,50 %	1 %
Příspěvek na komoru práce	0,50 %	-	0,50 %
CELKEM	18,20 % / 18,07 %	21,70 % / 21,83 %	39,9 %

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD;
<http://online2.ibfd.org/gvi/>*

Příklad: Zaměstnanec odvede při ročním příjmu ve výši 1 000 000 Kč příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění průměrně ve výši 18,135 %, tj. cca 181 350 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky průměrně ve výši 21,765 %, tj. cca 217 650 Kč.

3.8. Spolková republika Německo

Německý systém povinného sociálního zabezpečení pokrývá následující oblasti, na které jsou příspěvky stejnoměrně hrazeny zaměstnancem i zaměstnavatelem v závislosti na oblast podnikání a rizikový faktor:

- pojištění ve stáří;
- pojištění v nezaměstnanosti;
- zdravotní pojištění;
- ošetrovatelskou péči pro případ zdravotního postižení či stáří.

Povinné pojištění se vztahuje na všechny osoby pracující v Německu a v roce 2008 činí příspěvek na pojištění ve stáří 19,9 % a pojištění v nezaměstnanosti 3,3 %, tj. celkem 23,2 % příjmu ze zaměstnání do výše stropu 63 600 EUR (cca 1 590 000 Kč) pro západoněmecké státy a 54 000 EUR (cca 1 350 000 Kč) pro východoněmecké státy ročně. Takto vypočtené příspěvky na sociální zabezpečení jsou ovšem z poloviny

hrazeny zaměstnavatelem, přičemž zaměstnancova část musí být odvedena měsíčně. Příjem převyšující uvedené stropy není předmětem příspěvků na sociální zabezpečení.

Státní zdravotní pojištění je povinné pro všechny osoby do stanovené maximální částky stropu pro placení příspěvků na zdravotní pojištění ve výši 43 200 EUR (cca 1 080 000 Kč). Pokud je překročen tento strop, není povinnost dále přispívat, nicméně je možné přispívat dobrovolně. Výše sazby příspěvků na zdravotní pojištění závisí na místních státních zdravotnických institucích. V roce 2008 je průměrná sazba přibližně 13,9 %, přičemž polovina příspěvku musí být placena zaměstnavatelem.

Každý zaměstnanec a zaměstnavatel je vedle zdravotního pojištění povinen přispívat na ošetrovatelskou péči ve výši 1,7 % příjmu až do výše 43 200 EUR příjmu (cca 1 080 000 Kč).

Pro větší názornost připojuji tabulku přehledu, jak se platí příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v Německu v roce 2008.

Tabulka 16: Přehled sazeb příspěvků na sociální a zdravotní pojištění v Německu v roce 2008

Typ pojištění	Sazba	Strop (EUR/měs)	Maximální příspěvky hrazené zaměstnavatelem (EUR/měs)	Maximální příspěvky hrazené zaměstnancem (EUR/měs)
Starobní penze	19,9 %	5 300 / 4 500	527 / 448	527 / 448
Nezaměstnanost	3,3 %	5 300 / 4 500	87 / 74	87 / 74
Zdravotní pojištění	13,9 %	3 600	250	283
Ošetrovatelská péče	1,7 %	3 600	61	61
CELKEM	38,8 %*		925 / 833	958 / 866

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD;
<http://online2.ibfd.org/gvi/>*

* Přičemž zaměstnanec i zaměstnavatel uhradí polovinu starobní penze, příspěvku na nezaměstnanost, zdravotní pojištění, ale každý zvlášť celý příspěvek na ošetrovatelskou péči, tj. maximálně 20,25 %.

Příklad: Zaměstnanec i zaměstnavatel odvádějí příspěvky na pojištění ve stejné výši 20,25 %, proto při příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč ročně zaplatí každý cca 202 500 Kč.

3.9. Finská republika

Ve Finsku jsou všechny osoby povinny platit příspěvky na zdravotní pojištění stanovené instituci sociálního pojištění. Zaměstnanci platí 1,24 % ze svého zdanitelného příjmu (čistého po odpočtech) na příspěvek v ošetřování a dále 0,67 % z hrubého příjmu na denní podporu. Celkem tedy zaměstnanci na zdravotní pojištění přispívají 1,91 % a není stanoven žádný strop. Zaměstnanci dále ze svého příjmu platí příspěvky na penzijní pojištění ve výši 4,1 % a příspěvky na pojištění v nezaměstnanosti ve výši 0,34 % ze svých hrubých příjmů.

Zaměstnavatelé průměrně přispívají přibližně 21,85 % z hrubých příjmů, které jsou předmětem srážkové daně. Uvedené procento se skládá:

- 2,771 % - 5,871 % na národní penzijní pojištění a pojištění v nemoci;
- 0,07 % na skupinové životní pojištění;
- průměrně 17,3 % na penzijní pojištění;
- 1 % na úrazové pojištění;
- 0,7 % na pojištění v nezaměstnanosti.

Příklad: Zaměstnanec odvede příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění ve výši 6,35 %, tj. při ročním příjmu ve výši 1 000 000 Kč odvede přibližně 63 500 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky v celkové výši 21,85 %, tj. při uvedeném příjmu zaměstnance cca 218 500 Kč.

3.10. Švédské království

Příspěvky na sociální zabezpečení jsou placeny zaměstnavateli ve prospěch zaměstnanců ze zdanitelného příjmu zaměstnanců, s výjimkou příjmu do 1 000 SEK (cca 2 400 Kč), který není předmětem sociálního zabezpečení. Zaměstnanec by měl přispívat na penzijní pojištění ve výši 7 % ze svých příjmů, nicméně je stanoven maximální příjem, ze kterého se tyto příspěvky platí, a to ve výši 387 300 SEK (cca 930 000 Kč). Výše příspěvků zaměstnavatele v roce 2008 je následující:

Tabulka 17: Přehled sazeb příspěvků na sociální zabezpečení v roce 2008 ve Švédsku

Typ pojištění	Sazba
Pojištění na starobní penzi	10,21 %
Zdravotní pojištění	7,71 %
Příspěvek na nezaměstnanost	2,43 %
Penzijní pojištění	1,70 %
Rodičovské pojištění	2,20 %
Úrazové pojištění	0,68 %
Obecná daň z příjmů	7,49 %
CELKEM	32,42 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD; <http://online2.ibfd.org/gvi/>

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení ve výši 7 % nicméně maximálně ve výši přibližně 65 100 Kč, jelikož je při uvedeném ročním příjmu dosaženo maximálního vyměřovacího základu ve výši cca 930 000 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky ve výši 32,42 %, což při uvedeném příjmu zaměstnance představuje cca 324 200 Kč.

3.11. Španělské království

Španělský systém sociálního zabezpečení je financován zaměstnavateli, zaměstnanci nebo osobami samostatně výdělečně činnými a státem. Všichni zaměstnanci musí povinně do tohoto systému přispívat. Příspěvky se počítají z měsíčních příjmů zaměstnanců ve výši dle kategorie příjmů, které mají stanoveny minimální a maximální základy pro výpočet příspěvků na sociální zabezpečení. Tyto se pohybují v rozmezí od 700 EUR/měs. do 977,4 EUR/měs. pro minimální základ, přičemž maximální měsíční základ je 3 074,1 EUR (cca 77 000 Kč měsíčně, tj. cca 920 000 Kč ročně).

Zaměstnavatel přispívá na sociální zabezpečení 30,15 % z příjmů zaměstnance. Výše zaměstnancových příspěvků na sociální zabezpečení je celkem 6,35 %, přičemž skladba je následující:

- 4,70 % do obecného fondu;
- 1,55 % na pojištění v nezaměstnanosti;
- 0,10 % příspěvky na vzdělání.

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální zabezpečení ve výši 6,35 %, nicméně maximálně ve výši přibližně 58 420 Kč, jelikož při uvedeném ročním příjmu je dosaženo maximálního vyměřovacího základu ve výši cca 920 000 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky ve výši 30,15 %, ale také maximálně z příjmu ve výši přibližně 920 000 Kč, tj. cca 277 380 Kč.

3.12. Belgické království

Příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hradí zaměstnanec i zaměstnavatel. Tyto se oproti měsíčnímu způsobu placení v ostatních zkoumaných státech odvádí čtvrtletně. Výše příspěvků se počítá z hrubého příjmu ze zaměstnání příslušné osoby, přičemž se podobně jako v Rakousku platí jiné příspěvky na pojištění u úředníků. Hrubé příjmy “normálních” zaměstnanců se pro účely výpočtu příspěvků na pojištění navyšuje o 8 %, kdežto příspěvky na pojištění úředníků se počítají z pouze hrubých mezd. Neexistují ani maximální výše příspěvků na sociální pojištění ani maximální výše vyměřovacího základu. Dávky, které se ze systému sociálního pojištění hradí jsou následující:

- zdravotní péče;
- nemoc;
- starobní penze;
- mateřská;
- příspěvky na dítě;
- nezaměstnanost.

Tabulka 18: Přehled sazeb příspěvků na sociální a zdravotní pojištění v roce 2008 v Belgii

Typ pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel	CELKEM
Penze	7,5 %	8,86 %	16,36 %
Nemocenské	1,15 %	2,35 %	3,50 %
Nezaměstnanost	0,87 %	1,46 %	2,33 %
Zdravotní péče	3,55 %	3,80 %	7,35 %
Příspěvek na dítě	-	7 %	7 %
Nemoc z povolání	-	1 %	1 %
Úrazy v zaměstnání	-	0,30 %	0,30 %
Volno na vzdělání	-	0,08 %	0,08 %
Dovolená	-	6 %/ 0 % u úředníků	6 %
Péče o dítě	-	0,05	0,05
Azbestový fond	-	0,01	0,01
CELKEM	13,07 %	30,91 % / 24,91 % u úředníků	43,98 %

*Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených na internetové stránce IBFD;
<http://online2.ibfd.org/gvi/>*

Jak je vidět z tabulky, u úřednických profesí není stanoven příspěvek na dovolenou v rámci oficiálního systému sociálního zabezpečení, nicméně je potřeba k výše uvedenému přičíst tyto příspěvky ve výši 0,8975 %. Zaměstnavatel musí dále přispívat na tzv. mzdovou zdrženlivost ve výši 7,48 %, resp. 5,67 % u úředníků, a dále na dodatečné příspěvky v nezaměstnanosti ve výši 1,6 % u zaměstnavatelů s deseti a více zaměstnanci. Vzhledem ke komplikovanosti struktury příspěvků zaměstnavatele na sociální zabezpečení je možné říct, že v průměru představují zaměstnavatelovy příspěvky 35 %.

Příklad: Při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč odvede zaměstnanec příspěvky na sociální a zdravotní pojištění ve výši 13,07 %, tj. cca 130 700 Kč. Zaměstnavatel odvede příspěvky průměrně ve výši 35 %, tj. cca 350 000 Kč.

4. Analýza zjištěných informací

4.1. Analýza informací týkajících se zdanění příjmů nerezidentů

Porovnáním daňové legislativy států uvedených ve druhé kapitole jsem sestavila přehled základních poznatků, který jsem rozdělila do podskupin, a to:

- 1) nadřazenost smluv o zamezení dvojímu zdanění vč. definice daňových nerezidentů a postup při určování doby rozhodné pro rezidentství;
- 2) základní daňové porovnání, tj. zdaňovací období, sazba daně, základ daně;
- 3) nárok nerezidentů na daňové úlevy a související podmínky.

Ad 1)

Stát	Nadřazenost smluv o zamezení dvojímu zdanění nad národní legislativou	Přímá definice daňového nerezidenta v daňovém zákoně	Určování limitu pro rezidentství, tj. 183 dní
Česko	ano	ne	v kalendářním roce
Slovensko	ano	částečně ano	v kalendářním roce
Estonsko	ano	částečně ano	ve 12ti po sobě jdoucích měsících
Lotyšsko	ano	ne	v jakémkoliv 12ti měsíčním období
Rumunsko	ano	částečně ano	ve 12ti po sobě jdoucích měsících
Slovinsko	ano	ne	v kalendářním roce
Rakousko	ano	ne	v kalendářním roce
Německo	ano	ne	ve 12ti po sobě jdoucích měsících
Finsko	ano	částečně ano	6 měsíců nepřetřžitě
Švédsko	ano	ne	6 měsíců nepřetřžitě
Španělsko	ano	ne	v kalendářním roce
Belgie	ano	ne	-

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených výše

Z výše uvedené tabulky při srovnání zemí, kterými jsem se ve své diplomové práci zabývala, lze zjistit, že všechny uvedené státy přiznávají nadřazenost smlouvám o zamezení dvojímu zdanění před národní legislativou, z čehož lze usuzovat, že všechny uvedené státy mají tendenci k harmonizaci daňových systémů v EU.

Ani Modelová smlouva OECD, ani žádný ze zkoumaných států nemají přímou definici daňového nerezidenta ve své daňové legislativě. Slovensko, Rumunsko, Estonsko a Finsko mají alespoň ve své legislativě zmíněno, že osoba, která nesplňuje podmínky pro daňového rezidenta, se považuje za daňového nerezidenta. Ostatní státy mají většinou ve své daňové legislativě stanoveno pouze, že osoba nesplňující podmínky pro daňového rezidenta, má neomezenou daňovou povinnost. Tedy, že v dané zemi daní pouze příjmy získané ze zdrojů této země, což se shodně aplikuje u všech výše uvedených zemích.

Nicméně princip zdanění příjmů daňových rezidentů a daňových nerezidentů je u všech zkoumaných států stejný, tj. u rezidentů se zdaňují celosvětové příjmy a u nerezidentů jen příjmy ze zdrojů v dané zemi. Dále je možné u severských států a u Španělska vidět, že si tyto státy hlídají své občany i po jejich odjezdu ze země, kdy jim jejich rezidentství platí po určitou dobu po odjezdu, pokud neprokáží, že jsou daňovými rezidenty jiného státu.

Při určování daňového rezidentství používá mnoho států mimo jiné časový test minimálního pobytu po dobu 183 dní, příp. 6 měsíců, ale jednotlivé státy se liší obdobím, za které se období 183 dní počítá. Jak je možné z výše uvedené tabulky vidět, počítá se toto období jak v kalendářním roce, tak ve 12ti měsíčním období, výjimečně jinak. Při svém bádání jsem se snažila dopátrat i jak se období 183 dní počítá, ale bohužel toto se mi nepodařilo. U České republiky a Rumunska jsem se při svém zkoumání dozvěděla, že se do tohoto období zahrnují jak dny příjezdů, tak dny odjezdů, tedy se dá říct, že opravdu na bázi fyzické přítomnosti, jak stanoví Modelová smlouva OECD. U počítání dní na základě 6ti měsíčního období (Švédsko, Finsko) se většinou bere v úvahu nepřetržitost tohoto období, přičemž se tolerují i dočasné pobyty mimo území těchto států. V Belgii je princip určování rezidentství trochu odlišný a je postaven spíše na faktické přítomnosti s ohledem na osobní vazby k Belgii, tzn. že daná osoba by

se mohla stát belgickým daňovým rezidentem před uplynutím lhůty 183 dní, tj. dříve než v ostatních zkoumaných státech.

Ad 2)

Následující tabulka shrnuje základní daňové porovnání příslušných států. Jak je vidět, všechny státy považují za zdaňovací období kalendářní rok. Nicméně lhůta pro podání daňového přiznání se liší, ale všechny lhůty dalo by se říct začínají až ve třetím měsíci následujícího roku. Sazbu daně z příjmů fyzických osob ze zaměstnání lze shrnout do intervalu od 8,5 % do 50 %, přičemž v některých státech si mohou daňoví nerezidenti vybrat způsob zdanění na stejném principu jako daňoví rezidenti s uplatněním veškerých daňových výhod. Z uvedené tabulky je možné vidět jakýsi „nový“ přístup ke zdanění příjmů ze závislé činnosti u států, které do EU přistoupily po roce 2004, tj. většina těchto států uplatňuje lineární sazbu daně a většinou je tato sazba nižší než průměr progresivních sazeb ve státech, které v té době již byly členy EU.

Co se týče základu daně, zjišťujeme, že některé státy zdaňují pouze příjmy (Estonsko, Slovinsko a Španělsko), některé dovolují odečíst příspěvky zaměstnance na sociální a zdravotní pojištění (ve Finsku pouze na sociální pojištění) a/nebo výdaje související s dosaženými příjmy. Česká republika se v tomto obecném přehledu odlišuje, jelikož zdaňuje tzv. superhrubý příjem, tj. hrubou mzdu navýšenou o část příspěvků na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placenou zaměstnavatelem.

Stát	Zdaňovací období	Základní lhůta pro podání daňového přiznání	Sazba daně ze závislé činnosti	Základ daně ze závislé činnosti
Česko	kalendářní rok	31.3. následujícího roku	15 %	superhrubá mzda
Slovensko	kalendářní rok	31.3. následujícího roku	19 %	příjmy - SZP ³¹
Estonsko	kalendářní rok	31.3. následujícího roku	21 %	příjmy
Lotyšsko	kalendářní rok	1.4. následujícího roku	25 %	příjmy - SZP - výdaje
Rumunsko	kalendářní rok	15.5. následujícího roku	16 %	příjmy - SZP
Slovinsko	kalendářní rok	30.6. následujícího roku	16 % - 41 %	příjmy
Rakousko	kalendářní rok	31.3. následujícího roku	23 % - 50 %	příjmy - SZP - výdaje
Německo	kalendářní rok	31. 5. následujícího roku	15 % - 42 %	příjmy - výdaje
Finsko	kalendářní rok	duben následujícího roku	8,5 % - 31,5 %	příjmy - SP ³² - výdaje
Švédsko	kalendářní rok	2. květen následujícího roku	20 % - 25 %	příjmy - výdaje
Španělsko	kalendářní rok	1. květen - 30. červen následujícího roku	24 % nebo 24 % - 43 %	příjmy
Belgie	kalendářní rok	30. 6. následujícího roku	25 % - 50 %	příjmy - SZP - výdaje

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených výše

Ad 3)

V poslední tabulce porovnávám nárok daňových nerezidentů na základní daňovou úlevu a další daňové úlevy, na které mají nárok daňoví rezidenti, a související podmínku minimálního procentního podílu příjmů ze zdrojů dané země na celosvětových příjmech daňového nerezidenta.

³¹ Příspěvky zaměstnance na sociální a zdravotní pojištění.

³² Příspěvky zaměstnance na sociální pojištění.

Stát	Nárok na základní daňovou úlevu	Nárok na další daňové úlevy	Podmínka minimálního podílu příjmů z dané země na celosvětovém příjmu pro uplatnění základní nebo dalších daňových úlev
Česko	ano vždy	ano při splnění podmínky	90 %
Slovensko	ano vždy	ne	-
Estonsko	ano při splnění podmínky	ano při splnění podmínky	75 %
Lotyšsko	ano při splnění podmínky	ano při splnění podmínky	75 %
Rumunsko	ne	ne	-
Slovinsko	ano při splnění podmínky	ano při splnění podmínky	90 %
Rakousko	volba		90 %
Německo	ano	ne	-
Finsko	ano při splnění podmínky	ano při splnění podmínky	75 %
Švédsko	volba		-
Španělsko	volba		-
Belgie	ano	ano při splnění podmínky	75 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených výše

Z uvedeného vyplývá, že v nároku na základní daňovou úlevu se zkoumané státy liší. Česká a Slovenská republika, Německo a Belgie nárok přiznávají. Rumunsko naopak vůbec ne. A ostatní státy buď přiznávají tento základní nárok při splnění podmínky minimálního příjmu ze zdrojů tohoto státu nebo dávají daňovým nerezidentům volbu způsobu zdanění. U nároků na ostatní daňové úlevy už se uvedené státy více přibližují, protože buď tyto úlevy poskytují za splnění podmínky minimálního příjmu z jejich zdrojů nebo vůbec, přičemž procento minimálního příjmu ze zdrojů na území jejich státu kolísá od 75 % do 90 %. V některých státech se navíc toto omezení uplatňuje pouze na občany států EU.

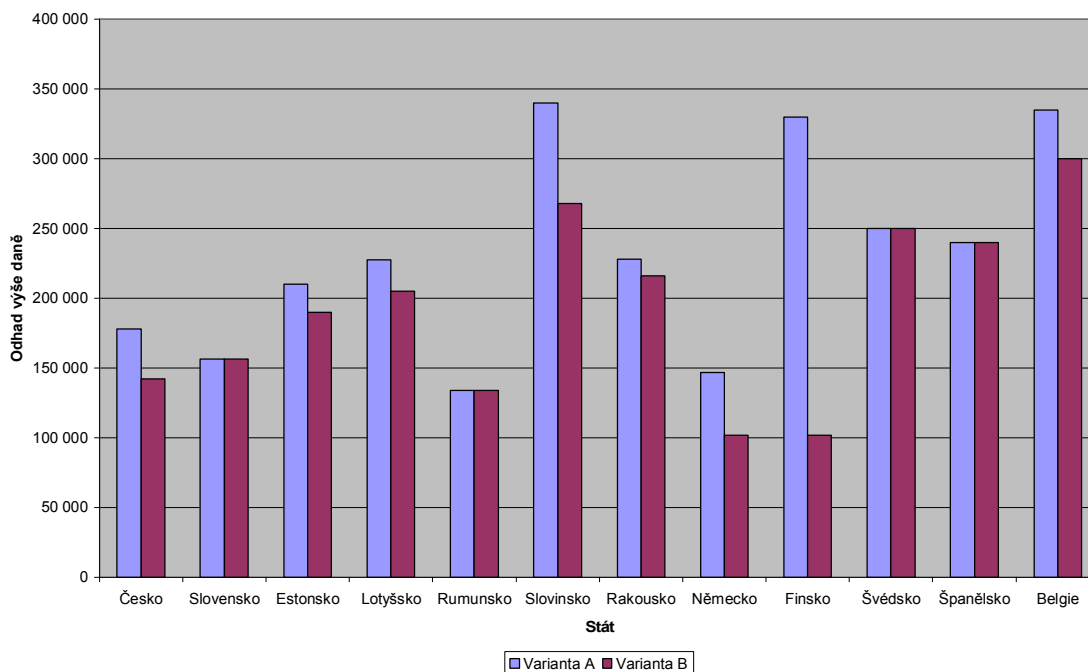
V následujícím přehledu jsem odhadem propočítala daňovou povinnost v jednotlivých státech při ročním příjmu daňového nerezidenta ve výši 1 000 000 Kč s manželkou, která nemá žádné příjmy, a jedním dítětem. Varianta A znázorňuje situaci, kdy tento daňový nerezident nesplňuje podmínku pro uplatnění daňových zvýhodnění. Varianta B pak situaci, kdy tuto podmínku splňuje.

Tabulka 19: Odhad daňové povinnosti při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč v jednotlivých státech (v Kč)

Stát	Varianta A	Varianta B
Česko	178 000	142 000
Slovensko	156 500	156 500
Estonsko	210 000	190 000
Lotyšsko	227 500	205 000
Rumunsko	134 000	134 000
Slovinsko	340 000	268 000
Rakousko	228 000	216 000
Německo	147 000	102 000
Finsko	330 000	102 000
Švédsko	250 000	250 000
Španělsko	240 000	240 000
Belgie	335 000	300 000

Zdroj: vlastní

Graf 7: Odhad daňové povinnosti zaměstnance při ročním příjmu 1 000 000 Kč ve zkoumaných státech v roce 2008 (v Kč)



Zdroj: vlastní

Z uvedeného grafu lze vidět, že velikost daňové povinnosti při stanovené výši příjmu se podle mých odhadů v případě varianty A pohybuje od 134 000 Kč do 340 000 Kč, přičemž nejvyšší je ve Slovinsku a nejnižší v Rumunsku. V případě varianty B se velikost daňové povinnosti odhadem pohybuje v rozmezí od 102 000 Kč do 300 000 Kč. Lze tedy vysledovat, že v případě splnění podmínky pro využití daňových zvýhodnění (varianta B) se daňové zatížení daňových nerezidentů přibližuje. Lze ovšem

také říct, že velikost daňového zatížení se uplatněním daňových zvýhodnění nijak extrémně nesnižuje, takže si myslím, že tento motiv by neměl mít v rozhodování o mezinárodní pracovní migraci velký vliv. Největší rozdíl lze vidět v případě Finska, kdy je příjem samotného daňového nerezidenta zdaněn vysokou srážkovou daní, zatímco pokud daňový nerezident splní danou podmínku minimálního příjmu ze zdrojů z Finska, může být zdaněn mnohem nižší progresivní daňovou sazbou jako daňový rezident.

4.2. Analýza informací týkajících se sociálního a zdravotního pojištění nerezidentů

Pro porovnání jsem nejprve použila výši sazeb příspěvků zaměstnance a zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění. Z tohoto porovnání lze shrnout, že sazba zaměstnancových příspěvků na pojištění se pohybuje v rozmezí od 2,6 % do 22,1 % a zaměstnavatelových příspěvků na pojištění v rozmezí od 16,1 % do 37,3 %, jak je uvedeno níže v tabulce.

Tabulka 20: Přehled sazeb na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance a zaměstnavatele ve zkoumaných státech v roce 2008

	Zaměstnanec (v %)	Zaměstnavatel (v %)
Česko	12,500	35,000
Slovensko	13,400	35,200
Estonsko	2,600	37,300
Lotyšsko	9,000	24,090
Rumunsko	16,500	27,200
Slovinsko	22,100	16,100
Rakousko	18,135	21,765
Německo	20,250	20,250
Finsko	6,350	21,850
Švédsko	7,000	32,430
Španělsko	6,350	30,150
Belgie	13,070	35,000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených výše

Dále je třeba zmínit, že rozhodování o mezinárodní pracovní migraci může ovlivnit i existence maximálního vyměřovacího základu či maximální výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění. Dle uvedených informací ze zkoumaných států EU lze shrnout, že maximální vyměřovací základy existují pouze v České republice, Slovensku, Lotyšsku, Rakousku, Německu, Švédsku a Španělsku. Dle mého názoru může rozhodování v některých případech, zejména u nízkopříjmových skupin obyvatel,

ovlivnit také výše minimálních vyměřovacích základů či příspěvků, nicméně toto nebylo vzhledem k rozsahu diplomové práce předmětem mého zkoumání.

Ve třetí části mé diplomové práce jsem uváděla u každého zkoumaného státu EU abstraktní příklad na výši příspěvků zaměstnance a zaměstnavatele při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč. Jednotlivé výsledky jsem shrnula do níže uvedené tabulky, která uvádí přibližné příspěvky na sociální a zdravotní pojištění přepočtené na Kč v jednotlivých zkoumaných zemích EU. U států, ve kterých výše příspěvků kolísá podle typu práce, kterou daná osoba vykonává (např. úředníci), jsem při výpočtech použila průměrnou výši jednotlivých sazeb.

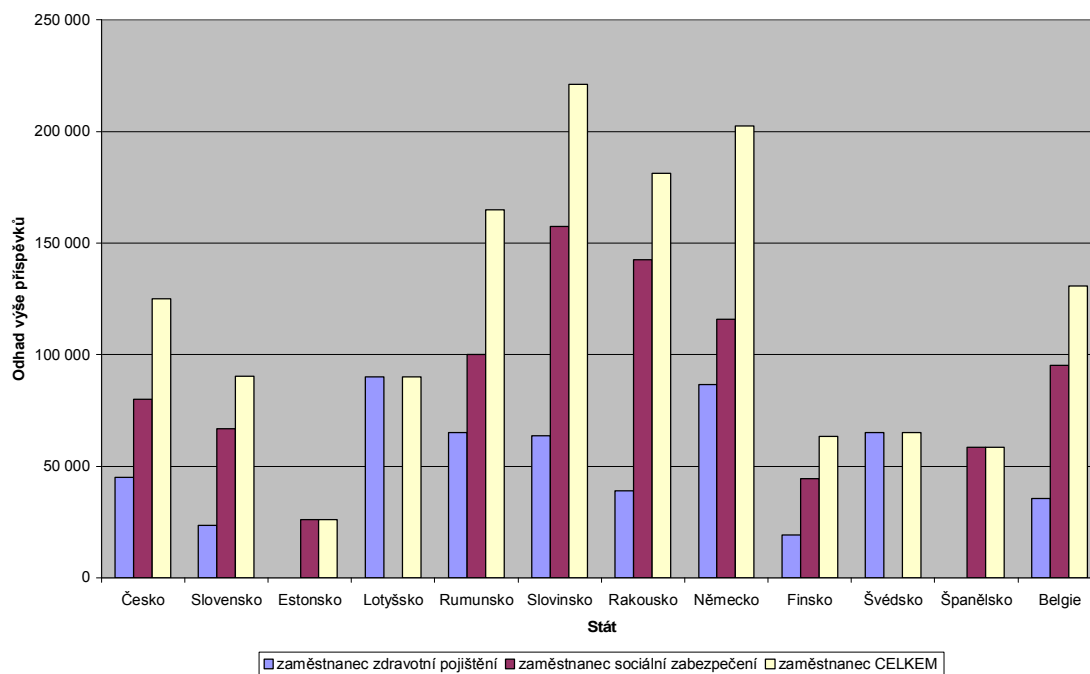
Tabulka 21: Odhad výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění ve zkoumaných státech při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč

	zaměstnanec			zaměstnavatel			CELKEM
	zdravotní pojištění	sociální zabezpečení	CELKEM	zdravotní pojištění	sociální zabezpečení	CELKEM	
Česko	45 000	80 000	125 000	90 000	260 000	350 000	475 000
Slovensko	23 504	66 790	90 300	58 760	185 440	244 200	334 500
Estonsko	0	26 000	26 000	130 000	243 000	373 000	399 000
Lotyšsko	90 000		90 000	240 900		240 900	330 900
Rumunsko	65 000	100 000	165 000	55 000	217 000	272 000	437 000
Slovinsko	63 600	157 400	221 000	65 600	95 400	161 000	382 000
Rakousko	38 850	142 500	181 350	37 650	180 000	217 650	399 000
Německo	86 500	116 000	202 500	86 500	116 000	202 500	405 000
Finsko	19 100	44 400	63 500	218 500		218 500	282 000
Švédsko	65 100		65 100	77 100	247 100	324 200	389 300
Španělsko	0	58 420	58 420	0	277 380	277 380	335 800
Belgie	35 500	95 200	130 700	38 000	312 000	350 000	480 700

Zdroj: vlastní

Celkové náklady na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance a zaměstnavatele jsou dle údajů v posledním sloupci výše uvedené tabulky nejvyšší v Belgii, pak v České republice a Rumunsku. Nejnižší jsou ve Finsku, Lotyšsku a na Slovensku. Údaje uvedené v tabulce lze dále rozdělit z pohledu zaměstnance a zaměstnavatele.

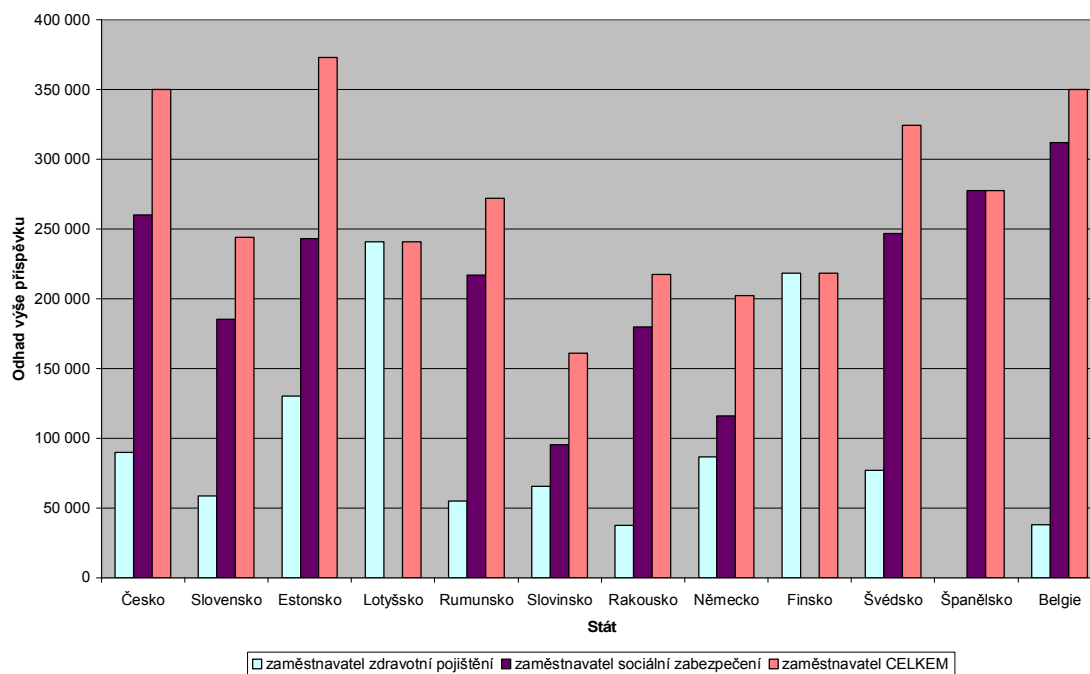
Graf 8: Odhad výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance ve zkoumaných státech při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč



Zdroj: vlastní

Jak je možné vidět z uvedeného grafu, pokud by se měl zaměstnanec rozhodovat podle výše povinných příspěvků na sociální a zdravotní pojištění zda půjde pracovat do zahraničí, vybral by si z uvedených států zřejmě Estonsko, kde jsou příspěvky celkově nejnižší. Následuje Španělsko, Finsko a Švédsko. Při tomto způsobu rozhodování by si zřejmě nevybral Slovinsko, kde jsou tyto příspěvky nejvyšší, a dále Německo a Rakousko.

Graf 9: Odhad výše příspěvků zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění ve zkoumaných státech při ročním příjmu zaměstnance 1 000 000 Kč



Zdroj: vlastní

Při rozhodování zaměstnavatele, do kterého státu vyslat svého zaměstnance k výkonu práce, by z pohledu výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění jistě zvítězilo Slovinsko, následováno Německem a Rakouskem. Tedy přesně naopak než v případě zaměstnancova rozhodování. Nejvyšší náklady na tyto příspěvky by měl v Estonsku, České republice, Belgii a ve Švédsku.

Z uvedených grafů plyne zajímavý závěr, že zájmy zaměstnance a zaměstnavatele se při rozhodování o státu, ve kterém by měl zaměstnanec vykonávat svou činnost, můžou značně rozcházet, jelikož lze na základě výše uvedených grafů obecně odvodit, že ve státě, ve kterém jsou zaměstnancovy příspěvky na sociální a zdravotní pojištění nejvyšší, jsou tyto zaměstnavatelovy příspěvky nejnižší a naopak.

Z dostupných informací jsem se také pokusila vytvořit přehled dávek, na které mají jednotlivci nárok ze zaplacených příspěvků na sociální a zdravotní pojištění v jednotlivých zkoumaných státech EU.

Tabulka 22: Přehled základních dávek, na které má jednotlivec nárok ve zkoumaných státech EU

	Zdravotní pojištění	Starobní důchod	Invalidní důchod / úrazové pojištění	Příspěvky v nemoci	Příspěvky v mateřství / péči o dítě	Příspěvky v nezaměstnanosti
Česko	+	+	+	+	+	+
Slovensko	+	+	+	+	+	+
Estonsko	+	+	+	+	+	+
Lotyšsko	+	+	+	+	+	+
Rumunsko	+	+	+	+	+	+
Slovinsko	+	+	+	+	+	+
Rakousko	+	+	+	+	+	+
Německo	+	+	+	-	-	+
Finsko	+	+	+	+	-	+
Švédsko	+	+	+	-	- *	+
Španělsko	- **	- **	- **	- **	- **	+
Belgie	+	+	+	+	+	+

Zdroj: Vlastní zpracování na základě informací uvedených výše

** Ve Švédsku nicméně existuje rodičovské pojištění, které tyto dávky může kryt.

* Ve Španělsku nicméně existuje obecný fond, ve kterém tyto dávky mohou být zahrnuty.

Jak je možné vidět z uvedené tabulky, veskrze všechny zkoumané státy poskytují uvedené základní dávky ze svých systémů, tedy z příspěvků zaměstnanců a zaměstnavatelů na sociální a zdravotní pojištění. Nicméně jelikož nelze z dostupných informací zjistit přesnou skladbu některých příspěvků, domnívám se, že všechny zkoumané státy budou víceméně poskytovat dávky kryté Nařízením. Motivaci k pracovní migraci zaměstnanců tak spíše bude výše vyplácených dávek a podmínky stanovené konkrétním státem pro čerpání jednotlivých dávek.

4.3. Souhrnná analýza

Na závěr si dovoluji shrnout celkovou výši zaměstnancových odvodů, tj. součet průměrných odhadů daňové povinnosti varianty A a B uvedených v tabulce č. 19 výše a odhadů výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance z tabulky č. 21 při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč. A dále odhad celkového zatížení práce ve zkoumaných státech, tedy součet zaměstnancových a zaměstnavatelových příspěvků na sociální a zdravotní pojištění a daňové povinnosti ve zkoumaných státech při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč.

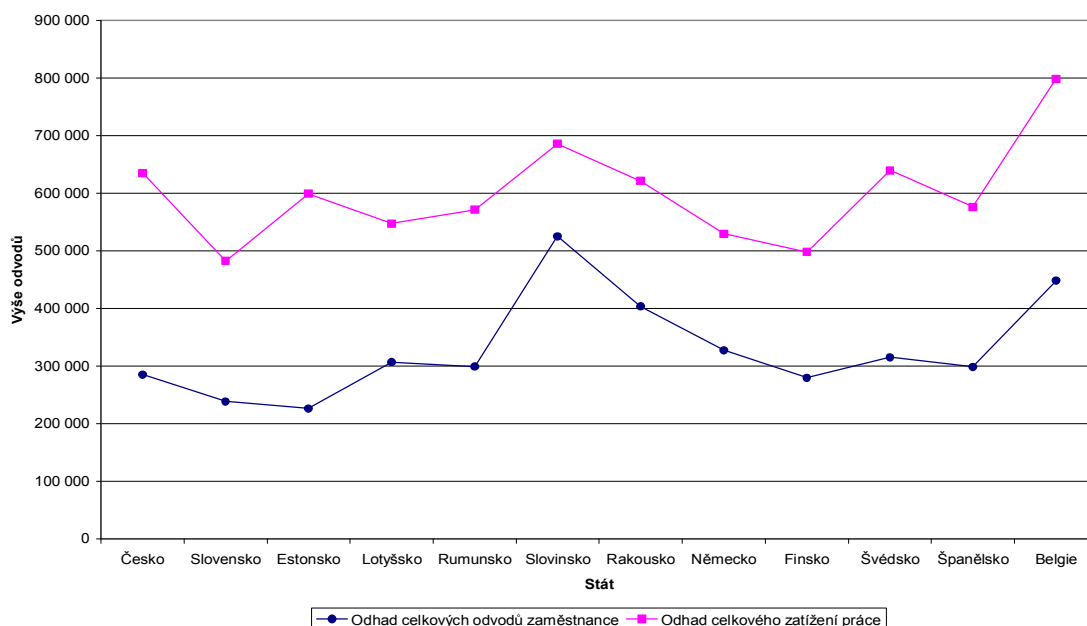
Tabulka 23: Odhad výše celkových odvodů zaměstnance ve zkoumaných státech a odhad výše celkového zatížení práce při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč

	Odhad výše příspěvků zaměstnance na sociální a zdravotní pojištění	Průměrná výše odhadů daňové povinnosti variant A a B	Odhad výše celkových odvodů zaměstnance	Odhad výše příspěvků zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění	Odhad výše celkového zatížení práce
Česko	125 000	160 000	285 000	350 000	635 000
Slovensko	90 300	148 000	238 300	244 200	482 500
Estonsko	26 000	200 000	226 000	373 000	599 000
Lotyšsko	90 000	216 250	306 250	240 900	547 150
Rumunsko	165 000	134 000	299 000	272 000	571 000
Slovinsko	221 000	304 000	525 000	161 000	686 000
Rakousko	181 350	222 000	403 350	217 650	621 000
Německo	202 500	124 500	327 000	202 500	529 500
Finsko	63 500	216 000	279 500	218 500	498 000
Švédsko	65 100	250 000	315 100	324 200	639 300
Španělsko	58 420	240 000	298 420	277 380	575 800
Belgie	130 700	317 500	448 200	350 000	798 200

Zdroj: vlastní

Jak je možné vidět z uvedené tabulky, nejvyšší celkové příspěvky by zaměstnanec ze svého příjmu odváděl ve Slovinsku, a dále v Belgii a Rakousku. Nejméně by pak platil v Estonsku, na Slovensku a ve Finsku. Celkové zatížení práce je nejvyšší v Belgii, poté ve Slovinsku a České republice. Nejnižší zatížení práce je pak na Slovensku, ve Finsku a Německu.

Graf 10: Odhad celkové výše zaměstnancových odvodů a zatížení práce ve zkoumaných zemích při ročním příjmu zaměstnance ve výši 1 000 000 Kč



Zdroj: vlastní

V této souvislosti je třeba zmínit, že podle statistiky Eurostat, bohužel ovšem z roku 2006, byla implicitní daňová sazba na práci ze zkoumaných států nejvyšší ve Švédsku, dále v Belgii a Rakousku. Nejnižší pak na Slovensku, v Estonsku a Lotyšsku. Uvedené údaje se mohou různit jednak zkoumaným rokem a dále vzhledem k mým abstraktním propočtům odhadů daňové povinnosti a výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění zaměstnance a zaměstnavatele ve zkoumaných zemích.

Závěr

Podle popisu způsobů zdanění příjmů daňových nerezidentů ve vybraných státech EU ve druhé části mé diplomové práce je možné odpovědět na v úvodu uvedenou hypotézu, a to, že zkoumané státy EU přijaly koordinační nařízení EU a adoptovaly je do svých daňových legislativ. Princip rozdělení daňových poplatníků na daňové rezidenty s neomezenou daňovou povinností a daňové nerezidenty s omezenou daňovou povinností ze zdrojů daného státu funguje ve všech zkoumaných zemích stejně. V daňové legislativě žádného ze zkoumaných států ovšem nenalezneme přímou definici daňového nerezidenta. Všechny zkoumané státy, s výjimkou Belgie, považují za daňové nerezidenty osoby, které pobývají na území konkrétního státu po dobu kratší než stanovenou příslušnou daňovou legislativou. Odlišnosti při porovnání ustanovení týkajících se daňových nerezidentů lze nalézt v konkrétních detailech jako např. ve způsobu určení období rozhodném pro počítání doby rozhodné pro určení rezidentství.

Co se týče otázky, zda míra zdanění může ovlivnit rozhodování o mezinárodní pracovní migraci, docházím k závěru, že míra zdanění bude ve většině případů rozhodující, jelikož tato se ve zkoumaných státech významně lišila. Velkou váhu při takovémto rozhodování bude také mít způsob stanovení základu daně v konkrétním státě, jelikož tento se ve zkoumaných státech také významně lišil. Menší váhu při rozhodování pak na základě mých zkoumání bude mít možnost daňových nerezidentů uplatnit si daňová zvýhodnění, jelikož tyto na velikost daňové povinnosti neměli až tak výrazný vliv.

Vzhledem k výsledkům porovnání výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění ve čtvrté části mé diplomové práce docházím k závěru, že výše těchto příspěvků může hrát významnou roli při rozhodování o práci v zahraničí jak z pohledu zaměstnance, tak z pohledu zaměstnavatele, jelikož výše příspěvků se ve zkoumaných státech významně liší. Nicméně v této oblasti stále v rámci EU existuje podle Nařízení v některých případech možnost zůstat v domovském systému sociálního zabezpečení, čímž se váha výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění při rozhodování o práci v zahraničí snižuje. V případě daňových nerezidentů, tedy osob, které krátkodobě pracují v jiném státě EU a do jednoho roku se vrátí zpět, je na základě Nařízení automaticky zajištěno, že zůstanou účastní domovského systému sociálního zabezpečení. Na základě

uvedeného docházím tedy k závěru, že v případě osob, které se hodlají do jednoho roku vrátit do svého domovského státu, není výše příspěvků v jiném státě při rozhodování o práci v jiném státě podstatná. Ale v případě osob, které hodlají zůstat v jiném státě, tj. v roce příjezdu budou považováni za daňového nerezidenta s následnou případnou přeměnou na daňového rezidenta, bude s největší pravděpodobností výše příspěvků na sociální a zdravotní pojištění při rozhodování o práci v zahraničí již podstatná.

Vedle výše uvedených důvodů, které mohou být zásadní pro rozhodování zda pracovat v jiném státě, může být jedním z dalších motivů také možnost čerpání dávek ze zaplacených příspěvků na sociální a zdravotní pojištění v jednotlivých státech EU v případě například nemoci, mateřství, nezaměstnanosti či invalidity. Jak je možné vidět ze třetí kapitoly zabývající se systémy sociálního a zdravotního pojištění jednotlivých zkoumaných států EU, dávky dostupné v těchto státech se příliš neliší. Z porovnání uvedeného ve čtvrté kapitole je pak možné dojít k závěru, že základní dávky jsou víceméně poskytovány ve všech zkoumaných státech. Při tomto způsobu rozhodování o mezinárodní pracovní migraci tedy bude záviset spíše na výši konkrétních dávek z jednotlivých systémů včetně konkrétních podmínek pro jejich čerpání. Ovšem vzhledem k tomu, že základní dávky jsou kryté Nařízením, se domnívám, že osoba přispívající během svého pracovního života do systémů sociálního zabezpečení ve více státech EU nebude tržít na této migraci a dávky ji budou poskytnuty v závislosti na veškerých zaplacených příspěvcích ve všech státech EU. Stejně tak v případě výplaty starobních důchodů bude sice záviset na splnění podmínek pro vznik nároku na důchod ve státě EU, kde bylo naposledy do systému důchodového pojištění přispíváno, nicméně se budou brát v úvahu veškeré zaplacené příspěvky a doby pojištění, zaměstnání či trvalého bydliště ve všech státech EU, takže daná osoba o svůj nárok na celkový důchod ze všech zaplacených příspěvků na důchodové pojištění ve všech státech EU nepřijde.

Zdroje a použitá literatura

Knihy, časopisy, apod.:

- [1] BEZECNÝ, Robert: Daňové souvislosti vyslání pracovníků do zahraničí. *Finanční Management*; rubrika Trendy – daně; strana 51; 21.3.2007.
- [2] Ernst & Young: Individual Taxation in Austria 2008.
- [3] Ernst & Young: Strategic Trends in Global Mobility. Institut for Global Mobility; January 2006; October/November 2005.
- [4] Ernst & Young AG: Taxation of Expatriates in Germany 2008.
- [5] Ernst & Young: The 2008 Global Executive, Individual Tax, Social Security and Immigration.
- [6] Eurostat: Taxation trends in the European Union. Luxemburg 2008 Edition; ISBN: 978-92-79-08930-5.
- [7] HORÁKOVÁ, Milada: Mezinárodní pracovní migrace v ČR. *Bulletin č. 21*; září 2008; Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.; ISBN: 978-80-7416-007-3.
- [8] HORÁKOVÁ, Milada: Mezinárodní pracovní migrace v ČR. *Bulletin č. 20*; březen 2008; Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.; ISBN: 978-80-87007-86-0.
- [9] JANDOVÁ, Lenka: Systém sociálního zabezpečení v EU Estonsko. *Národní pojištění*; ČSSZ; 11/2008; Ročník 39.
- [10] KOZELSKÝ, Tomáš: Monitoring nákladů práce v ČR a ve státech Evropské unie 2001 – 2006. *Bulletin no 2*; Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.; Praha 2008; ISBN: 978-80-87007-90-7.
- [11] KUBÁTOVÁ, Květa: Daňová teorie a politika. 4. aktualizované vydání; Praha; ASPI; 2006.
- [12] LÁCHOVÁ, Lenka: Daňové systémy v globálním světě. 1. vydání; Praha; ASPI; 2007; ISBN: 978-80-7357-320-1.
- [13] NERUDOVÁ, Danuše: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Evropě a ve světě. *Daně a právo v praxi*; 6/2008; str. 59.
- [14] RYCHTÁŘOVÁ, Jana: Systémy sociálního zabezpečení v EU Slovinsko. *Národní pojištění*; ČSSZ; 10/2008; Ročník 39.
- [15] ŠIROKÝ, Jan: Daně v Evropské Unii. 2. aktualizované vydání; Linde Praha, a.s.; 2007; ISBN: 978-80-7201-649-5

- [16] TEPPEROVÁ, Jana, PŘIBYL, Jiří: Vybrané fiskální aspekty mezinárodního pronájmu pracovní síly.
- [17] VANČUROVÁ, Alena, LÁCHOVÁ, Lenka: Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva.1. VOX a.s.; Praha 2008; ISBN: 978-80-86324-72-2.
- [18] VAVREČKOVÁ, Jana, MUSIL, Jakub, BAŠTÝŘ, Ivo: Počty a struktury českých migrantů v zahraničí a ekonomická motivace k zahraniční pracovní migraci (se specifickým zaměřením na migranty ve Velké Británii). Výzkumný ústav práce a sociálních věcí, v.v.i.; Praha; 2007.
- [19] VOGEL, Klaus: Klaus Vogel on Double Taxation Conventions – A Commentary on the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. Third Edition; Kluwer Law International; 1997; ISBN: 90-411-0892-0.

Zákony a předpisy:

- [20] Commentaries on the article of the Model Tax Convention, OECD.
- [21] Konsolidovaná verze Nařízení Rady (EEC) 574/72, stanovující postup provádění Nařízení (EEC) 1408/71 o aplikaci soustav sociálního zabezpečení na osoby zaměstnané, samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství.
- [22] Metodický pokyn č. 1/2005. Výklad § 14 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. Ministerstvo práce a sociálních věcí. Správa služeb zaměstnanosti.
- [23] Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, condensed version 15 July 2005.
- [24] Nařízení Rady (EEC) č.1408/71 o aplikaci soustav sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, samostatně výdělečně činné a členy jejich rodin pohybující se v rámci Společenství.
- [25] Pokyn D-286 Ministerstva financí čj. 49/85 663/2005-493, ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.
- [26] Pokyn D-300 Ministerstva financí čj. 15/107 705/2006, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [27] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- [28] Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- [29] Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
- [30] Zákon č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů.
- [31] Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- [32] Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
- [33] Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [34] Zákon č. 580/2004 Z.z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z.z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (v znení zákona č. 718/2004 Z.z.).
- [35] Zákon č. 461/2003 Z.z. o sociálnom poistení, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje:

- [36] Austrian Tax Book 2007, Federal Ministry of Finance, www.bmf.gv.at
- [37] Centrum mezistátních úhrad, www.cmu.cz
- [38] Česká správa sociálního zabezpečení, referát vysílání pracovníků, www.cssz.cz
- [39] Estonian Health Insurance Act -
<http://www.legaltext.ee/failid/findfile.asp?filename=X60043>
- [40] Estonian Social Tax Act: <http://www.legaltext.ee/text/en/X50009K7.htm>
- [41] FISCAL CODE OF ROMANIA (Law no. 571/2003), As published in Part I of the Official Gazette of Romania No. 927 of December 23, 2003, (including table of contents that is not part of law), as of 2008,
http://www.mfinante.ro/engl/cod_fiscal
- [42] Guide on Taxation of Income of Non-residents (amended in January 2008),
<http://www.emta.ee/?id=1752>
- [43] How to get refund of income tax to non-resident natural persons in Estonia,
<http://www.emta.ee/?id=1752>
- [44] Income Tax Act Passed 15 December 1999 (RT I 1999, 101, 903; consolidated text RT I 2004, 59, 414), entered into force 1 January 2000, with last amendment

by the Act of 18.11.2004 entered into force 01.01.2005 - RT I 2004, 84, 568.

<http://www.emta.ee/?id=1752>

- [45] International Bureau of Fiscal Documentation („IBFD“),
<http://online2.ibfd.org/gvi/>
- [46] Law on Taxes and Fees. Účinnost od 1.4.1995 ve znění od r. 2005,
<http://www.vid.gov.lv>
- [47] Law on Personal Income Tax, The Supreme Council of the Republic of Latvia
Law, s poslední úpravou ze dne 8. června 2006, <http://www.vid.gov.lv>
- [48] Law regarding the changes and completions to the Law 571/2003 on the Tax
Code, www.mfinante.ro
- [49] Počet Čechů pracujících za hranicemi se od roku 2006 zdvojnásobil,
www.novinky.cz, 23. 4. 2008
- [50] Taxation in Slovenia, Republic of Slovenia Ministry of Finance, March 2007,
www.gov.si/mf
- [51] The Austrian Personal Income Tax and Corporate Income Tax (as of 2004),
Federal Ministry of Finance,
http://english.bmf.gv.at/Tax/InternationalTaxIssues/_start.htm

Seznam příloh

- Příloha A: Zaměstnanost cizinců podle státního občanství
– časová řada 1997 – 2007 (stav k 31.12.)
- Příloha B: Úplný přehled zemí, se kterými má Česká republika uzavřenu smlouvu
o sociálním zabezpečení a smlouvu o zamezení dvojímu zdanění
- Příloha C: Vzor formuláře E102
- Příloha D: Vzor došetřujícího faxu
- Příloha E: Seznam evropských E formulářů řady 100 s krátkým vysvětlením
- Příloha F: Seznam formulářů k provádění Nařízení č. 1408/71 o aplikaci systémů
sociálního zabezpečení na osoby zaměstnané, samostatně výdělečně
činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství
a Prováděcího nařízení č. 574/72 k němu

Příloha A

státní občanství	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008*
Afgánistán	53	69	75	75	91	97	85	83	90	102	107
Alandské ostrovy	0	0		0	0	0	0	0	1	8	9
Albánie	37	37	39	49	47	59	58	60	65	76	78
Alžírsko	247	413	391	422	368	360	335	289	276	271	258
Americká Samoa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Americké Panenské ostrovy	0	1	2	2	2	1	0	0	0	1	0
Andorra	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Angola	73	71	78	68	67	72	71	79	79	87	88
Antigua a Barbuda	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
Anguilla	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Argentina	29	22	25	24	29	29	23	21	23	25	25
Arménie	510	536	542	521	480	532	519	514	528	663	780
Austrálie	163	151	154	149	152	171	153	129	139	152	182
Ázerbájdžán	21	20	24	25	33	34	37	49	74	94	100
Bahamské ostrovy	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bahrajn	4	5	3	3	4	5	4	3	2	1	1
Bangladéš	25	31	23	20	17	17	14	19	19	30	29
Barma (Myanmar)	2	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Belgie	151	156	159	152	154	151	139	169	207	265	355
Belize	4	4	4	3	4	4	4	4	0	0	1
Bělorusko	2 163	1 669	1 599	1 474	1 574	1 329	1 198	1 362	1 387	1 568	1 711
Benin	24	26	32	28	28	24	28	33	32	29	36
Bermudy	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bhútán	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bolívie	12	13	13	15	17	16	23	31	29	31	32
Bosna a Hercegovina	428	468	473	433	447	464	628	558	719	1 145	1 758
Botswana	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	6
Brazílie	17	15	16	12	30	29	48	49	46	99	129
Britské indiooceán. území	1	1	1	2	2	2	2	0	0	2	1
Britské Panenské ostrovy	2	5	7	7	9	9	13	13	11	11	20
Brunej	3	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
Bulharsko	3 455	2 761	2 697	2 986	2 989	2 684	2 764	2 823	2 859	6 319	6 914
Burkina Faso	5	2	3	3	3	5	6	5	6	2	2
Burundi	3	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
Cookovy ostrovy	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
Čad	5	6	5	6	5	4	5	5	20	24	26
Čína	299	327	397	576	425	500	554	1 100	1 107	1 371	1 608
Dánsko	68	77	84	89	91	80	66	97	131	149	157
Dominika	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2
Dominikánská republika	9	5	3	2	1	2	2	3	4	16	17
Džibutsko	1	1	1	0	0	0	0	0	2	1	1
Egypt	44	51	52	54	63	67	73	86	92	130	160
Ekvádor	14	17	13	15	25	23	26	28	28	38	41
Eritrea	1	3	3	1	1	1	0	0	2	2	3
Estonsko	12	16	14	13	19	18	11	16	26	31	42
Etiopie	38	35	22	26	24	22	23	24	20	26	29
Fidži	0	0	0	0	0	0	1	1	2	2	2
Filipíny	17	11	11	9	11	40	26	28	31	88	125
Finsko	70	76	84	68	71	51	51	65	87	108	127
Francie	640	701	731	745	839	870	669	847	1 243	1 446	1 571
Francouzská jižní území	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2
Gabon	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Gambie	1	4	3	1	1	1	1	1	1	1	3
Ghana	35	64	66	64	59	53	56	50	53	56	54
Gibraltar	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Grenada	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gruzie	81	90	94	94	111	101	89	117	111	192	219
Guam	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0
Guatemala	0	1	1	1	3	2	3	5	4	2	2
Guernsey (Velká Brit.)	0	0	0	2	2	3	2	1	1	1	1

státní občanství	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008*
Guinea	32	27	21	21	18	19	18	20	15	22	23
Guinea-Bissau	3	7	6	7	7	2	3	4	3	2	2
Guyana	3	2	1	0	1	1	2	5	6	5	5
Haiti	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0
Honduras	0	1	3	1	1	3	3	4	4	5	5
Hongkong	24	24	0	0	1	1	2	4	2	1	1
Chile	12	11	16	9	12	16	19	16	17	23	26
Chorvatsko	536	564	573	586	542	530	522	525	527	521	523
Indie	98	157	179	190	187	206	284	376	504	692	737
Indonésie	7	9	25	15	14	18	22	25	31	101	347
Irák	62	74	82	77	73	73	70	63	62	91	96
Irán	33	46	50	47	48	43	37	43	54	70	75
Irsko	97	86	85	77	103	108	98	147	193	212	221
Island	4	1	2	1	0	0	0	2	4	9	8
Itálie	450	485	506	533	557	630	553	674	825	1 011	1 139
Izrael	74	98	127	126	149	140	144	159	191	203	226
Jamajka	1	1	2	3	2	2	3	5	5	4	3
Japonsko	134	141	146	194	332	527	551	607	635	800	825
Jemen	52	54	56	61	57	62	68	60	66	70	67
J. Georje aj. Sandw.os.	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Jihoafrická republika (JAR)	40	41	57	63	70	77	61	67	68	75	87
Jordánsko	40	43	44	50	52	54	58	58	54	55	54
Kajmanské ostrovy	2	2	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Kambodža	3	3	3	3	3	3	4	4	4	3	3
Kamerun	2	5	6	5	4	4	5	5	11	15	17
Kanada	360	369	390	357	342	341	287	293	265	305	322
Kapverdy	1	0	0	0	0	1	2	2	2	1	0
Katar	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Kazachstán	373	454	435	420	409	428	445	593	590	703	727
Keňa	3	5	8	5	5	8	7	8	10	17	21
Kokosové ostrovy	2	4	4	6	4	3	3	3	0	0	0
Kolumbie	9	13	24	22	29	31	27	39	39	53	66
Komory	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0
Kongo	31	39	33	26	26	27	29	32	32	28	31
Koréjská demokrat. rep.	0	0	5	8	7	14	14	10	12	11	15
Korea	57	74	45	76	98	60	71	65	127	340	709
Korejská lid.dem.rep	28	45	61	124	203	232	291	363	407	185	32
Kosovo	0	0	0	0	0	0	0	6	14	38	114
Kostarika	11	10	14	13	11	13	11	11	11	14	14
Kuba	65	65	65	66	78	79	84	94	84	97	110
Kuvajt	2	2	2	2	2	3	3	2	3	2	2
Kypr	15	13	12	14	17	17	18	20	24	30	30
Kyrgyzstán	11	33	57	55	44	84	91	132	147	204	227
Laos	6	5	4	8	7	6	7	9	9	6	5
Lesotho	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0
Libanon	57	55	66	64	70	75	68	78	68	72	84
Libérie	2	3	4	3	2	2	2	2	2	3	2
Líbye	25	31	29	32	31	32	31	29	26	24	25
Lichtenštejnsko	5	4	2	3	2	3	1	2	1	1	2
Litva	99	44	78	63	61	58	180	419	457	513	535
Lotyšsko	26	30	32	29	36	35	25	45	64	83	86
Lucembursko	3	7	5	5	7	9	7	10	12	10	10
Macao	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2	2
Madagaskar	21	22	16	13	12	13	14	10	11	15	14
Maďarsko	163	156	161	172	198	179	240	274	353	559	645
Makedonie	1 056	742	653	732	665	690	696	701	777	1 201	1 556
Malajsie	10	9	9	11	14	11	15	22	29	40	44
Malawi	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Mali	12	15	13	10	10	7	6	10	9	10	10

státní občanství	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008*
Malta	7	6	9	9	10	9	6	11	16	19	19
Maroko	44	98	99	118	105	94	87	79	72	81	86
Mauricius	2	0	0	2	1	2	0	2	5	4	5
Mauritánie	1	0	2	2	1	1	2	2	2	2	2
Menší odlehlé ostrovy USA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Mexiko	20	17	22	21	22	28	26	38	56	69	107
Mikronésie	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0
Moldavsko	2 163	1 730	1 852	1 793	1 794	1 908	1 933	3 314	4 093	6 433	7 664
Monako	0	0	0	1	1	2	1	0	0	0	0
Mongolsko	1 018	797	891	1 204	1 375	1 594	1 789	2 013	2 973	7 057	11 077
Montserrat	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0
Mosambik	3	1	1	3	1	0	0	0	1	1	2
Myanmar	0	0	0	0	0	0	0	0	1	4	3
Namibie	0	0	0	1	1	0	1	1	2	2	2
Nauru	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0
Německo	2 413	2 407	2 289	2 158	2 255	2 417	2 406	2 907	3 583	4 108	3 949
Nepál	8	17	14	14	17	19	14	18	18	35	56
Niger	11	18	16	20	22	16	17	17	19	19	20
Nigerie	85	169	172	183	172	169	165	150	157	166	184
Nikaragua	8	7	5	5	4	3	4	4	3	5	6
Nizozemské Antily	4	3	3	4	3	2	3	3	2	0	0
Nizozemsko	422	415	429	405	366	350	308	416	530	654	698
Norfolk	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0	0
Norsko	23	32	32	31	28	31	22	34	36	45	55
Nový Zéland	34	41	40	43	55	9	55	54	52	53	59
okupované palestinské území	0	0	0	0	0	0	1	1	3	4	0
Omán	1	1	1	1	1	2	2	2	2	1	0
Pákistán	76	144	139	144	134	138	140	143	123	133	152
Palau	0	0	0	2	1	0	0	0	0	0	0
Palestina	1	0	2	6	6	12	12	10	10	19	25
Panama	3	3	3	4	3	3	3	3	2	4	4
Paraguay	0	0	0	1	1	0	3	2	4	3	7
Peru	54	54	60	63	60	59	65	66	64	68	67
Polbreží slonoviny	2	6	5	2	3	17	15	17	22	31	29
Polsko	10 815	7 913	8 712	7 712	8 419	8 529	10 133	13 929	18 387	24 931	23 800
Portoriko	3	2	1	1	1	1	1	1	0	0	0
Portugalsko	7	14	18	16	50	17	15	33	59	85	127
Rakousko	693	693	590	644	682	760	658	756	891	1 032	1 097
Rovníková Guinea	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	0
Rumunsko	1 165	897	1 090	942	910	877	798	1 146	1 453	4 538	4 824
Rusko	1 945	2 701	2 858	2 777	2 597	2 489	2 689	3 929	3 659	3 716	4 183
Rwanda	3	2	1	1	1	1	1	2	2	2	2
Recko	89	109	115	130	140	156	167	202	219	236	244
Salvador	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1	1
San Marino	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Saúdská Arábie	2	3	3	3	3	3	3	3	2	1	1
Senegal	19	20	16	16	16	20	15	22	19	19	20
Seychely	1	1	1	1	1	2	1	1	1	1	2
Siera Leone	14	11	10	10	9	13	11	10	0	0	0
Singapur	3	1	3	3	3	3	3	5	8	12	9
Slovensko	67 568	59 803	70 237	70 606	63 733	66 176	68 575	84 016	99 637	109 917	111 028
Slovinsko	44	53	54	57	64	68	60	75	94	107	113
Somálsko	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	2
Spojarabské emiráty	9	8	7	6	6	6	5	4	5	4	3
Spojené království	1 437	1 416	1 407	1 341	1 397	1 452	1 261	1 698	2 162	2 446	2 662
Spojené státy americké (USA)	1 907	1 938	1 907	1 864	2 020	2 026	1 804	1 822	1 698	1 819	2 144
Společenství nezáv. států	265	130	112	18	43	56	2	0	0	0	0
Srí Lanka	1 372	1 551	1 683	1 832	1 733	1 675	1 565	1 491	1 380	1 498	1 569
Sri Lanka	18	12	15	11	15	19	17	25	23	33	35
Súdán	23	21	18	22	22	17	12	13	9	12	16
Surinam	173	148	113	107	101	67	9	4	0	0	0

státní občanství	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008*
Sv. Vincenc a Grenadiny	0	0	0	0	1	3	1	1	0	0	0
Svatá Lucie	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0
Svatý stolec	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0
Svatý Tomáš	1	0	1	2	1	1	1	1	1	1	1
Svazjsko	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0
Sýne	145	160	165	182	178	184	180	188	174	164	165
Šalamounovy ostrovy	1	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1
Španělsko	107	109	118	116	111	105	114	178	249	364	391
Švédsko	165	148	166	131	133	128	111	143	174	209	252
Svýcarsko	135	133	105	97	87	96	95	122	126	143	152
Tádžikistán	9	6	9	12	13	11	9	12	20	150	159
Tanzanie	10	10	10	9	8	7	5	8	12	10	12
Thajsko	6	18	53	38	57	91	108	177	223	335	470
Tohaj-wan	6	8	8	11	11	19	18	39	46	37	32
Togo	1	4	1	1	1	1	2	3	4	3	5
Tonga	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Trinidad a Tobago	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1
Tunisko	84	102	121	125	121	127	123	119	146	170	191
Turecko	210	213	221	192	247	244	231	240	272	316	338
Turkmenistán	5	4	3	4	5	6	8	10	8	15	23
Turks a Caicos	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Uganda	0	0	1	2	1	0	0	2	3	6	6
Ukrajina	29 197	36 167	37 155	39 063	39 005	41 241	41 885	61 195	67 480	83 519	94 016
Uruguay	2	5	3	4	5	6	5	5	4	6	7
Uzbekistán	25	26	31	31	32	40	38	100	206	976	2 063
Vanuatu	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	8
Vatikán	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
Venezuela	15	19	22	16	18	20	22	30	28	33	39
Vietnam	15 504	19 000	19 382	20 466	20 231	21 201	22 229	22 876	23 602	29 862	44 777
Východní Timor	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	1
Zair	10	7	2	0	0	0	0	0	0	0	0
Zambie	12	16	15	14	14	14	10	9	8	7	8
Zimbabwe	4	6	9	6	5	9	6	6	7	10	7
ostatní, neuvedeno, bez státní přísl.	3 628	167	152	108	85	33	91	85	8	14	15
celkem	156 209	151 852	164 987	167 852	161 711	168 031	173 203	218 982	250 797	309 027	346 047

Příloha B

		Smlouva o sociálním zabezpečení		
		ANO		NE
		Nařízení EU	Dvoustranná smlouva se ZP	
	ANO	Belgie Bulharsko Dánsko Estonsko Finsko Francie Irsko Island Itálie Kypr Lichtenštejnsko Litva Lotyšsko Lucembursko Maďarsko Malta Německo Nizozemsko Norsko Polsko Portugalsko Rakousko Rumunsko Řecko Slovensko Slovinsko Spojené království Španělsko Švédsko Švýcarsko	Bosna a Hercegovina Chorvatsko Izrael Japonsko Korejská republika Makedonie Srbsko a Černá Hora Rusko Turecko USA	Kanada Ukrajina
NE	Lichtenštejnsko		Chile	ostatní státy

Příloha C

PRODLOUŽENÍ DOBY VYSLÁNÍ NEBO SAMOSTATNÉ VÝDĚLEČNÉ ČINNOSTI

*Nařízení (EHS) č. 1408/71: čl. 14 odst. 1 písm. b); čl. 14a odst. 1 písm. b); čl. 14b odst. 1 a 2
Nařízení (EHS) č. 574/72: čl. 11 odst. 2 a čl. 11a odst. 2*

Vyplňte tento formulář hůlkovým písmem a pouze ve vytečkovaných řádcích. Formulář se skládá ze 4 stran, z nichž žádnou nelze vypustit.

A. Vyplní zaměstnavatel nebo osoba samostatně výdělečně činná

1.	Instituce, jíž je formulář určen ⁽²⁾		
1.1	Název:		
1.2	Kód instituce:		
1.3	Adresa:		
	Tel.:	Fax:	
	Ulice:	číslo:	Poštovní schránka:
	Město:	PSČ:	Země:

2.	☐ Zaměstnaná osoba ☐ Osoba samostatně výdělečně činná		
2.1	Příjmení ⁽³⁾ :		
2.2	Jméno ⁽⁴⁾ :		
2.3	Předchozí příjmení:		
2.4	Datum narození:	Státní příslušnost:	
2.5	Trvalé bydliště		
	Ulice:	číslo:	Poštovní schránka:
	Město:	PSČ:	Země:
2.6	Osobní identifikační číslo ⁽⁵⁾ :		

3.	Výše uvedená pojištěná osoba			
	☐ byla vyslána			
	☐ vykonává samostatnou výdělečnou činnost podle článku:			
3.1	☐ 14 odst. 1 písm. a)	☐ 14a odst. 1 písm. a)	☐ 14b odst. 1	☐ 14b odst. 2 nařízení (EHS) č. 1408/71
3.2	po dobu od		do	
3.3	☐ pro níže uvedený podnik / podniky		☐ na níže uvedené lodi	
3.4	Název podniku nebo lodi:			
3.5	Adresa:			
	Tel.:	Fax:		
	Ulice:	číslo:	Poštovní schránka:	
	Město:	PSČ:	Země:	
3.6	Identifikační číslo ⁽⁶⁾ :			

4. Pojištěná osoba byla držitelem potvrzení týkajícího se příslušnosti k právním předpisům (formulář E 101)

4.1 vystaveného touto institucí:

Název

Ulice:

číslo:

Poštovní
schránka:

Město:

PSČ:

Země:

4.2 dne platného do

5. Žádáme Vás, abyste nadále používali na pojištěnou osobu právní předpisy
země ⁽¹⁾

CZ

5.1 po dobu od do

6.	☐ Zaměstnavatel	☐ Samostatná výdělečná činnost
6.1	Název zaměstnavatele nebo podniku:	
6.2	Identifikační číslo ⁽⁶⁾ :	
6.3	Adresa:	
	Tel.:	Fax:
	Ulice:	číslo: Poštovní schránka:
	Město:	PSČ: Země:
6.4	Razítko	6.5 Datum:
		6.6 Podpis:

B. Vyplní příslušný úřad nebo určený subjekt země zaměstnání ⁽⁸⁾

7. Prohlašujeme, že:

7.1 ☐ souhlasíme

☐ nesouhlasíme

s tím, aby se na pojištěnou osobu uvedenou v oddílu 2 nadále používaly právní předpisy o sociálním zabezpečení země

CZ

⁽¹⁾

7.2 po dobu od do

8.	Příslušný úřad nebo určený subjekt v zemi zaměstnání	
8.1	Název:	
8.2	Kód instituce:	
8.3	Adresa:	
	Tel.:	Fax:
	Ulice:	číslo: Poštovní schránka:
	Město:	PSČ: Země:
8.4	Razítko	8.5 Datum:
		8.6 Podpis:

Příloha D

Došetrující fax

adresát :

Věc: Žádost o poskytnutí informace ve věci udělení výjimky podle čl. 17 Nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 pro níže uvedeného zaměstnance.

dne

Vážená paní, vážený pane,

nositel pojištění [země EU] požádal Českou správu sociálního zabezpečení (dále jen ČSSZ) o souhlas k povolení výjimky z českých právních předpisů v oblasti sociálního zabezpečení pro pana (paní):

S odvoláním na ustanovení § 11 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, v platném znění, žádáme o sdělení **následujících údajů o výše uvedeném zaměstnanci:**

1. Má s Vaší (českou) organizací uzavřen pracovněprávní vztah?

- ☐ ano, uveďte o jaký pracovněprávní vztah se jedná (pracovní poměr, dohoda o pracovní činnosti apod.):.....
- ☐ ne

2. Je členem statutárního orgánu Vaší (české) organizace?

- ☐ ano
- ☐ ne

3. Po jakou dobu vykonává či bude vykonávat pracovní činnost ve Vaší (české) organizaci?

.....

4. Uveďte, zda pracovník

- ☐ nahrazuje jiného vyslaného zaměstnance, kterému skončilo vyslání na území ČR.
- ☐ nastupuje (nastoupil) na nově vytvořené pracovní místo.

5. Vykonává souběžně (bude vykonávat) výdělečnou činnost též v jiném státě?

- ☐ ano, uveďte, ve kterém státě a v jakém rozsahu:.....
- ☐ ne

6. Pracovník je odměňován

- ☐ naší (českou) společností
- ☐ zahraničním subjektem

7. Jeho práci (činnost) v ČR řídí

- ☐ naše (česká) společnost
- ☐ zahraniční subjekt

8. Bylo za tohoto zaměstnance odváděno pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti v ČR?

- ☐ ano, za období:.....

☐ ne

9. Čerpal zaměstnanec peněžité dávky nemocenského pojištění z českého systému?

☐ ano, v době od dodruh dávky
oddodruh dávky

☐ ne

10. Bylo za zaměstnance odváděno pojistné na zdravotní pojištění v ČR?

☐ ano, za období.....

☐ ne

11. Čerpal zaměstnanec věcné dávky zdravotní péče v ČR?

☐ ano, v době oddo
oddo

☐ ne

12. Kde je bydliště zaměstnance (kde skutečně bydlí). Stačí uvést stát.

.....

13. Kde je obvyklé bydliště jeho rodinných příslušníků (manželky a dětí) – kde skutečně bydlí. Stačí uvést stát(-y).

.....

14. Jaké jsou důvody žádosti o povolení výjimky, zejména jiné než ekonomické (dostačujícím důvodem pro udělení výjimky není práni setrvat v zahraničním systému pojištění)?

.....

15. Může mít neudělení výjimky negativní vliv/dopad na činnost Vaší (české) společnosti, případně jaký konkrétně?

.....

.....
Datum, jméno a podpis odpovědné osoby

.....
Razítko organizace

Požadované informace jsou nezbytné k posouzení žádosti o výjimku z příslušnosti k právním předpisům příslušnými institucemi, a to ČSSZ a Centrem mezistátních úhrad (dále jen CMÚ). Na základě získaných údajů a po konzultaci s CMÚ postoupí ČSSZ své stanovisko partnerské instituci, která v případě kladného vyjádření vystaví pro zaměstnance formulář E 101, potvrzující příslušnost k právním předpisům členského státu EU/EHP.

Vaši odpověď, prosím, zašlete do [datum], a to

1. **v jednom vyhotovení na adresu ČSSZ:** Česká správa sociálního zabezpečení, odbor 32 – referát vysílání pracovníků, Křížová 25, 225 08 Praha 5. Odpověď je možné zaslat též faxem na číslo 257 063 046 nebo e-mailem na: vladimir.palkovic@cssz.cz

2. **v druhém vyhotovení na adresu CMÚ:** Centrum mezistátních úhrad, nám. W. Churchilla 2, 11 359 Praha 3, nebo faxem na číslo 222 734 951, anebo e-mailem na: vyjimky@cmu.cz.

V případě, že neobdržíme Vaši odpověď v požadovaném termínu, nebude moci ČSSZ a CMÚ vyhovět žádosti partnerského nositele pojištění o poskytnutí souhlasu s udělením výjimky podle čl. 17 nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 pro výše uvedeného zaměstnance. Tento zaměstnanec tak bude během výkonu práce v ČR podléhat českým právním předpisům v oblasti sociálního zabezpečení (tj. nemocenského, důchodového, zdravotního a úrazového pojištění).

S pozdravem

Mgr. Vladimír Palkovič
odbor 32 – referát vysílání pracovníků ČSSZ

Příloha E

E 001	Tento formulář je určen pro styk mezi institucemi tam, kde neexistují zvláštní formuláře, nebo kde se chce druhé straně něco připomenout, navrhnout, vysvětlit. Svou povahou je formulářem obecným. Používá se tedy tam, kde jedna instituce žádá druhou instituci o sdělení nějaké informace, dokumentu či jiného formuláře, a pro případ urgencí.
E 101	Potvrzení, které vydává ČSSZ. Na jeho základě čeští vyslaní pracovníci v zahraničí nadále podléhají českým právním předpisům včetně zdravotního pojištění. Naopak cizí pracovník pracující v ČR, který by zde jinak musel být pojištěn, zůstane na základě formuláře E 101, vystaveného v jeho státě, zbaven povinnosti platit pojištění v ČR. To platí nejdéle na dobu 12 měsíců. Tato doba může být na žádost prodloužena na základě souhlasu ČSSZ (maximálně o dalších 12 měsících). Formulář E 101 je též vydáván osobám, které obdržely výjimku z příslušnosti k právním předpisům. V těchto případech vystavuje formulář instituce té země, kde je na základě výjimky osoba pojištěna (i na dobu delší než je jeden rok). E101 je vystavován i osobám, u nichž je příslušnost k předpisům vysílajícího státu daná přímo nařízením (diplomaté, státní úředníci, vojáci)-v těchto případech může být též vystaven i na dobu několika let.
E 102	Formulář, jímž se potvrzuje souhlas s prodloužením doby, po níž se na vyslaného pracovníka vztahují právní předpisy jeho původní země i po uplynutí doby 12 měsíců, maximálně však na dalších 12 měsíců.
E 103	Osoby zaměstnané na diplomatických misích a konzulárních úřadech, stejně tak jako členové pomocného personálu, kteří jsou státními příslušníky vysílajícího státu, mají možnost zvolit si příslušnost k právním předpisům vysílajícího státu. Jinak musí podléhat předpisům státu, na jehož území pracují. Tento formulář slouží k uplatnění tohoto práva volby.
E 104	Formulář, jehož smyslem je zjištění, po jakou dobu byla osoba pojištěna v druhém členském státě, popřípadě jak dlouho zde vykonávala zaměstnání či jak dlouho zde trvale bydlela. Tyto údaje jsou důležité zejména pro instituce těch zemí, kde nárok na poskytnutí dávek závisí na dosažení určité doby pojištění.
E 106	Formulář sloužící k prokázání nároku na zdravotní péči pracovníků, pojištěných v jedné zemi a trvale bydlících v zemi druhé. Tímto formulářem se potvrzuje i nárok jejich rodinných příslušníků, pokud bydlí s pracovníkem v zemi bydliště.
E 107	Další „obecný“ formulář, který lze použít pro všechny skupiny osob. Jeho smyslem je získat z druhého smluvního státu příslušné potvrzení o nároku na věcné dávky. Tuto žádost podává instituce (pojišťovna) v místě pobytu či bydliště v případě, že se na ni osoba obrátila se žádostí o čerpání zdravotní péče (často prostřednictvím nemocnice). Tento formulář slouží zároveň pro případ, že příslušné potvrzení o nároku na dávky již ztratilo platnost a je třeba jeho platnost prodloužit. V praxi např. v případě hospitalizované osoby z jiné země členského státu, která u sebe nemá EHIC
E 108	Formulář, kterým se oznamuje ukončení nároku v případě osoby registrované v jedné zemi na základě formuláře vystaveného v druhé zemi. Jde o situaci, kdy: • osobě z nějakého důvodu skončí či je pozastaven nárok v původní zemi. Tímto formulářem se tak například oznámí druhé straně, že osoba, které byl vydán formulář 106, již v zemi dále nepracuje, a není zde proto ani pojištěna, • osoba začne vykonávat výdělečnou činnost, zemře či se přestěhuje ze země, kde

	bydlí a kde byla registrována. V tomto případě tuto skutečnost musí pojišťovna v místě bydliště oznámit kompetentní pojišťovně. •Tiskopis může být vydán jak příslušnou institucí, tak registrující výpomocnou institucí v místě bydliště Tiskopis má obecně účinky až od data obdržení. Pokud jde o zrušení nároku osob, registrovaných na základě E121, nebo E109, řídí se zánik nároku datem uvedeným v E108 za předpokladu, že byl doručený do třech měsíců od tohoto data.
E 109	Tímto formulářem potvrzuje pojišťovna nárok na zdravotní péči pro rodinné příslušníky pracovníka, bydlící v jiné zemi, než pracovník. Kdo se považuje za rodinného příslušníka se řídí předpisy státu, v němž bydlí. U nás to budou manžel(ka) a nezaopatřené děti.
E 112	Tímto formulářem vyjadřuje příslušná zdravotní pojišťovna souhlas s tím, aby pojištěná osoba, která již čerpá věcné dávky, tyto dávky čerpala i dále po návratu do státu svého bydliště, popřípadě ve státě, kam chce své bydliště přesunout. Dále se tímto formulářem potvrzuje souhlas s poskytováním vyžádané péče na území druhého členského státu.
E 115	Tento formulář slouží k uplatnění nároku na peněžité dávky (nemocenské) v případě onemocnění na území jiného členského státu, než je stát pojištění. Tento formulář zde uvádíme z toho důvodu, že úzce souvisí se samotným poskytováním zdravotní péče, a pracovníci zdravotních pojišťoven budou jistě často cizími pojištěnci žádání o jeho vystavení. V tomto případě je však třeba je odkázat na okresní správu sociálního zabezpečení v místě pobytu, která jim tento formulář na základě předložení neschopenky potvrzené lékařem vystaví, stejně jako související formuláře E 116, E 117 a E 118
E 120	Tento formulář se používá jako doklad o nároku na věcné dávky osoby, která žádá o důchod v jedné zemi a její žádost je v šetření a která bydlí (nebo se přestěhuje) na území druhé členské země. Vztahuje se i na její rodinné příslušníky.
E 121	Tento formulář se používá jako doklad o nároku na plnou zdravotní péči pro důchodce, pobírajícího důchod z jednoho členského státu a bydlícího na území druhého smluvního státu. Podmínkou je, že nepobírá důchod ve státě bydliště. Na základě tohoto formuláře je důchodce registrován u zvolené pojišťovny v místě bydliště a péče je za něj hrazena pojišťovnou země, odkud pobírá důchod, a to v ročních paušálních platbách. Stejný formulář je vystaven i případným rodinným příslušníkům důchodce. Každý rodinný příslušník obdrží svůj vlastní formulář.
E 123	Tento formulář slouží k uplatnění nároku na zdravotní péči, související s pracovním úrazem nebo nemocí z povolání, poskytovanou v místě bydliště pracovníka, které je jinde než v příslušném státě (státě zaměstnání). Dále slouží k prokázání nároku na čerpání zdravotní péče v případě, že pracovník utrpěl pracovní úraz, či nemoc z povolání a pobývá na území jiného než příslušného státu, nebo v případě, že mu již byla poskytována zdravotní péče v příslušném státě a dostal povolení vrátit se na území státu, kde má bydliště, nebo se přestěhovat do jiného členského státu. Dále pak tento formulář slouží k prokázání nároku na zdravotní péči v případě pracovního úrazu nebo nemoci z povolání v situaci, kdy pracovník získal svolení jet na území jiného členského státu za účelem léčení. Vyjma prvního zmiňovaného případu se doba poskytování zdravotní péče řídí předpisy příslušného státu, což se na formuláři vyznačí. Nárok se týká pouze péče, související s léčením pracovního úrazu, či nemoci z povolání. Poznámka: V ČR lze pro případ pracovních úrazů E123 vystavit až po vyjádření zaměstnavatele, že šlo o pracovní úraz podle českého práva

E 125	Tímto formulářem uplatňuje zdravotní pojišťovna do zahraničí nárok na úhradu skutečných nákladů, vynaložených na cizího pojištěnce, vůči jeho zahraniční zdravotní pojišťovně. Tento formulář se používá vyjma případů, za něž se platí paušálem, tzn. důchodců a jejich rodinných příslušníků nebo rodinných příslušníků pracovníka (živitele), bydlících v jiném státě než živitel.
E 126	Tento formulář slouží k zjištění sazeb za zdravotní péči poskytnutou při přechodném pobytu v jiném členském státě a zaplacenou přímo pojištěncem z důvodu nedodržení formálních náležitostí. Příslušná zdravotní pojišťovna se prostřednictvím tohoto formuláře ptá, kolik by za stejnou péči zaplatila instituce v místě pobytu, a do této výše pak svému pojištěnci refunduje jeho náklady.
E 127	Tento formulář slouží k uplatnění nároku zdravotní pojišťovny na paušální úhradu za zdravotní péči. To přichází v úvahu u důchodců a jejich rodinných příslušníků nebo rodinných příslušníků pracovníka (živitele), bydlících v jiném státě než živitel. Formulář zasílá pojišťovna v místě bydliště, u níž je osoba registrována, kompetentní pojišťovně.

Příloha F

Označení	Popis
Obecné	
E 001	Žádost o informace, sdělení informací, žádost o formuláře, urgence
Vysílání pracovníků	
E 101	Potvrzení o příslušnosti k právním předpisům
E 102	Prodloužení doby vyslání nebo samostatné výdělečné činnosti
Dávky v nemoci a pohřebné	
E 103	Uplatnění práva volby
E 104	Potvrzení týkající se sčítání dob pojištění, zaměstnání nebo bydlení
E 105	Potvrzení týkající se rodinných příslušníků zaměstnané osoby nebo osoby samostatně výdělečně činné, na které bude brán zřetel při výpočtu peněžitých dávek v případě pracovní neschopnosti
E 106	Potvrzení o nároku na věcné dávky nemocenského pojištění a pojištění v mateřství pro osoby bydlící v jiném než kompetentním státě
E 107	Žádost o potvrzení nároku na věcné dávky
E 108	Oznámení pozastavení nebo odnětí nároku na věcné dávky nemocenského pojištění a pojištění v mateřství
E 109	Potvrzení pro registraci rodinných příslušníků zaměstnaných osob nebo osob samostatně výdělečně činných a aktualizace seznamů
E 110	Potvrzení týkající se osob zaměstnaných v mezinárodní přepravě
E 111	Potvrzení o nároku na věcné dávky během pobytu v členském státě
E 111B	Potvrzení o nároku na věcné dávky během pobytu v členském státě – pouze pro hospitalizaci – Soustava pro osoby samostatně výdělečně činné
E 112	Potvrzení o trvání nároku na již poskytované dávky v nemoci a mateřství
E 113	Oznámení o hospitalizaci a propuštění z nemocnice
E 114	Poskytování podstatných věcných dávek
E 115	Žádost o poskytnutí peněžitých dávek v p případě pracovní neschopnosti
E 116	Lékařská zpráva týkající se pracovní neschopnosti (nemoc, mateřství, pracovní úraz, nemoc z povolání)
E 117	Poskytování peněžitých dávek v případě mateřství a pracovní neschopnosti
E 118	Oznámení o neuznání nebo ukončení pracovní neschopnosti
E 118A	Opravné prostředky a období, během nichž je možno podat odvolání
E 119	Potvrzení týkající se nároku nezaměstnaných osob a jejich rodinných příslušníků na dávky na základě pojištění nemoci a mateřství
E 120	Potvrzení o nároku na věcné dávky pro žadatele o důchod a jejich rodinné příslušníky
E 121	Potvrzení pro registraci důchodců a aktualizaci seznamů
E 122	Potvrzení pro poskytování věcných dávek rodinným příslušníkům důchodců
E 123	Potvrzení o nároku na věcné dávky na základě pojištění pro případ pracovního úrazu a nemoci z povolání
E 124	Žádost o pohřebné

Označení	Popis
E 124A	Dodatečné informace pro účely portugalských institucí
E 125	Výkaz skutečných výdajů
E 126	Sazby náhrad za věcné dávky
E 127	Výkaz měsíčních jednorázových plateb
E 128	Potvrzení o nároku na nutné věcné dávky během pobytu v členském státě
E 128B	Potvrzení o nároku na nutné věcné dávky během pobytu v členském státě – platí pouze pro hospitalizaci
Důchody	
E 201	Potvrzení týkající se sčítání dob pojištění nebo dob bydlení
E 202	Posouzení žádosti o starobní důchod
E 203	Posouzení žádosti o pozůstalostní důchod
E 204	Posouzení žádosti o invalidní důchod
E 205	Potvrzení týkající se historie pojištění (jeden formulář pro každý členský stát)
E 206	Potvrzení týkající se dob zaměstnání v dolech a obdobných podnicích
E 207	Potvrzení týkající se historie osobního pojištění
E 210	Oznámení rozhodnutí ve věci žádosti o důchod
E 211	Shnutí rozhodnutí
E 212	Odvolání a lhůty určené k odvolání
E 213	Podrobná lékařská zpráva
E 215	Administrativní zpráva o postavení důchodce
E 501	Notifikace registrace pracovníka
E 502	Odpověď na notifikaci pracovníka
E 503	Žádost o informace o průběhu pojištění pracovníka
E 504	Sdělení čísla pojištění pracovníka
E 505	Žádost o informace o průběhu pojištění pracovníka
E 551	Sdělení změny identifikačních dat pracovníka
Dávky v nezaměstnanosti	
E 301	Potvrzení týkající se dob, které budou brány v úvahu při poskytování dávek v nezaměstnanosti
E 302	Potvrzení týkající se rodinných příslušníků nezaměstnané osob, na něž je nutno brát zřetel při výpočtu dávek
E 303/0-4	Potvrzení o udržení nároku na dávky v nezaměstnanosti
E 303/5	Informace pro nezaměstnané osoby, které se chystají odejít hledat zaměstnání do jiného členského státu
Rodinné dávky	
E 401	Potvrzení týkající se skladby rodinných příslušníků pro účely přiznání rodinných dávek
E 402	Potvrzení o pokračování studia pro účely přiznání rodinných dávek
E 403	Potvrzení o učebním poměru a/nebo odborném výcviku pro účely přiznání rodinných dávek
E 404	Lékařské potvrzení pro účely přiznání rodinných dávek
E 405	Potvrzení pro účely sčítání dob pojištění, zaměstnání nebo samostatné výdělečné činnosti nebo o postupném zaměstnání v několika členských státech o dobách, za které dávky náleží

Označení	Popis
E 406F	Potvrzení o postnatálních lékařských prohlídkách
E 407	Lékařské potvrzení pro účely přiznání zvláštních nebo zvýšených rodinných dávek pro zdravotně postižené děti
E 411	Žádost o informace o nároku na rodinné dávky v členských státech, kde rodinní příslušníci bydlí
<i>Nepříspěvkové dávky</i>	
E 601	Žádost o poskytnutí informací o výši příjmu obdržného v jiném členském státě, než je kompetentní stát
E 602	Sčítání dob zaměstnání, samostatné výdělečné činnosti nebo bydlení