



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Zdanění závislé činnosti

Koordinace sociálního zabezpečení

Daň z příjmů fyzických osob – ZDP a
smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Principy koordinace sociálního zabezpečení

Jana Tepperová – Vysoká škola ekonomická v Praze

Základní přehled

Daň z příjmů	Pojistné
Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech Modelová smlouva OECD + Komentář	Koordinační nařízení (EU a EHP) Bilaterální smlouvy
Rezident / Nerezident - ZDP, Pokyn GFŘ D-22 - Příslušná smlouva	Určení příslušné legislativy - Koordinační nařízení, příp. smlouva
Zdroj příjmů	Pojištění v místě výkonu práce, příp. podle vyslání či výjimky
Bydliště – stálý byt	Bydliště – střed zájmů

Zdanění zaměstnanců

Vymezení zdanění závislé činnosti vůči jiným
článcům DTT

Alokace práva na zdanění

Úprava ZDP pro nesmluvní státy

Zdanění zaměstnanců - DTT

- Vymezení článku 15 vůči ostatním článkům DTT
 - Článek 14 – nezávislá činnost fyzických osob
 - Články 16 až 19
- *Pozn.: Článek 14 – byl z Modelové smlouvy odstraněn, protože v podstatě dubloval článek 7, ale v některých smlouvách pořád článek 14 je - Založen na tzv. stálé základně*

Příklad: Alokace práv podle čl. 14

Alokace práva na zdanění

- Obecně zdanění ve státě, kde je práce vykonávána
- ALE! zdanění ve státě residence, i pokud je činnost vykonávána v druhém státě, pokud:
 - příjemce se zdrží ve druhém státě v úhrnu nejvíce 183 dní v jakémkoliv 12měsíčním období;
 - odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem nebo na účet zaměstnavatele, který není rezidentem tohoto druhého státu;
 - odměny nejdou k tíži stálé provozovně nebo stálé základně, kterou má zaměstnavatel v tomto druhém státě.
- Koncept „ekonomického zaměstnavatele“

Příklady: Alokace práva na zdanění – čl. 15



Úprava v ZDP pro nesmluvní státy

- Zdroj příjmů: § 22 odst. 1) písm. b) ZDP
- Osvobození činnosti do 183 dní: § 6 odst. 9) písm. h) ZDP



Zdanění zaměstnanců/závislé činnosti v ZDP

- Principy zdanění závislé činnosti
- Plátce/poplatník
- Základ daně z příjmů ze závislé činnosti
- Mezinárodní pronájem pracovní síly

Koordinace sociálního zabezpečení

Principy koordinace sociálního zabezpečení

Pravidla pro určování příslušnosti k právním
předpisům

Sociální a zdravotní pojištění

- Nařízení Rady ES 883/2004; Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení
- Smluvní stát / nesmluvní stát

Koordinace v rámci EU

- Osobní rozsah Nařízení
- Osoby kryté nařízením 883/04 a 987/09
- Nařízení se vztahuje na každou osobu, která:
 - podléhá, nebo podléhala jakémukoliv, byť i jedinému, systému sociálního zabezpečení kteréhokoliv z členských států a
 - která je státním příslušníkem jednoho z těchto států
 - nařízení se dále vztahuje na rodinné příslušníky a pozůstalé výše uvedených osob, a to bez ohledu na jejich státní příslušnost.
 - Nařízení se vztahuje výslovně na aktivní i neaktivní osoby
 - Občané třetích států - podmínkou bydliště v jednom ze států a pohyb mezi státy EU

Určení příslušnosti k právním předpisům

- příslušnost určená podle 1408/71 platí dále do změny situace nebo do žádosti osoby o přehodnocení dle nového nařízení
– max. však 10 let
- nelze zároveň podléhat předpisům o sociálním zabezpečení dvou států
- příslušnost se vztahuje k předpisům o všech systémech sociálního zabezpečení daného státu
- příslušnost ke všem předpisům ovšem nemusí automaticky znamenat účast ve všech systémech určeného státu. Nutno zajistit rovnost zacházení s místními občany.
- pojistné vybíráno podle určených předpisů ze všech příjmů, včetně příjmů zahraničních (jako by jich bylo dosaženo v přísl. státě)

Principy mezinárodní koordinace sociálního zabezpečení

- Princip:
 - rovného zacházení
 - jediného pojištění
 - sčítání dob pojištění
 - výplaty dávek
 - asimilace skutečností
 - dobré spolupráce a administrativy

Určování příslušnosti – I.

1. Obecné pravidlo

Pravidlo placení příspěvků pojištění pouze v jedné zemi, a to v zemi výkonu činnosti („pay where you work“)

2. Vyslání k přechodnému výkonu činnosti

Aplikují se předpisy „domovského státu“

Je třeba získat formulář A1 - automatický

Maximální předpokládaná doba vyslání nepřesahuje 24 měsíců

Vysílající zaměstnavatel musí vykonávat činnost v „domovském“ státě

Osoba nenahrazuje jiného vyslaného zaměstnance

V praxi výklad, že A1 by měl být k dispozici při vyslání (pracovní cestě) přesahující 7 dní

Určování příslušnosti- II.

3. Výkon činnosti ve více zemích

Příslušné předpisy země bydliště, pokud v tomto státě vykonává podstatnou část činnost (obecně alespoň 25% času/odměny/atd.)

Příslušné předpisy země bydliště, pokud je osoba zaměstnána více zaměstnavateli se sídlem v různých státech

Příslušné předpisy sídla zaměstnavatele, pokud v zemi bydliště nevykonává podstatnou činnost

Potřeba získat formulář A1 v každém případě - automatický

Významná rizika a dopady pro zaměstnavatele – zejména možná povinnost se registrovat a odvádět pojištění v „zahraničí“, daňové dopady

4. Výjimka z předchozích automatických pravidel

Záleží na dohodě států

České úřady mají poměrně přísný pohled

Nutno prokázat jiné než ekonomické důvody

Administrativní otázky a dopady

Bydliště = Těžiště zájmu

- Délka a nepřetržitost přítomnosti na území dotčených členských států
- Osobní situace dané osoby, včetně: povahy a konkrétních znaků všech vykonávaných činností (místo, stabilita činnosti, doba platnosti pracovní smlouvy), rodinná situace dané osoby a její rodinné vazby, výkon nevýdělečných činností, situace týkající se bydlení, daňové rezidence.
- Záměr dotyčné osoby

Výjimka dle čl. 16

- výjimka dle článku 16 Nařízení 883/2004
- Žádost se podává v zemi, k jejímž právním předpisům zájem příslušet
- Společná žádost zaměstnanec a zaměstnavatele
- Tiskopis žádosti na www.cssz.cz
- není na ni právní nárok
- na dobu maximálně 5 let

Základní formy zaměstnávání zahranických zaměstnanců v ČR

Lokální pracovní smlouva

Vyslání zaměstnance/Poskytování služeb

Mezinárodní pronájem pracovní síly

Lokální zaměstnání - charakteristika

- Pracovník se stává „běžným“ zaměstnancem české společnosti
- Administrativně nejjednodušší způsob zaměstnání zahraničních osob
- Jasná struktura, práva a povinnosti zaměstnavatele/zaměstnance
- Odměna je vyplácena přímo lokální společností

- **Legislativa:**

Dochází k uzavření běžné pracovní smlouvy (dle ZP)

Obvykle se řídí podle legislativy státu výkonu práce

Odvody měsíčních záloh na daň

Odvody na sociální zabezpečení/zdravotní pojištění typicky v ČR

- **Rizika:**

HR aspekty (důvěrnost informací o odměně, nastavení systému odměňování, nejistota nejen při skončení vyslání)

Problém s implementací některých postupů, které jsou zaměstnanci přislíbeny, např. systém čisté mzdy

Lokální zaměstnání - povinnosti

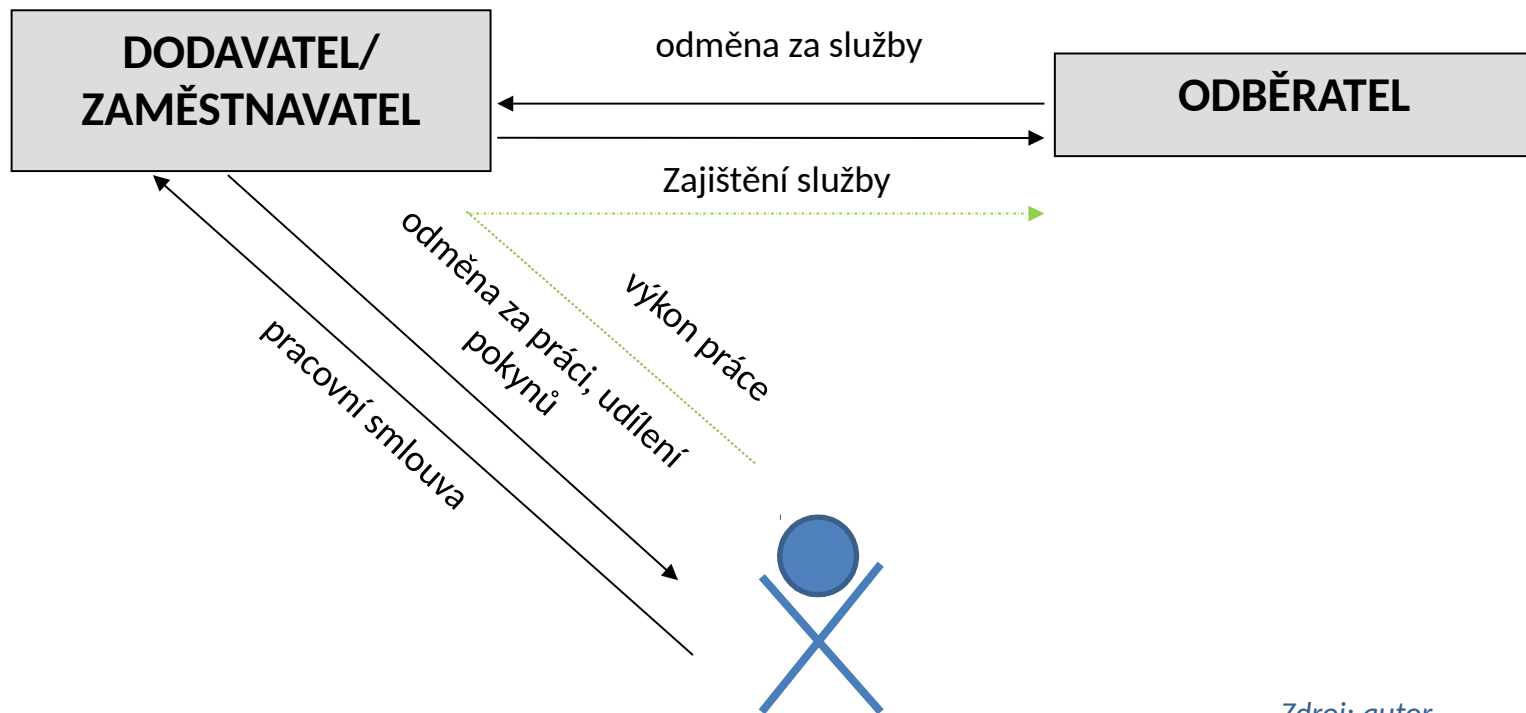
Povinnosti zaměstnavatele

- Mzdová agenda
- Odvod záloh na daň
- Vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
- Mzda zahraničního pracovníka je daňově uznatelným nákladem
- Zaměstnanecké benefity

Povinnosti zaměstnance

- Nemá povinnost podávat daňové přiznání (pokud nemá jiné zdanitelné příjmy vyšší než 6 000 Kč nebo se na něj nevztahuje aplikace solidární daně) - § 38g ZDP
- Může podat dobrovolně
 - Otázka uplatnění slev na dani a odečitatelných položek
 - Nutnost získání potvrzení o výši daně zaplacené v ČR/daňovém rezidentství

Poskytování služeb - charakteristika



Zdroj: autor

Poskytování služeb - charakteristika

- Pracovní vztah zůstává uzavřen se zahraniční/českou společností, která nadále zaměstnance řídí a nese za jeho činnost odpovědnost
 - Pracovník vykonává práci pro svého právního zaměstnavatele, ale na území jiného státu
 - Pracovník není začleněn do organizační struktury v zemi výkonu činnosti
- **Legislativa:**

V rámci EU – ustanovení o vyslání podle koordinačních nařízení EU

Aplikují se pracovní-právní pravidla dle pracovní smlouvy se zahraničním zaměstnavatelem
 - **Rizika:**

Možnost vzniku stálé provozovny (PE)

Nutnost rozlišovat mezi poskytováním služeb a mezinárodním pronájmem pracovní síly

Poskytování služeb - povinnosti

Povinnosti zaměstnavatele

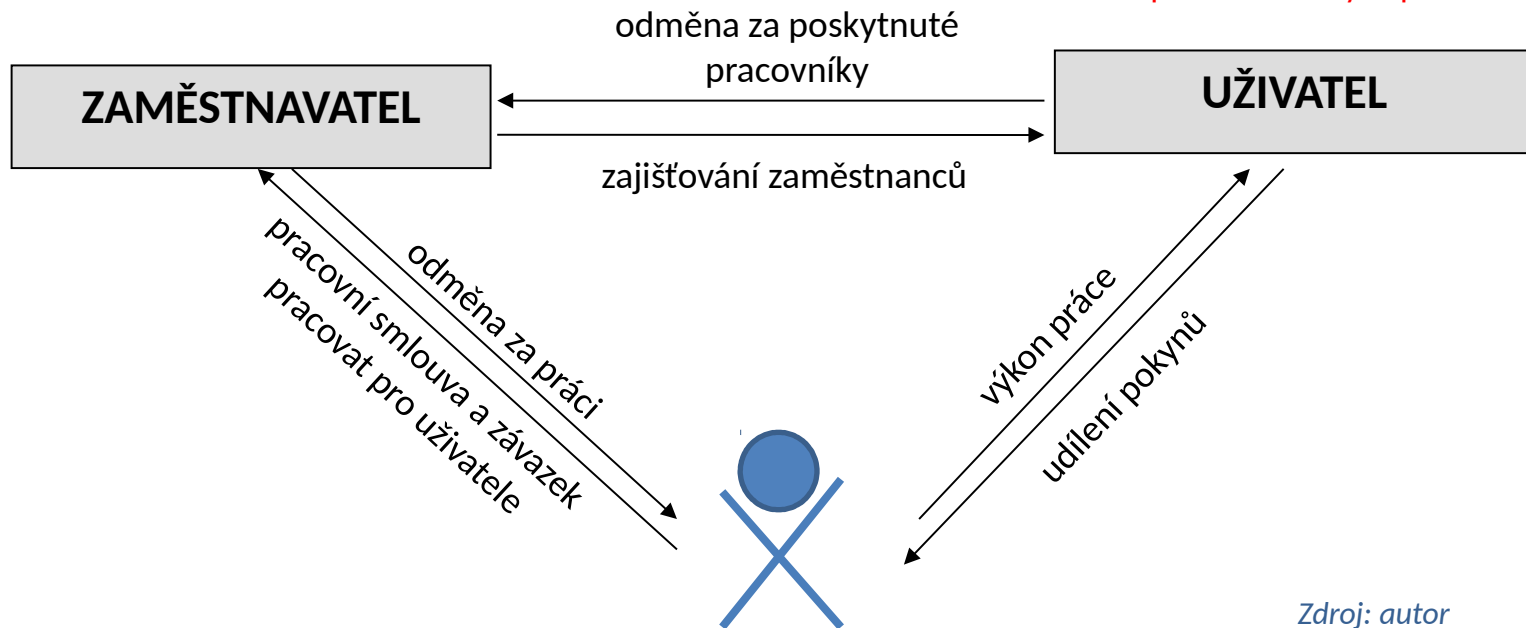
- Při vzniku stálé provozovny – povinnost registrace k dani z příjmů právnických osob
- Povinnosti v souvislosti s daní z příjmů FO při působení v ČR
 - „Službová“ stálá provozovna - zaměstnavatel není plátcem daně - zaměstnancům nejsou sráženy zálohy na daň
 - „Fixní“ stálá provozovna - zaměstnavatel je plátcem daně – má povinnost srážet zálohy na daň, vést mzdovou agendu, atd.
- Povinnosti v oblasti sociálního a zdravotního pojištění – viz předchozí část

Povinnosti zaměstnance

- Službová stálá provozovna - povinnost podat daňové přiznání (i když pracovník nemá žádné další příjmy)
- Fixní stálá provozovna – možnost ročního zúčtování při splnění podmínek

Mezinárodní pronájem pracovní síly - charakteristika

Příjem zaměstnance pro účely daně
z příjmů minimálně 60 % hodnoty
fakturované částky
- pouze za určitých podmínek



Zdroj: autor

Mezinárodní pronájem - charakteristika

Právní zaměstnavatel poskytuje pracovníky pro využití jinému uživateli

Institut tzv. ekonomického zaměstnavatele:

- Pouze pro účely daní
- Přijímající entita není právním zaměstnavatelem, pro účely daní má však obdobné povinnosti
- Přijímající entita má právo zaměstnance na denní bázi úkolovat a odpovídá a nese rizika vykonávané práce
- Odměnu obvykle vyplácí právní zaměstnavatel, který fakturuje náklady přijímající entitě
- Přijímající entita sráží a odvádí měsíční zálohy na daň
- Zaměstnanec je zařazen do interní struktury přijímající entity

Mezinárodní pronájem – charakteristika

- V rámci EU – ustanovení o vyslání podle koordinačních nařízení EU – prakticky se mohou aplikovat, ačkoliv teoreticky nemusí splňovat podmínky
- Právní zaměstnavatel a uživatel většinou uzavírají smlouvu o pronájmu pracovní síly (způsob odměňování, poplatky za pronájem, marže,...)
- Při pronájmu v rámci skupiny, by marže měla odpovídat převodním cenám
- Odměnu nebo její část může vyplácet přímo uživatel (přefakturaci podléhá pouze marže) -> odlišné daňové dopady
- Zákon o zaměstnanosti – agentura práce – agentura práce z EU nemá daňový režim mezinárodního pronájmu pracovní síly

Mezinárodní pronájem do ČR - povinnosti

Povinnosti české společnosti

- Zaměstnavatel pro účely zákona o daních z příjmů
- Výpočet a odvod měsíčních záloh na daň
- Pravidlo 60/40 v § 6 odst. 2 ZDP
- Daňová uznatelnost nákladů

Povinnosti zaměstnance

- Může vzniknout povinnost podat daňové přiznání v ČR (jiné příjmy)
- Možnost podat daňové přiznání dobrovolně

Posuzování vysílacích struktur

Daň z příjmů	Pojistné
Ověření všech smluvních vztahů v rámci dané struktury, výkon činnosti (pro koho), toky peněz	
Ověření existence smlouvy o zamezení dvojímu zdanění	Ověření existence smlouvy o sociálním zabezpečení
Určení daňové rezidentury	Určení příslušných předpisů
Určení zdroje příjmů a jeho alokace, identifikace plateb za jiná období	Identifikace plateb za jiná období
Určit, kdo je plátce daně	Určit, kdo má povinnost odvodu pojistného
Posoudit povinnost zaměstnance podat přiznání k dani z příjmů	

Zdroj: autor

Příklady

- Mexičan, zaměstnanec německé společnosti, který normálně pracuje v Německu, je vyslán z Německa k výkonu práce do České republiky na období 15 měsíců.
- Zaměstnanec německé společnosti je přidělen na základě smlouvy o mezinárodním pronájmu pracovní síly do České republiky, kde u českého ekonomického zaměstnavatele vykonává práci.
- Mexická společnost zřídí v Rumunsku společnost, která zaměstnává Rumuny k výkonu práce v České republice. V Rumunsku společnost normálně nevykonává činnost.
- Zaměstnanec české společnosti vykonává činnost na území ČR i SR
 - bydliště má zaměstnanec v ČR
 - bydliště má zaměstnanec v SR

Příklady

- Zaměstnanec české společnosti je vyslán k výkonu práce do Francie
 - 8 měsíců
 - 30 měsíců
- Obchodní zástupce české společnosti prodává výrobky na rakouském, slovenském a německém trhu; bydlí a se svou rodinou žije v Rakousku.
- Zaměstnanec pracující pro společnost v České republice a pojištěný v České republice, je vyslán k plnění zakázky pro rakouskou společnost do Vídně na 14 měsíců.
- Společnost se sídlem ve Velké Británii posílá své zaměstnance do společnosti v ČR jako konzultanty a fakturuje poskytování služeb. Někteří zaměstnanci pracují pro společnost v ČR déle než 183 dní, jiní tohoto limitu nedosáhli.

Příklady

- Společnost se sídlem ve Velké Británii posílá své zaměstnance do společnosti v ČR jako konzultanty a fakturuje poskytování služeb. Někteří zaměstnanci pracují pro společnost v ČR déle než 183 dní, jiní tohoto limitu nedosáhli.
- Společnost se sídlem v Číně vyšle svého zaměstnance do společnosti v ČR jako konzultanta a fakturuje poskytování služeb. Zaměstnanec v ČR poskytuje službu 12 měsíců.
- Český občan s bydlištěm v Česku pracuje výlučně na Slovensku pro slovenskou společnost. Rodinu má nadále v Česku. Jinou činnost nevykonává.
- Český občan s bydlištěm v Česku pracuje v Česku. Zároveň je členem statutárního orgánu v české společnosti i v sesterské slovenské společnosti.

Zdroje a další podklady pro studium

- Lang, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde, 2013.
- Miller, A. – Oats, L.: *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional, 2012.
- Rytířová, L. – Tepperová, J.: *Zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*. ANAG, 2012.
- Rylová, Z.: *Mezinárodní dvojí zdanění*. ANAG, 2012. **(str. 113 - 136)**
- Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů*. Wolters Kluwer, 2017. **(str. 116 - 145)**

Cvičení

- Příklady na daň z příjmů ze závislé činnosti
- Příklady na určení příslušnosti k právním předpisům systémů sociálního zabezpečení