

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.3.2019

Daň z příjmů

539/20.03.19 Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení v rámci EU/EHP a Švýcarska od 1. 1. 2019

Předkládají: Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., daňový poradce, číslo osv. 4503
Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., daňový poradce, číslo osv. 3912
Ing. Lucie Wadurová, LL.M., daňový poradce, číslo osv. 4038
Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, číslo osv. 4991

1. Popis problému

V důsledku novelizace ustanovení § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) zákonem č. 306/2018 Sb. došlo ke změně způsobu výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců, na něž se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace.

Obecně jsou dle § 6 odst. 12 ZDP dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti příjmy (s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5) zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Dotčené ustanovení dále stanoví, že *„(z)aměstnanec, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod povinného pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu. Za zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se nepovažuje zaměstnanec, je-li prokázáno, že se na něho zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace; v takovém případě jsou základem daně příjmy ze závislé činnosti zvýšené o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění a tyto zahraniční příspěvky se považují pro účely daní z příjmů za povinné pojistné.“* V textu příspěvku bude pojistné a příspěvky hrazené v zahraničí dle poslední věty označeny rovněž jako „zahraniční povinné pojistné“. Pro účely ZDP je poplatník s příjmy ze závislé činnosti označován jako „zaměstnanec“, plátcem příjmů je pak označován jako zaměstnavatel. Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo § 17 odst. 3 ZDP, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Příjmy ze závislé činnosti jsou pak definovány v § 6 odst. 1 a 3 ZDP.

Jelikož byla shora uvedená změna včleněna do § 6 odst. 12 ZDP na základě pozměňovacího návrhu Senátu ČR, zcela chybí důvodová zpráva, jež by záměr zákonodárce v tomto případě určitým způsobem vymezila. Aplikace účelového výkladu je v daném případě navíc velmi obtížná, neboť schválené znění shora novelizovaného § 6 odst. 12 ZDP, je v rozporu se záměrem diskutovaným na plénu Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky.

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení praktické aplikace novelizovaného ustanovení ZDP, a tím ulehčení situace na straně plátců (tj. zaměstnavatelů), kteří se s tímto administrativně komplikovaným opatřením musejí vypořádávat již při zúčtování mezd za měsíc leden 2019.

2. Shrnutí dopadů novelizovaného ustanovení

a) Zaměstnanci (rezidenti i nerezidenti ČR) pojištění v zahraničí mimo EU, EHP a Švýcarsko

Zůstává zachován režim platný do konce roku 2018, tzn. do superhrubé mzdy se zahrnuje „hypotetické“ tuzemské povinné pojistné (tj. povinné pojistné, které by bylo hrazeno zaměstnavatelem, pokud by zaměstnanec přispíval do českého povinného pojistného systému).

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

b) Zaměstnanci pojištění v zahraničí (EU, EHP a Švýcarsko)

Není podstatné, ve kterém státě je zaměstnanec daňovým rezidentem, pro účely stanovení superhrubé mzdy je podstatné, v jakém státě je zaměstnanec pojištěn. Tzn. i na daňového rezidenta Kanady, na kterého se vztahuje povinné pojistné na Slovensku, se bude aplikovat novela ZDP a příjem ze závislé činnosti ke zdanění v České republice bude navýšen o slovenské povinné pojistné.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

Tento rozdílný způsob stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti pro různé skupiny zaměstnanců v návaznosti na to, jaké povinné pojistné se na tyto zaměstnance vztahuje, vyplývá přímo z textu novelizovaného ustanovení ZDP, nicméně pro jistotu prosíme o potvrzení, zda Finanční správa zastává tentýž názor.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3. Zahrnutelné zahraniční pojistné do základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

3.1 Vymezení zahraničního povinného pojistného

Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se zahrne výhradně pojistné hrazené zaměstnavatelem, které svoji podstatou odpovídá

tuzemskému zdravotnímu, nemocenskému a důchodovému pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Má-li přitom být alespoň částečně vymezeno, které ze zahraničních typů pojistného hrazeného zaměstnavatelem má být považováno za obdobné tuzemskému pojistnému na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále také „veřejnoprávní pojistné“, resp. „veřejnoprávní pojištění“), je nezbytné vycházet z jeho základních parametrů. Ty se přitom významným způsobem liší od typů pojištění, jež je možné sjednat soukromoprávně a nelze při posuzování, zda daná platba je či není veřejnoprávním pojistným vycházet pouze z podmínky (ne)existence pojistně-matematického schématu, ale mělo být splněno následující¹:

- 1) povinnost být veřejnoprávně pojištěn je stanovena zahraničními právními předpisy (a to bez ohledu na to, zda zahraniční právní předpis stanoví pouze povinnost být pojištěn a samotný výběr pojistitele se částečně či zcela ponechává na zaměstnanci, tj. zaměstnanec může splnit takto stanovenou zákonnou povinnost i pojištěním u soukromoprávní instituce a má tak možnost volby mezi veřejnoprávním a soukromoprávním pojistitelem);
- 2) plnění pojistitele tzn. poskytnutí pojistného plnění (platby důchodu, nemocenské náhrady, atp.) není zpravidla odvislé od placení pojistných příspěvků a je stanoveno parametricky (předem definovaným způsobem);
- 3) nárok na pojistné plnění (přestože může být právními předpisy omezen například minimální pojistnou dobou) je nezpochybnitelný a zpravidla stačí pouze nastání určité právní skutečnosti; oprávněnost nárok tedy není dále prověřována pojistitelem.

Výše uvedené podmínky by přitom měly být splněny kumulativně. Zmíněné podmínky jsou pouze orientační, nicméně v obecné rovině by u zahrnutelných zahraničních plateb pojistného na zdravotní, důchodové a nemocenské pojištění měly být dostatečným vodítkem pro plátce.

Pojistné příspěvky mající charakter pojistného a jiné platby obdobného druhu, k jejichž úhradě není zaměstnavatel povinen dle zahraničních právních předpisů, či které svým charakterem (pro jehož posouzení je možné použít výše uvedené podmínky) neodpovídají tuzemskému pojistnému na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, nebudou do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP zahrnuty.

Stanovisko GFR:

Vysvětleno.

Souhlas vyjadřujeme s citovaným textem z posledního odstavce: „Pojistné příspěvky mající charakter pojistného a jiné platby obdobného druhu, k jejichž úhradě není zaměstnavatel povinen dle zahraničních právních předpisů, nebudou do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP zahrnuty.“

¹ Voříšek, V. Zákon o důchodovém pojištění. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 505

Zdůvodnění:

Z ust. § 6 odst. 12 ZDP jednoznačně plyne, že pro stanovení základu daně u zaměstnance je prvotně důležitá existence právního předpisu resp. zahraničního právního předpisu, který zaměstnavateli ukládá povinnost platit z příjmů zaměstnance povinné pojistné, resp. zahraniční povinné pojistné (sociální nebo zdravotní), obdobně jako v České republice. Takové zahraniční povinné pojistné by mělo naplňovat zahraniční systém sociálního zabezpečení v širším smyslu, jako je tomu v případě předpisů o veřejnoprávním pojištění v České republice. Zákonem uvedeným „stejným druhem“ je tedy v širším smyslu takové povinné pojistné, které plní stejnou roli, tj. sociální zabezpečení v širším smyslu, jako je tomu u národního povinného pojištění. Nezkoumá se přitom struktura (jednotlivé složky) takového povinného zahraničního pojištění. ZDP odkazuje jen na příslušné právní předpisy – tuzemské zákony a to na zákon č. 592/1992 Sb. a zákon č. 589/1992 Sb., a nově se odvolává na zahraniční právní předpisy stejného druhu jako v ČR. Při stanovení základu daně ve výši tzv. superhrubé mzdy se u příjmů ze závislé činnosti musí tedy aplikovat celková výše (tzn. nižší nebo i vyšší) zahraničního povinného pojištění placeného zaměstnavatelem bez ohledu na jeho strukturu, resp. na rozdíly oproti tuzemskému veřejnoprávnímu pojištění – důležité je, že existuje v zahraničí obdobný právní předpis, který ukládá zaměstnavateli z příjmů zaměstnance takové povinné pojistné na sociální zabezpečení platit. Ustanovení § 6 odst. 12 ZDP přitom k případným rozdílům mezi jednotlivými systémy neumožňuje přihlídnout.

Do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se tedy nebudou zahrnovat zejména následující plnění:

- dobrovolné příspěvky na výše definované pojistné, u nichž není povinnost jejich úhrady stanovena zahraničními právními předpisy (je však možné, že takovéto pojistné/příspěvky budou příjmem zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 1 a 3 ZDP);
- příspěvky na výše definované pojistné, u nichž je povinen k jejich úhradě dle zahraničních právních předpisů pouze zaměstnanec.

Stanovisko GFŘ:**Souhlas****3.2 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné v případě existence odlišností ve způsobu stanovení vyměřovacího základu pro výpočet zahraničního povinného pojištění a jiných lhůt pro odvod pojištění**

Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se zahrne zahraniční povinné pojištění vypočtené/stanovené dle zahraničních právních předpisů upravujících dotčenou oblast veřejnoprávního pojištění, neboť dle znění § 6 odst. 12 ZDP má být základ daně „zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění“.

V případě, že určitý příjem zaměstnance ze závislé činnosti (nebo jeho část) bude od zahraničního povinného pojištění osvobozen nebo nebude jeho předmětem, tj. nebude dle zahraničního právního předpisu povinnost z daného příjmu pojištění odvést, nebude základ daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP

navýšen o povinné pojistné, jelikož takové pojistné nebude povinnost odvést, ale ani o „hypotetické pojistné“ stanovené dle českých právních předpisů.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

V případě, že bude pojistné podle zahraničních právních předpisů odváděno v jiných lhůtách než měsíčních, například čtvrtletně či pololetně, bude základ daně navýšen v tom měsíci, za který bude pojistné souhrnně hrazeno, a to i když se bude jednat o pojistné zahrnující více kalendářních měsíců.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

Pro upřesnění uvádíme, že v měsících, ve kterých se pojistné „neodvádí“, se rovněž aplikuje ustanovení § 6 odst. 12 ZDP, de facto se za tyto měsíce zvyšují příjmy ze závislé činnosti o pojistné ve výši 0.

3.3 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné při existenci stropů/limitů vyměřovacích základů pro výpočet zahraničního povinného pojistného či pojistného samotného

Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se zahrne zahraniční povinné pojistné vypočtené/stanovené dle zahraničních právních předpisů upravujících dotčenou oblast veřejnoprávního pojištění, neboť dle znění § 6 odst. 12 ZDP má být základ daně „zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění“.

Uvedené se rovněž bude vztahovat na situace, kdy je samotný vyměřovací základ pro výpočet zahraničního povinného pojistného či pojistné samotné limitován/o (např. na měsíční bázi či roční bázi jako v případě českého maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení). Do dílčího základu daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se tedy zahrne pouze zahraniční povinné pojistné do výše stanovené zahraničními právními předpisy; po překročení stropu/limitu vyměřovacího základu zahraničního povinného pojistného či pojistného samotného nebude dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti zvyšován, a to ani o „hypotetické“ povinné pojistné dle českých právních předpisů.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas

3.4 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné při výplatě příjmu po skončení vyslání/po zahájení vyslání v zahraniční (EU, EHP a Švýcarsko)

V praxi se velmi často setkáváme se situacemi, kdy zaměstnanec byl účasten zahraničního pojistného systému během jeho výkonu práce v zahraniční v rámci EU/EHP/Švýcarska a následně jsou jeho pracovní činnosti v zahraniční ukončeny. Zaměstnanec vrátí do České republiky a začne opět podléhat pojistnému systému

v České republice. Za jeho předchozí zahraniční pracovní činnosti je zúčtován/vyplacen bonus. Tento bonus je vyplacen v období, kdy zaměstnanec je účasten českého pojistného systému, avšak se vztahuje k předchozímu období, kdy byl zaměstnanec pojištěn v zahraničním pojistném systému. Dle vyjádření Evropské komise k aplikaci nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. dubna 2004 (dále jen „koordinační nařízení“) by z výše uvedeného bonusu mělo být odvedeno povinné pojistné do zahraničního pojistného systému.

Obdobná situace může nastat, když zaměstnanec je vyslán svým českým zaměstnavatelem pracovat do zahraničí a zaměstnanec začne přispívat do zahraničního pojistného systému. Český zaměstnavatel zaměstnanci zúčtovává příjmy za závislé činnosti, ze kterých je odváděno zahraniční povinné pojistné a současně zaměstnanci zúčtuje bonus za předchozí období, kdy zaměstnanec podléhal českého pojistného systému. Dle vyjádření Evropské komise by měl český zaměstnavatel z bonusu odvést povinné pojistné do českého pojistného systému.

Dle novelizovaného znění § 6 odst. 12 ZDP by pak v rámci měsíční mzdové evidence superhrubá mzda měla být tvořena následujícím způsobem: měsíční zúčtováný příjem plus české povinné pojistné zaměstnavatele a bonus plus zahraniční povinné pojistné zaměstnavatele (v druhém příkladu: měsíční zúčtováný příjem plus zahraniční povinné pojistné zaměstnavatele a bonus plus české povinné pojistné zaměstnavatele).

Stanovisko GFR:

Souhlas

3.5 Zahrnutelné zahraniční povinné pojistné v případě přenesení povinnosti úhrady na zaměstnance či dohody s příslušnou zahraniční správou sociálního zabezpečení či zdravotní pojišťovnou

Dle čl. 21 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. září 2009 (dále jen „prováděcí nařízení“) je připuštěno uzavření dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem / plátcem, na jejímž základě má zaměstnanec povinnost hradit „zaměstnavatelovu část“ zahraničního povinného pojistného, a to jménem a na účet zaměstnavatele.

V praxi mohou vznikat i odlišnosti, nejen v systému zahraničního pojistného z hlediska zahrnutelných příjmů, ale i z hlediska osoby, jenž je povinna úhradu provést. Tyto rozdíly mohou být způsobeny dohodou uzavřenou mezi zaměstnavatelem/plátcem a zaměstnancem na základě právě čl. 21 prováděcího nařízení či vyplývat přímo z díkce příslušných zahraničních právních předpisů pro oblast zahraničního povinného pojistného.

Do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP se v takových případech zahrnou příspěvky na pojistné definované v bodě 2.1, u nichž je na základě dohody dle čl. 21 prováděcího nařízení úhrada prováděna zaměstnancem jménem zaměstnavatele.

Stanovisko GFR:

Souhlas

4. Kurz použitý pro přepočítání zahraničního pojistného zahrnovaného do základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP

Přestože úprava § 38 odst. 4 ZDP, tj. použití kurzu stanoveného Českou národní bankou pro poslední den kalendářního měsíce předcházejícího měsíci, v jehož průběhu se záloha sráží, dopadá rozsahem výhradně na příjmy jako takové, a to z důvodu použití odlišného pojmosloví v ZDP („příjem“ vs. „povinné pojistné“), není důvodu v daném případě nepostupovat *ad analogiam*.

Domníváme se proto, že se pro přepočítání zahraničního pojistného odpovídající svojí podstatou pojistnému na tuzemské zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti použije výše uvedený kurz definovaný v § 38 odst. 4 ZDP.

Stanovisko GFR:

Souhlas

5. Postup plátce daně při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle 6 odst. 12 ZDP

Z dikce novelizovaného ustanovení a použití sousloví „*je-li prokázáno*“ v poslední větě § 6 odst. 12 ZDP dovozujeme, že záměrem zákonodárce bylo zahrnout do základu daně z příjmů ze závislé činnosti povinné pojistné, a to buď české pojistné (skutečné či hypotetické), nebo v prokázaných případech účasti na zahraničním pojištění v EU/EHP/Švýcarsku příslušné zahraniční pojistné.

Použití pojmosloví „*je-li prokázáno*“ by přitom nemělo být vykládáno výhradně jako situace, kdy plátce daně má k dispozici potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, ale i jako situace, kdy příslušnost k právním předpisům sociálního zabezpečení přímo vyplývá z koordinačního nařízení.

V praxi často dochází ke zpětnému vydávání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (tzv. „A1 certifikát“) dle koordinačního nařízení. Jak se popsáno dále, má toto potvrzení v některých případech pouze deklaratorní povahu, avšak někdy povahu konstitutivní s právní účinností od určitého data v minulosti (*ex tunc*). Takové situace je nutné dle našeho názoru rozlišovat.

Stanovisko GFR:

Podle Nařízení EP a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení včetně prováděcího Nařízení č. 987/2009, se skutečnost, že poplatník spadá do zahraničního systému veřejnoprávního pojištění, prokazuje zejména formulářem A1: „Potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení“, popř. i jiným dokladem vydaným na žádost příslušnou zahraniční institucí k tomu kompetentní, ze kterého vyplývá, ve kterém státě je osoba (zaměstnanec) účastna pojistného systému.

Lze však souhlasit s názorem předkladatele, že slova: „*je-li prokázáno*“ by přitom neměla být vykládána výhradně jako situace, kdy plátce daně má k dispozici potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, ale i jako situace, kdy příslušnost k právním předpisům sociálního zabezpečení přímo vyplývá

z koordinačního nařízení. Lze však konstatovat, ve shodě s předkladateli, že v těchto případech, tzn. bez předloženého formuláře A1, přímo na základě koordinačního nařízení, může být navýšení základu daně o povinné zahraniční pojistné pro zaměstnavatele problematické, a to z důvodu, že je nutná vědomost zaměstnavatele o této skutečnosti, což v případě předložení formuláře A1 ze strany zaměstnance je zřejmé.

*Je však nutné v této souvislosti poznamenat, že dle výše uvedených evropských nařízení **obecně platí, že osoby z dotčených států jsou účastny všech systémů sociálního zabezpečení, tedy i zdravotního pojištění ve státě, ve kterém jsou výdělečně činné.***

V souladu s daňovým řádem důkazní břemeno vůči správci ohledně skutečností tvrzených v daňových tvrzeních a dalších podáních leží na plátcích daně, případně na poplatníkovi v rámci daňového přiznání.

5.1 Postup plátce daně v případě potvrzení příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení s deklaratorní povahou (tj. vyslání do 24 měsíců dle čl. 12 koordinačního nařízení a osob pracujících ve členských státech dle čl. 13 koordinačního nařízení)

Při vyslání do 24 měsíců čl. 12 koordinačního nařízení a v případě osob pracujících ve více členských státech EU čl. 13 koordinačního nařízení je příslušnost k systému sociálního zabezpečení je pro zaměstnance *stricto sensu* určena právě koordinačním nařízením. V tomto případě totiž správní orgán, který vydává potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení (A1 certifikát), pouze potvrzuje určitý stav věci a samotná potvrzení mají deklaratorní povahu (tj. zaměstnanec vyslaný ze zahraničí do České republiky by měl být účastem zahraničního povinného pojistného systému bez ohledu na to, zda A1 certifikát byl zahraničním právním orgánem vydán či nikoliv). Pokud by zaměstnanec byl vyslán z České republiky, zaměstnanec by hradil povinné pojistné dle českých právních předpisů.

V těchto situacích bude plátce daně již od samotného počátku zahrnovat do dílčího základu daně ze závislé činnosti povinné pojistné určené podle koordinačního nařízení.

Může však nastat případ, kdy příslušnost k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení přímo plyne z koordinačního nařízení, jak je popsáno výše, avšak plátce daně má až do okamžiku vydání potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení důvodné pochybnosti, kterému systému sociálního zabezpečení je vyslaný zaměstnanec příslušen. Samotné použité pojmosloví „*je-li prokázáno*“ přitom musí být v kontextu novelizovaného výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP vykládáno i způsobem, kdy pochybnosti na straně plátce daně jsou subjektivní povahy, protože on sám není schopen vyhodnotit, co správce daně při případné daňové kontrole bude považovat za prokazané. Obecné použití tohoto pojmu je velmi problematické, neboť stavu, kdy je určitá skutečnost prokázána, lze dosáhnout pouze v rámci správního či soudního řízení, a tudíž nelze po plátcích daně spravedlivě požadovat, aby předjímal výsledek daňově-správního či posléze soudního řízení, a tím přičítat plátcům daně vzniklou nejistotu.

Má-li na základě jemu dostupné dokumentace plátce daně za to, že daný zaměstnanec je příslušen zahraničnímu povinnému pojistnému dle čl. 12 a 13 koordinačního nařízení, musí mu být v souladu s právním principem *in dubio mitius* umožněno postupovat tak, jak je uvedeno v tomto bodě. Má-li však plátce jakékoliv pochybnosti, může postupovat až do okamžiku vydání potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení tak, jak je uvedeno níže v bodě 5.2. To mimo jiné i z důvodu, že vydání potvrzení o příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení slouží právě ke zvýšení právní jistoty plátců pojistného.

Stanovisko GFR:

Souhlas

5.2 Postup plátce daně v případě potvrzení příslušnosti k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení s konstitutivní povahou (čl. 16 koordinačního nařízení – výjimka)

Z hlediska postupu pro reflektování takovéto změny ve způsobu výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti v průběhu zdaňovacího období v důsledku vydání konstitutivního potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení se zpětnou účinností se autoři domnívají, že je nutné na tuto situaci nahlížet jako na *změnu skutečností rozhodných pro správné stanovení daně*, a nikoliv jako na chybu plátce. Přestože si jsou autoři zcela vědomi, že uvedené rozdělení není nikterak výslovně v tomto členění upraveno v právních předpisech upravujících daňové právo v České republice, jsou přesvědčeni, že je v případě novelizace § 6 odst. 12 ZDP účinné od 1.1.2019 nutno toto rozlišovat.

Chybou či chybným postupem plátce se musí rozumět situace, kdy plátce daně svým vlastním či zaměstnancovým přičiněním základ daně z příjmů ze závislé činnosti stanovil v nesprávné výši. Tedy o situaci, které byl schopen plátce předejít vlastním úsilím, či o stav, kdy plátce měl nebo mohl mít k dispozici veškeré informace nezbytné pro jeho správné stanovení, ale svojí či zaměstnancovou nedbalostí takovéto informace nezohlednil při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Naproti tomu je nutné odlišit stav *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně*, kdy plátcům daně nejsou některé informace k okamžiku výpočtu základu daně ze závislé činnosti nejenom známy, ale není schopen ani při vynaložení veškerého úsilí tyto informace získat, neboť jsou závislé na rozhodnutí správního orgánu učiněné toliko *in futuro*. Z povahy věci nelze takovýto stav označit chybou plátce, neboť uskutečnění chyby je považováno za správní delikt se všemi důsledky z toho vyplývajícími. V hmotném právu jsou případy *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně* zejména v podobě ustanovení představující *lex specialis* například změna vstupní ceny dle § 29 odst. 7 ZDP či § 74, § 77 či 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Jednotlícím prvkem těchto hmotně-právních ustanovení je nastání skutečností dříve daňovému subjektu neznámých majících vliv na daň samotnou², přičemž však v ani jednom z případů není požadováno reflektování změny skutečností formou opravy mající vliv na dříve stanovenou daň,² ale vždy daňový subjekt zohlední skutečnost v okamžiku, kdy došlo k jejímu zjištění či ji objektivně zjistit mohl.

² V případě § 29 odst. 7 ZDP v podobě upravené hodnoty odpisů stanovených ze změněné vstupní ceny, v případě § 74, § 77 či 78 ZDPH poté ve formě opravy/úpravy/vyrovnání dříve uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty.

Autoři jsou dále toho názoru, že je nutné vyloučit *při změně skutečností rozhodných pro správné stanovení daně* i postup *ad analogiam* ustanovení § 38i ZDP, neboť daně ustanovení upravuje situace, kdy plátce daně právě pochybil při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti, ať již z důvodu jím či jeho zaměstnancem zaviněné chyby. Toto autoři dovozují z celé systematiky ustanovení § 38i ZDP, například ve vztahu k § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“) použití pojmů *dlužná částka na dani, neoprávněně vyplacená částka na daňovém bonusu*, atp. Uvedené lze taktéž podpořit odůvodněním obsaženým v důvodové zprávě k zákonu č. 458/2011 Sb., „V § 38i se navrhuje upravit dosavadní postup při opravě **chyb** vzniklých při výběru daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků vybíraných srážkou formou záloh na daň.“

Alternativně by bylo možné *ad analogiam* připustit postup dle § 38i ZDP, avšak za předpokladu, že by byl správce daně schopen upravit údaje ve své evidenci *ex officio* tak, aby nedošlo k vyměření úroku z prodlení. Jednalo by se poté o přípustnou analogii ve prospěch plátce. Proti takovému postupu však svědčí dodatečná administrativní zátěž pro plátce, neb ten by musel provedenou opravu základu daně z příjmů ze závislé činnosti ve shora uvedeném případě oznámit, neboť správce daně by nebyl schopen bez dalších informací tuto skutečnost v evidenci správce daně zohlednit. Bude-li nicméně uvažováno v kontextu celé aplikace § 6 odst. 12 ZDP od 1. 1. 2019, jež vedla k nemalému zvýšení administrativní zátěže plátců,³ jsou autoři přesvědčení, že jim nelze uložit další povinnost v podobě informování správce daně, o každém vydaném potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení včetně vyčíslení výše rozdílu v jednotlivých měsících.

Nad rámec výše uvedeného je možné podpořit argumentaci pro jednorázové zohlednění v měsíci, v němž došlo k vydání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, a to skutečnost, že při opravě chyby dle § 38i ZDP, by dále došlo k vyměření úroku z prodlení. Jak poukázal Nejvyšší správní soud České republiky v rozsudku sp. zn. 4 Afs 210/2014 – 57 ze dne 24. listopadu 2015 úrok z prodlení má povahu „*ekonomické náhrady za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou*“. Daňový subjekt se tak musí vždy dostat do prodlení s úhradou daně. V případě *změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně*, však plátce v prodlení není, a to z výše uvedených důvodů, neboť informace o správním rozhodnutí přijatém *in futuro* jsou zcela mimo jeho dispoziční sféru a nelze tak po něm spravedlivě požadovat, aby zohlednil při výpočtu základu daně z příjmů ze závislé činnosti skutečnosti, jež mu nejsou známy. Pokud by však došlo k vyměření úroku z prodlení, jednalo by se pravděpodobně o postup v rozporu s obecnou právní zásadou *in dubio pro reo*, neboť plátce by fakticky nebyl s to zabránit jednání vedoucímu ke vzniku úroku z prodlení. Navíc se autoři domnívají, že současné nastavení informačního systému správce daně není sto jednoduchým způsobem vyměřit úrok z prodlení u části nedoplatku, jež by se vztahoval k opravě reálné chyby plátce prostřednictvím § 38i ZDP, a naopak u části způsobené zpětně vydaným potvrzením o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení. V důsledku by tak došlo ke vzniku dodatečných administrativních nákladů i na straně správce

³ Nutno podotknout, že tato změna byla provedena bez vypracování relevantního posouzení dopadů právní úpravy do podnikatelského prostředí i do správy daně.

daně,⁴ a to nutno podotknout bez jakéhokoliv přímo aplikovatelného hmotně či procesně-právního vymezení této povinnosti.

Ze shora zmíněných důvodů jsou autoři přesvědčeni, že jediným možným řešením pro zohlednění zpětně vydaného konstitutivního potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení v dílčím základu daně z příjmů ze závislé činnosti je jednorázová úprava.

Stanovisko GFR:

Nesouhlas

Zdůvodnění nesouhlasu:

Ustanovení § 6 odst. 12 ZDP výslovně neřeší dodatečné úpravy při placení zahraničního povinného pojistného.

Bude-li plátcí daně (zaměstnavateli) až následně prokázáno, že zaměstnanec spadá do systému zahraničního pojistného v EU/EHP nebo ve Švýcarsku, je nutno nahlížet na tuto situaci jako na změnu skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Tato změna reprezentuje stav, kdy zaměstnavateli jako plátcí daně není z určitých objektivních důvodů informace o tom, že zaměstnanec spadá do zahraničního pojistného systému k okamžiku, kdy má povinnost vypočítat zálohu na daň nebo daň, známa, resp. není schopen ani tyto informace včas získat, neboť jsou závislé na rozhodnutí příslušné instituce (také obvykle přihlásí takového zaměstnance do tuzemského systému veřejnoprávního pojištění, tj. ve státě, kde je výdělečná činnost vykonávána).

Jelikož plátce daně je při zúčtování příjmů ze závislé činnosti povinen daňovou částku srazit ze základu daně ve výši tzv. superhrubé mzdy, z ust. § 6 odst. 12 ZDP lze dovodit, že pokud není prokázáno, že daný zaměstnanec spadá do systému v EU/EHP nebo ve Švýcarsku, musí plátce daně příjem takového zaměstnance zvýšit jako doposud, tedy o částku odpovídající tuzemskému povinnému pojistnému (obdobně postupoval i do konce roku 2018, tedy i pokud zaměstnanec spadal do systému zahraničního pojistného). Změna tedy spočívá v tom, že nově zákon stanoví, že je-li příslušnost do systému v EU/EHP nebo ve Švýcarsku prokázána (to znamená i opožděně), tak se příjem takového zaměstnance musí od r. 2019 zvýšit o částku odpovídající zahraničnímu povinnému pojistnému, a to i zpětně (tj. nelze ani v uplynulém období ponechat fiktivní částku českého povinného pojistného).

Pokud je u zaměstnance zpětně určeno příslušnou institucí, že spadá do zahraničního pojistného systému v EU/EHP nebo ve Švýcarsku s tím, že povinné pojistné za dřívější dobu musí zaměstnavatel do jiného státu také zaplatit, znamená to, že v době zahájení současného výkonu činnosti některý z účastníků pojistného vztahu, buď nesplnil včas oznamovací povinnost vůči příslušné instituci sociálního zabezpečení, která tuto situaci nyní řeší retroaktivně, případně se jedná o vyřízení žádosti v delší lhůtě v souladu s koordinačním nařízením EU.

Z veřejně dostupných zdrojů (např. internetové stránky ČSSZ) lze dovodit, že pokud tuzemský zaměstnavatel již odvedl pojistné z činnosti vykonávané na území České republiky do českého systému, je následně na základě retroaktivního určení

⁴ Mohlo by taktéž dojít ke zneprůhlednění celé evidence daně ze příjmů ze závislé činnosti, neboť u plátců s větším počtem zaměstnanců je provádění oprav dle § 38i ZDP zcela běžnou záležitostí. Kombinace časté opravy základu daně z příjmů ze závislé činnosti a zohlednění změny skutečností rozhodných pro správné stanovení daně zpětně v jednotlivých měsících, by posléze zřejmě způsobilo zmatečnost celé evidence úhrad této daně.

příslušnosti k zahraničním pojistným právním předpisům povinen vyřešit registrační a odvodové povinnosti podle zahraničních právních předpisů, tj. zahraniční povinné pojištění podle právních předpisů příslušného členského státu doplatit. Při stanovení základu daně je nutno postupovat v souladu s novým zněním § 6 odst. 12 ZDP, tj. zvýšit příjem zaměstnance o toto zahraniční povinné pojistné, a to i zpětně. Jinými slovy, je-li prokázáno - i když retroaktivně, že daný zaměstnanec spadá do systému povinného zahraničního pojištění v EU/EHP nebo ve Švýcarsku, je nutné v souladu se zákonnou úpravou účinnou od 1. 1. 2019 při stanovení základu daně aplikovat § 6 odst. 12 ZDP, ve znění zákona č. 306/2018 Sb. v plném rozsahu. Tzn., že plátce musí navýšit jeho příjem o toto zahraniční povinné pojistné, a to i případně zpětně. Tedy i v případě, že u zaměstnance byl po inkriminovanou dobu jeho příjem při stanovení základu daně zvýšen o tuzemské povinné pojistné, neboť došlo ke změně rozhodné skutečnosti pro správné stanovení záloh nebo daně. Zaměstnavatel jako plátce daně odpovídá za správnost sražené zálohy nebo daně podle § 38h a 38d ZDP v plném rozsahu a této odpovědnosti se nemůže za žádných okolností zprostit. V případě vzniku dlužné daňové částky by tedy měl plátce daně neprodleně správci daně dluh uhradit. Přitom samozřejmě může postupovat dle § 38i ZDP a dlužné částky na záloze resp. na dani srazit zaměstnanci ze mzdy. Pokud došlo ke vzniku dlužné částky na dani zaviněním zaměstnance, může tuto skutečnost oznámit svému správci daně podle § 38i odst. 5 písm. b) ZDP. Obráceně i v případě nižšího zahraničního povinného pojistného (než tuzemského) může rozdíl ve prospěch poplatníka vrátit rovněž za podmínek stanovených v § 38i ZDP.

5.3 Postup plátce daně při změně příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení uplynutím doby dle koordinačního nařízení nebo uplynutím doby, na kterou bylo vystaveno konstitutivní potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (čl. 16 koordinačního nařízení)

V souladu s výše zmíněným se v případě pozbytí příslušnosti zaměstnance k právním předpisům sociálního zabezpečení bude do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP zahrnovat povinné pojistné dle českého právního řádu, pokud zaměstnanec začne podléhat českému povinnému pojistnému systému, popřípadě zahraniční povinné pojistné (pokud zaměstnanec začne být příslušen do zahraničního povinného pojistného systému), a to od měsíce, v němž došlo ke změně příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení. V průběhu zdaňovacího období tak může dojít ke změně metody výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP u daného zaměstnance v důsledku přechodu mezi povinnými pojistnými systémy.

Stanovisko GFR:

Souhlas

5.4 Postup plátce daně v případě nemožnosti získat údaje skutečně uhrazeném zahraničním povinném pojistném

V praxi bude nastávat rovněž situace, při níž plátce nebude schopen, i při vynaložení veškerého úsilí, získat údaje o zahraničním povinném pojistném. Tato situace bude nastávat zpravidla v případě přidělení zaměstnance k plátcovi zahraniční agenturou práce, tedy situaci, kdy plátce daně vystupuje v pozici tzv. ekonomického

zaměstnavatele dle § 6 odst. 2 ZDP a agentura práce v postavení zaměstnavatele dle pracovně-právních předpisů.

Jelikož je přímo v § 6 odst. 2 ZDP použita zjednodušující právní fikce pro situace, kdy skutečný příjem není plátcem daně znám, neboť právní zaměstnavatel odmítá tyto údaje sdělit, autoři se domnívají, že i pro účely praktické aplikace novelizovaného § 6 odst. 12 ZDP je nezbytné uplatnit určitá zjednodušení, neboť při všem vynaloženém úsilí není plátcem daně schopen ani informace o výši zahraničního povinného pojistného získat. Autoři navrhuje, aby v těchto případech bylo zahraniční povinné pojistné určeno jako násobek zdanitelného příjmu a sazeb zahraničního povinného pojistného platných pro dané období pro příspěvky zaměstnavatele. Tedy výpočet zahraničního povinného pojistného se provede bez zohlednění odlišností ve vyměřovacích základech mezi tuzemským a zahraničním povinným pojistným.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas.

Pro účely zdanění příjmů u ekonomického zaměstnavatele, pro správný výpočet si plátce daně (ekonomický zaměstnavatel) musí obstarat tyto údaje od právního zaměstnavatele, tzn. právní zaměstnavatel musí mít povědomí, že pronajatý zaměstnanec spadá do systému zahraničního povinného pojištění (on toto pojistné hradí) a tuto skutečnost musí neprodleně sdělit ekonomickému zaměstnavateli, který má odpovědnost za správné sražení daně.

V případě neprokázání, že se na zaměstnance zcela nebo částečně vztahuje zahraniční povinné pojištění stejného druhu, připočte k příjmu ze závislé činnosti pojistné, které je povinen platit zaměstnavatel dle českých právních předpisů.

5.5 Postup plátce daně při existenci maximálního měsíčního vyměřovacího základu (stropu) zahraničního povinného pojistného

Vzhledem k tomu, že v § 6 odst. 12 ZDP není výslovně upraveno, jakým způsobem se má v případě příjmů jak ze zdrojů v zahraničí (tj. za práci v zahraničí), tak v České republice (tj. za práci v České republice) od jednoho zaměstnavatele (plátce daně) během jednoho měsíce rozdělit měsíční zahraniční povinné pojistné mezi tyto příjmy, je dle autorů možné využít již projednaného příspěvku č. 440/17.12.14 - Určení výše odpovídajícího pojistného pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti při vynětí příjmů (či zápočtu zahraniční daně) a při výpočtu příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR. V rámci příspěvku byl odsouhlasen postup stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti s ohledem na maximální vyměřovací základ pro odvod povinného pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v České republice.

Jedná se např. o situaci, kdy zaměstnanci, českému daňovému nerezidentovi s příslušností k zahraničním právním předpisům, plynou příjmy ze závislé činnosti jak ze zdrojů v České republice, tak ze zdrojů v zahraničí, přičemž zahraniční právní předpisy sociálního zabezpečení v zemi příslušnosti zaměstnance stanovují maximální měsíční vyměřovací základ (tj. **měsíční strop**) pro odvod zahraničního povinného pojistného (např. Rakousko či Německo). Jelikož v rámci měsíční mzdové evidence by v tomto případě měl být zúčtován pouze příjem za závislé činnosti vztahující se k práci vykonané na území České republiky, je potřeba stanovit

i výši zahraničního povinného pojistného, o které bude tento příjem ze závislé činnosti navýšen pro účely stanovení základu daně dle § 6 odst. 12 ZDP.

Obdobná situace by mohla nastat i v případě českého daňového rezidenta, u kterého plátce daně obdržel od správce daně částečné zproštění povinnosti zálohovat daň z příjmů ze závislé činnosti u příjmů, které se vztahují k práci vykonané mimo území České republiky a které nebudou na území České republiky podléhat ke zdanění.

Zaměstnanci v příslušném měsíci plynou pouze příjmy ze závislé činnosti od jednoho zaměstnavatele a současně je zaměstnanec příslušen do jednoho zahraničního povinného pojistného systému.

V souladu s příspěvkem 440/17.12.14 by v takové případě měla být výše zahraničního povinného pojistného, o níž bude základ daně z příjmů ze závislé činnosti ze zdrojů v České republice zvýšen dle § 6 odst. 12 ZDP, odpovídat povinnému zahraničnímu pojistnému určenému ve stejném poměru, v jakém je vypočten měsíční příjem ze zdrojů na území České republiky k celkovému měsíčnímu příjmu ze závislé činnosti (např. pokud měsíční příjem ze zdrojů na území České republiky představuje 20 % celkového měsíčního příjmu ze závislé činnosti, odpovídající zahraniční povinné pojistné by rovněž mělo představovat 20 % celkového měsíčního zahraničního povinného pojistného souvisejícího s celkovým měsíčním příjmem ze závislé činnosti).

Příklad:

Celkový měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti	150 000 Kč
Celkové měsíční zahraniční „stropové“ povinné pojistné – zaměstnavatelova část (měsíční stop přepočtený na Kč kurzem odsouhlaseným v bodě 4.)	27 000 Kč
Příjem plynoucí ze zdrojů na území České republiky (tj. příjem ze závislé činnosti vykonané na území České republiky činí 20 % celkového měsíčního příjmu ze závislé činnosti)	30 000 Kč
Zahraniční povinné pojistné související s příjmem ze závislé činnosti za práci vykonanou na území České republiky	5 400 Kč (20 % celkového měsíčního zahraničního povinného pojistného)
Měsíční základ daně z příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 ZDP	35 400 Kč (tj. 30 000 Kč plus 5 400 Kč)

Stanovisko GFR:

Souhlas

6. Závěr

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům. Taktéž si dovolujeme požádat, aby Generální finanční ředitelství vydalo informaci o výši pojistného na důchodové, zdravotní a nemocenské pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v jiných zemích EU, která by mohla být vhodnou pomůckou k ověření správnosti zahrnutelného zahraničního veřejnoprávního pojistného dle tohoto příspěvku, a to jak pro správce daně, tak pro plátce daně.

GFŘ není kompetentní k vydávání informací o výši zahraničního povinného pojistného. V případě, že bude mít GFŘ k dispozici relevantní informace ohledně výše zahraničního povinného pojistného, zveřejní je na webu Finanční správy.