

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů****489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně**

Předkládají: Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, č. osv. 2371

Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, č. osv. 3756

1. Účel příspěvku

Účelem tohoto příspěvku je sjednocení postupu u povinnosti odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě, že poplatník vykonává činnost v zahraničí, a k rušení této povinnosti správcem daně na základě žádosti plátce daně.

Vzhledem k rozdílné praxi jednotlivých správců daně ve věci rozhodnutí o zproštění zálohové povinnosti, jakož i ve věci následného postupu při vracení obvykle vysokých přeplatků na dani z příjmů ze závislé činnosti v České republice, považují autorky za vhodné shrnout základní situace, s nimiž se lze v praxi setkat, a navrhnout jejich obecné řešení. Důvodem je jak právní jistota plátců příjmu z hlediska správnosti jimi zvoleného postupu, tak i sjednocený přístup na straně správců daně při posuzování správnosti zvoleného postupu plátců daně v návaznosti na splnění předpoklady.

Tento příspěvek neřeší specifickou situaci zaměstnanců na palubách lodí či letadel provozovaných českými daňovými rezidenty, ani povinnosti plátce daně v případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly vyplývající z § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen **ZDP**). Tento příspěvek rovněž neřeší specifickou situaci členů statutárních orgánů.

2. Právní úprava

ZDP ukládá plátcům daně definovaným v § 38c, aby v souladu s § 38h vybírali a platili zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ze základu daně pro výpočet zálohy. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo zdaňovací období, vyjma příjmů podléhajících dani vybírané srážkou sazbou daně podle § 36 ZDP a příjmů, které nejsou předmětem daně,

- a) snížený o částky, které jsou od daně osvobozeny, a
- b) zvýšený o povinné pojistné.

Podle ustanovení § 38h odst. 11 ZDP plátce nemá povinnost srážet zálohy na daň v případě, že mzda jde k tíži stálé provozovny poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 a v § 17 odst. 3 umístěné v zahraničí. V tomto případě zaniká povinnost srážet zálohu na daň automaticky, proto dále tato varianta není v příspěvku řešena.

Podle ustanovení § 38h odst. 12 ZDP správce daně může na žádost plátce zrušit povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí. Důvodem je, aby poplatníci, jejichž příjmy podléhají zdanění fyzických osob v jiném státě, než je Česká republika, nebyli v průběhu zdaňovacího období povinni snášet tíživé dvojí zdanění jednoho příjmu.

Zároveň je třeba vzít v úvahu ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) ZDP stanovící u daňových nerezidentů zdroj v České republice u příjmů ze závislé činnosti výhradně v případě, kdy je činnost v České republice vykonávána. Naopak příjem daňového nerezidenta za práci fyzicky vykonávanou mimo území České republiky zdroj v České republice nemá (a to ani pokud je vyplácen daňovým rezidentem České republiky).

Ve vztahu k zahraničí Česká republika uzavřela značný počet smluv o zamezení dvojího zdanění. V souladu s § 37 ZDP se ustanovení ZDP použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Obdobně stanoví i článek 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky.

Pokud je činnost daňového rezidenta či daňového nerezidenta vykonávána v zahraničí na území státu, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je tedy třeba vzít vždy v úvahu i znění příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v článku týkajícím se výkonu závislé činnosti obvykle stanoví, že pokud český daňový rezident pracuje pro českého daňového rezidenta v druhém smluvním státě po dobu delší než 183 dní (počítáno za kalendářní nebo daňový rok nebo za 12 po sobě jdoucích měsíců podle konkrétní smlouvy), vzniká druhému smluvnímu státu právo tento příjem zdanit, a to od prvního dne fyzického výkonu závislé činnosti v tomto státě. Pokud by vykonával český daňový rezident práci pro daňového rezidenta druhého smluvního státu (na základě lokální pracovní smlouvy nebo v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly aplikovaného podle zahraničních předpisů), vzniká právo druhému smluvnímu státu zdanit tento příjem ze závislé činnosti za práci vykonávanou fyzicky pro zaměstnavatele v druhém smluvním státě bez ohledu na délku výkonu činnosti. U daňových nerezidentů vzniká naopak podle smluv o zamezení dvojího zdanění České republice právo na zdanění jen, když práci fyzicky vykonávají v České republice (s určitými výjimkami, kdy toto právo nevznikne ani při fyzickém výkonu práce v České republice, například v situaci, kdy zaměstnanec nestráví v ČR 183 dní za příslušné období a zároveň jeho zaměstnavatel nemá v ČR stálou provozovnu).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány s cílem zabránit dvojímu zdanění příjmu a neupravují konkrétní postupy, které by měly smluvní strany k dosažení tohoto cíle aplikovat (např. zda stát smí nebo nesmí vybírat v průběhu zdaňovacího období zálohu na příjem, který může podléhat zdanění v druhém státě). Některé státy, jako například Slovenská republika tento postup řeší v domácím

zákoně, zde například tak, že zaměstnavatel, který je plátcem daně, nemá vůbec povinnost vybrat zálohu na daň v případě, když jde o příjmy zaměstnance, které jsou zdaňované v zahraničí (viz § 35 odst. 8 písm. b) zákona č. 595/2003 Z.z., o daniích z příjmů).

3. Popis problému

Jak je uvedeno výše, český ZDP řeší tyto situace v § 38h odst. 12 ZDP tím, že umožňuje plátcům daně požádat správce daně o zproštění povinnosti daň z příjmů ze závislé činnosti zálohovat v případě, pokud je práce vykonávána v zahraničí. ZDP zde nerozlišuje mezi daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty. Vzhledem ke složitosti mezinárodních pravidel zdanění a rozdílné praxi jednotlivých států při aplikaci jednotlivých článků smluv dává tato možnost podat žádost plátcům jistotu, že správce daně posoudí jím podanou žádost při zohlednění těchto pravidel a v oprávněných případech ho této povinnosti zprostí. Zároveň je tím vyloučeno riziko případného doměrku daně z příjmů ze závislé činnosti ze strany správce daně, pokud by plátcem posoudil danou situaci v rozporu s platnými pravidly, či později nedošlo k naplnění předpokládaných podmínek.

Na začátku zdaňovacího období není vždy jasné, z jakého titulu vznikne druhému smluvnímu státu právo na zdanění příjmu zaměstnance pracujícího na jeho území. V případě určení rezidentského statusu zaměstnance může plátcem vycházet pouze z informací mu dostupných v danou chvíli. Posouzení statusu rezidentství je často závislé na velmi osobních okolnostech jednotlivých zaměstnanců v daném zdaňovacím období a určení daňové pozice je možné s konečnou platností učinit až po konci zdaňovacího období. Z tohoto důvodu správci daně nejen v ČR, ale i v zahraničí obvykle nevystavují potvrzení o daňovém domicilu zaměstnanců na budoucí období. Nelze opomenout ani fakt, že existují země, kde je daňové rezidentství podle lokální legislativy vázáno pouze na fyzickou přítomnost dané osoby, kterou lze obvykle vyhodnotit až po skončení daného zdaňovacího období (např. Ruská federace, kde se podle lokální ruské legislativy ruským daňovým rezidentem stane fyzická osoba pouze, pokud v daném kalendářním roce stráví na území Ruské federace více než 183 dní). Možnost podání žádosti a následné zrušení povinnosti srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů tak poskytuje plátcům dostatečnou jistotu ohledně dalšího správného postupu.

Existují rovněž případy, kdy má plátcem dostatečnou jistotu o daňové situaci svého zaměstnance, především v případě, kdy zaměstnanec prokazatelně žijící v zahraničí, daňový nerezident, pracuje opět pouze v zahraničí. Může se jednat např. o vědeckého pracovníka zaměstnaného českým plátcem daně na realizaci výzkumu v prostorách výzkumného pracoviště v zahraničí, nebo o obchodního zástupce, daňového nerezidenta, zaměstnaného na práci výhradně v zahraničí. Plátcem daně by měl být v případě kontroly ze strany správce daně schopen prokázat, že se jedná o daňového nerezidenta, který vykonává činnost v zahraničí. V takovém případě, kdy bude situace jednoznačná, má podle názoru autorek plátcem daně možnost přestat

odvádět měsíční zálohy automaticky i bez předložení žádosti o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň správci daně s odvoláním na ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) ZDP, protože takový příjem nemá vůbec zdroj v České republice.

Obdobnou jednoznačnou situaci předpokládá výslovně § 38h odst. 11 ZDP, kdy tato povinnost zaniká, neboť z důvodu existence stálé provozovny je zřejmé, že příjem ze závislé činnosti podléhá nebo bude podléhat zdanění v zahraničí.

Z dlouholeté zkušenosti autorek s posuzováním stovek situací však tyto případy nejsou vždy jednoznačné, proto autorky níže navrhuji možný postup pro následující situace:²⁵

3.1. Plátce daně

3.1.1. Plátce daně – zaměstnávající daňového nerezidenta s místem výkonu práce v zahraničí

Za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky se rozumí v souladu s § 22 odst. 1 písm. b) ZDP pouze příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky. Obdobně stanoví smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.1.

Plátce daně, který je schopen prokázat výše uvedené předpoklady, tedy že se jedná o daňového nerezidenta vykonávajícího fyzicky práci mimo území ČR, nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť daný příjem nemá zdroj v České republice a český daňový nerezident není povinen zdaňovat ani přiznávat v ČR jiné příjmy, než příjmy ze zdrojů v ČR. Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň v daném případě nemá opodstatnění. Plátce nebude žádat.

3.1.2. Plátce daně zaměstnávající českého daňového rezidenta s místem výkonu práce v zahraničí

Vzhledem k tomu, že příjmy daňových rezidentů podléhají obecně zdanění v České republice, nevznikla-li plátcí v zahraničí stálá provozovna, uplatní se v tomto případě ustanovení § 38h odst. 12 ZDP.

Pokud však bude práce českého daňového rezidenta vykonávána ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude obvykle dávat smlouva o zamezení dvojího zdanění právo na zdanění státu výkonu práce od prvního dne (např. z důvodu předpokládaného výkonu činnosti po období delší než 183 dní v tomto smluvním státě nebo např. posouzení situace jako zahraniční mezinárodní pronájem pracovní síly).

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.2.

²⁵ V příkladech je předpokládáno, že je popisovaná situace pokryta smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a druhým dotčeným státem.

Pokud plátce daně doloží výkon práce v zahraničí, při němž mohou být příjmy zdaněny ve státě výkonu činnosti z výše uvedených důvodů (například vysílacím dopisem, změnou místa výkonu práce, cestovním příkazem na dlouhodobou zahraniční pracovní cestu atd.), zproští správce daně zcela plátce daně povinnosti zálohovat v ČR ve vztahu k tomuto poplatníkovi, aby nedocházelo (i k přechodnému) dvojímu zdanění příjmu ze závislé činnosti, a tím významnému dopadu na dočasné snížení disponibilních finančních prostředků na straně zaměstnance a následnému vysokému přeplatku na dani v České republice po skončení zdaňovacího období.

3.1.3. Plátce daně zaměstnávající daňového nerezidenta, který částečně pracuje v České republice a částečně v zahraničí

Obdobně jako v bodě 3.1.1. příjmy daňového nerezidenta za práci mimo území České republiky nemají zdroj v České republice, tj. v souladu s § 22 ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nepodléhají dani z příjmů v České republice.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.3. Plátce daně nemá povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů z části mzdy zaměstnance, která odpovídá jeho práci v zahraničí, pokud je schopen prokázat příslušné podstatné skutečnosti, např. pomocí pracovního kalendáře daného zaměstnance a potvrzením o jeho daňovém rezidentství v zahraničí. Obdobně jako v bodu 3.1.1. plátce daně po skončení každého kalendářního měsíce, za nějž mzdu zúčtovává, nemá z části mzdy odpovídající dnům práce vykonávané v zahraničí povinnost odvádět zálohy na daň v České republice. V České republice bude tedy odvádět zálohy na daň pouze z té části mzdy, která bude odpovídat dnům práce vykonávané na území České republiky. Výši příjmu zdanitelného v ČR prokazatelně doloží plátce daně vhodnou evidencí docházky zaměstnance, cestovním kalendářem apod. V těchto případech nebude žádáno.

3.1.4 Plátce daně zaměstnávající daňového rezidenta, který částečně pracuje v České republice a částečně v zahraničí

Dochází k obdobné situaci jako v bodě 3.1.2., činnost je však v zahraničí vykonávána pouze částečně. Příjmy českých daňových rezidentů za práci v České republice podléhají zdanění pouze v České republice. Příjmy českých daňových rezidentů za práci v zahraničí budou za podmínek ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění podléhat zdanění i v zahraničí.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.4.

Na základě doložené žádosti plátce daně podle § 38h odst. 12 ZDP obdobně jako v bodě 3.1.2. správce daně zruší povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti odpovídající příjmům zaměstnance v rozsahu odpovídajícímu výkonu práce v zahraničí.

3.1.5 . Plátce daně zaměstnávající zaměstnance ve výše uvedených případech, u něhož si není v době podání žádosti jist, ve kterém státě je daňovým rezidentem

Jelikož dle výše popsané zkušenosti autorek není vždy v momentě počátku práce zaměstnance v zahraničí jasné, zda se bude jednat o daňového rezidenta České republiky či nikoliv, v nejasných případech plátce daně podá žádost o zproštění záloh na daň tak, jako by se jednalo o daňového rezidenta.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.5.

V případech, kdy jsou prokázány skutečnosti jako v 3.1.2. nebo 3.1.4. (s výjimkou daňové rezidence zaměstnance) správce na základě žádosti plátce zruší povinnost srážet zálohy na daň v České republice v rozsahu odpovídajícím práci vykonávané mimo Českou republiku.

3.1.6 Plátce daně – zaměstnávající zaměstnance ve specifických případech

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění upravují zdanění specifických kategorií zaměstnanců, zejména profesorů a vědců. Na příkladu článku 21 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Rumunskem (180/1994 Sb.) si můžeme ukázat specifickou situaci ve zdanění profesorů a výzkumných pracovníků pracujících na území České republiky.

Podle článku 21 této smlouvy:

1. Fyzická osoba, která navštíví Českou republiku za účelem výuky nebo provádění výzkumu na univerzitě, vysoké škole nebo jiném úředně uznávaném vzdělávacím nebo výzkumném ústavu v České republice a která je nebo bezprostředně před návštěvou byla Rumunka, bude v České republice osvobozena od daní z odměn za takovou výuku nebo výzkum po období nepřesahující dva roky od data první návštěvy za tímto účelem.

2. Ustanovení odstavce 1 se neuplatní na příjmy z výzkumu, pokud je takový výzkum prováděn nikoliv pro veřejný zájem, nýbrž v první řadě pro soukromý prospěch určité osoby nebo osob.

Obdobná ustanovení obsahují i další smlouvy o zamezení dvojího zdanění, například s USA, Izraelem.

Toto speciální osvobození se tedy může týkat vyjmenovaných profesí (vědců či profesorů v konkrétních smlouvách o zamezení dvojího zdanění), kteří jsou stále daňovými nerezidenty, ale i těch, kteří se po příjezdu do České republiky stali daňovými rezidenty České republiky.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.1.6

Za předpokladu splnění podmínek příslušného článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění (daňová rezidence v druhém smluvním státě po dobu práce v ČR nebo těsně před prací v ČR, časové omezení podle konkrétní smlouvy a výuka nebo výzkum ve veřejném zájmu podle konkrétní smlouvy) nemá plátce v ČR povinnost zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti odvádět.

3.2 Situace, kdy plátce srážel zálohy na daň z příjmů a příjem zaměstnance nepodléhá zdanění v České republice

V praxi se mohou vyskytnout situace, kdy ve výše uvedených případech plátce daně srážel v průběhu zdaňovacího období zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, která podléhala zdanění v zahraničí, a to v případě daňových nerezidentů, kteří vykonávali činnost v zahraničí, nebo daňových rezidentů, kdy nepodal žádost o zproštění povinnosti zálohy srážet.

V takovém případě, pokud finální daň nepřísluší České republice, zálohu je třeba poplatníkovi vrátit.

Plátce daně, respektive poplatník, tak mají podle ZDP několik možností řešení takové situace:

- Plátce daně provede opravu podle § 38i ZDP a zálohu na daň nebo daň, která nepřísluší České republice, vrátí poplatníkovi.
- Plátce daně vystaví poplatníkovi potvrzení o zdanitelných příjmech, na němž uvede částku zdanitelných příjmů a sražené zálohy na daň, přiloží vyrozumění pro správce daně, že činnost byla vykonávána mimo území České republiky, respektive, že byla podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění osvobozena od zdanění (např. ve specifické situaci vědců). Poplatník pak podá podle § 38g ZDP přiznání k dani z příjmů fyzických osob v České republice a finanční úřad mu za podmínek daňového řádu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vrátí.

Dílčí návrh řešení k bodu 3.2.

Navrhujeme přijmout dílčí závěr, že obě řešení uvedená v bodě 3.2. jsou přípustná.

4 Shrnutí

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a obvyklým způsobem je publikovat.

Stanovisko GFR:

Souhlas se závěry předkladatelů, s přihlédnutím ke skutečnosti, že příspěvek je zaměřen na situace, kdy dochází k odstraňování dvojího zdanění. K výše uvedenému doplňujeme, že o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň dle § 38h odst. 12 ZDP nelze žádat zpětně.