

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 14.12.2016**Daň z příjmů****488/14.12.16 Dílčí základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnance vyslaného do České republiky v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly**

Předkládají: Ing. Gabriela Vokněrová, daňový poradce, č. osv. 4527
Ing. Lucie Rytířová, LL.M., daňový poradce, č. osv. 4038

1. Úvod/cíl

Cílem příspěvku je vyjasnění správného stanovení dílčího základu daně dle §6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) u zaměstnance vyslaného zahraničním zaměstnavatelem do české společnosti v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly.

2. Situace

Fyzická osoba, daňový rezident České republiky, má uzavřenou pracovní smlouvu se zahraniční společností, na základě které pobírá od této zahraniční společnosti mzdu. Zahraniční společnost má sídlo v jiném členském státě EU, EHP či Švýcarsku, nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení.

Část své pracovní doby (např. 20%) pracuje tento zaměstnanec v zahraničí, pro svého zahraničního zaměstnavatele. Odpovídající část příjmu zaměstnance je zdaňována v zahraničí. Zbývající část své pracovní doby (např. 80 %) pracuje tento zaměstnanec pro českou dceřinou společnost, do které je vyslán v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly. Mzdové náklady zaměstnance odpovídající této činnosti jsou zahraniční společností přefakturovány české společnosti, která z nich jako tzv. ekonomický zaměstnavatel odvádí měsíčně zálohy na daň z příjmů fyzických osob v souladu s § 38h ZDP; přímo česká společnost zaměstnanci žádnou mzdu ani jiný příjem nevyplácí

Veškeré příjmy zaměstnance ze závislé činnosti podléhají zdanění v České republice; zaměstnanec proto podává daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob v České republice, v němž uvede jak příjmy, z nichž byly odvedeny zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti českou společností, tak příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Při výpočtu dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je nutné v daňovém přiznání navýšit příjmy o částku povinného pojistného, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel. Pokud zaměstnanec přísluší do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, je do dílčího základu daně zahrnováno skutečné pojistné zaměstnavatele. Jestliže zaměstnanec přísluší do

zahraničního systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, je součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pojistné, které by zaměstnavatel z těchto příjmů odváděl, pokud by zaměstnanec podléhal do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění („hypotetické pojistné“).

V obou těchto případech, kdy jsou součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tohoto zaměstnance jak příjmy, z nichž byla česká společnost povinna odvést zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, tak příjmy, které jsou zúčtovány a vyplaceny zahraniční společností za práci v zahraničí, vyvstávají nejasnosti ohledně stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v daňovém přiznání k dani z příjmů zaměstnance za příslušný kalendářní rok, je-li zaměstnanec účasten v českém nebo v zahraničním systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, tj. ohledně výpočtu hypotetického povinného pojistného, které je součástí dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

3. Rozbor problematiky

Princip tzv. superhrubé mzdy byl zaveden zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, a dále upraven zákonem č. 2/2009 Sb.

Dle § 6 odst. 12 ZDP jsou základem daně (díličím základem daně) „*příjmy ze závislé činnosti 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 povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“)*“.

Ustanovení § 6 odst. 12 ZDP dále stanoví, že se „*částka odpovídající povinnému pojistnému při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá*“. Za takového zaměstnance je považován mimo jiné i zaměstnanec, „*na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu*“.

Důvodová zpráva k zákonu č. 261/2007 Sb. potvrzuje, že se při stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vychází z pojistného vypočteného podle příslušných předpisů o pojistném na sociální zabezpečení¹⁸ a pojistném na veřejné zdravotní pojištění¹⁹ (viz také poznámka č. 21 v § 6 odst. 12 ZDP).

¹⁸ Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti

¹⁹ Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění

Z pohledu pojistného na sociální zabezpečení²⁰ je za zaměstnavatele uvedeného zaměstnance považována pouze zahraniční společnost, která odvádí pojistné z celého příjmu.

Rovněž zástupci Ministerstva práce a sociálních věcí a České správy sociálního zabezpečení, do jejichž kompetence spadá právě výklad a aplikace zákonů v oblasti sociálního zabezpečení, již v minulosti potvrdili,²¹ že v případě zaměstnance pracujícího v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly odvádí pojistné na sociální zabezpečení pouze zahraniční společnost jako právní zaměstnavatel, tj. pouze jeden zaměstnavatel.²² V souladu s příslušnými předpisy²³ je toto pojistné odváděno pouze do výše maximálního vyměřovacího základu, který je u jednoho zaměstnavatele pouze jeden. Skutečnost, že část mzdy je přefakturována ekonomickému zaměstnavateli nemá na odvod pojistného žádný vliv, jelikož z pohledu pojistného na sociální zabezpečení je dle vyjádření zmíněných úřadů²⁴ stále rozhodující vztah zaměstnance a jeho právního zaměstnavatele, resp. závazek právního zaměstnavatele vůči zaměstnanci.

Obdobný postup by se uplatnil v případě, kdyby došlo k pronájmu pracovní síly (resp. dočasnému přidělení) mezi dvěma českými společnostmi: pojistné na sociální zabezpečení by odváděl jen právní zaměstnavatel. Z tohoto důvodu by se pak taktéž na odvod pojistného vztahoval pouze jeden maximální vyměřovací základ. Na aplikaci pouze jednoho maximálního vyměřovacího základu by nic nezměnil ani případný způsob sdílení nákladů mezi oběma českými společnostmi.

a) Zaměstnanec se účastní českého systému sociálního zabezpečení

V souladu s výše zmíněným rozbohem je v tomto případě dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti příjem navýšený o povinné pojistné, které bylo skutečně odvedeno zaměstnavatelem (ve smyslu definice tohoto pojmu v předpisech o sociálním zabezpečení), tj. zahraniční společností. Celkový hrubý příjem zaměstnance je pro účely výpočtu dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (v daňovém přiznání) navýšen o skutečně odvedené pojistné na sociální zabezpečení, maximálně z (jednoho celkového) vyměřovacího základu bez ohledu na jeho rozdělení v průběhu zdaňovacího období na část zdaňovanou v zahraničí a část zdaňovanou ekonomickým zaměstnavatelem (a samozřejmě o

²⁰ § 3 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

²¹ Viz schválený závěr jednání se zástupci Komory daňových poradců z prosince 2013, zápis jednání Sekce pro daň z příjmů fyzických osob Komory daňových poradců konaném dne 17. května 2016.

²² Tento závěr platí v případě, že se jedná o situace v rámci členských států EU, EHP či Švýcarska, nebo mezi státy, s nimiž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení. U zaměstnanců z ostatních států by se uplatnil koncept tzv. smluvního zaměstnavatele ve smyslu § 3 odst. 1 písm. p) zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

²³ Viz § 15a zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

²⁴ Viz schválený závěr jednání se zástupci Komory daňových poradců z prosince 2013.

pojistné na zdravotní pojištění z celého příjmu, jelikož pojistné na zdravotní pojištění nemá stanoven maximální vyměřovací základ).

b) *Zaměstnanec se účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení*

Úprava týkající se určení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnanců, kteří se účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení, byla změněna zákonem č. 2/2009 Sb. Důvodová zpráva k tomuto zákonu jasně uvádí, že právní úprava „*při stanovení základu daně u poplatníků s příjmy ze závislé činnosti stanoví, že u zaměstnance, na kterého se nevztahují tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění, se postupuje při stanovení základu daně tak, jako kdyby se na takového zaměstnance tyto tuzemské právní předpisy o veřejnoprávním pojištění vztahovaly (zavádí se daňová fikce). Tzn. že příjmy takového poplatníka se budou navyšovat při stanovení základu daně vždy o částku, která bude odpovídat tuzemskému pojištění placenému zaměstnavatelem (jehož výše je běžně známá, a to včetně akceptace horního limitu pro placení pojistného). Daňové zatížení zaměstnance, na kterého se nevztahují naše předpisy o veřejnoprávním pojištění, bude tedy odpovídat daňovému zatížení tuzemských zaměstnanců*“.

Důvodová zpráva tedy jednoznačně potvrzuje, že při určení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u zaměstnance ze zahraničí, u něhož je za zaměstnavatele pro účely českých předpisů o sociálním zabezpečení považována pouze zahraniční společnost, je nutné bez ohledu na stát pojištění (Česká republika vs. zahraničí) a výši nákladů přenesených na českou společnost zvyšovat o částky odpovídající povinnému pojistnému tak, jako kdyby se na zaměstnance české pojistné předpisy vztahovaly, tzn. co se týče pojistného na sociální zabezpečení celkový hrubý příjem zaměstnancem navýšit o pojistné na sociální zabezpečení pouze z jednoho maximálního vyměřovacího základu.

4. Závěr

Navrhujeme jak pro situaci, kdy se zaměstnanec účastní českého systému sociálního zabezpečení, tak pro situaci, kdy se zaměstnanec účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení, přijmout závěr, že se pro účely stanovení dílčího základu daně dle §6 ZDP respektují české předpisy o pojistném na sociální zabezpečení, tj. je respektována výše odvodu pojistného (včetně maximálního vyměřovacího základu) tak, jak jej je (nebo by byl) povinen odvádět právní zaměstnavatel daného zaměstnance do českého systému sociálního zabezpečení, a to bez ohledu na výši nákladů přenesených na českou společnost.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas.

Zdůvodnění: *V příspěvku je uvedena situace pro účely stanovení superhrubé mzdy (a zejména použití maximálního vyměřovacího základu) u poplatníků fyzických osob -*

daňových rezidentů České republiky, kteří mají uzavřenou pracovní smlouvu se zahraniční společností, na základě které pobírají od těchto zahraničních společností mzdu (zahraniční společnost má sídlo v jiném členském státě EU, EHP či Švýcarsku, nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení) a tito poplatníci (zaměstnanci) zároveň částečně pracují i pro českou dceřinou společnost, do které jsou vysláni v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Pro účely zdanění předmětných příjmů plynoucích těmto zaměstnancům a zahrnutí do daňového přiznání je nutné správné stanovení základu daně podle § 6 odst. 12 příp. odst. 13 zákona o daních z příjmů u zaměstnanců – daňových rezidentů ČR (dále jen „zaměstnanec“) v rámci mezinárodního pronájmu pracovní síly. V příspěvku je řešena situace u zaměstnanců, kde zahraniční společnost má sídlo v jiném členském státě EU, EHP či Švýcarsku, nebo ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o sociálním zabezpečení a zaměstnanec se účastní českého systému sociálního zabezpečení nebo se účastní zahraničního systému sociálního zabezpečení.

K tomu uvádíme: situace mezinárodního pronájmu pracovní síly je řešena v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, kde je mimo jiné stanoveno, že zaměstnavatelem je i poplatník – český daňový rezident, 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. Z hlediska dalších ustanovení zákona o daních z příjmů se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený tímto českým daňovým rezidentem, který je v praxi nazýván „ekonomickým zaměstnavatelem“. Povinnosti plátce daně jsou mu pak uloženy na základě právní fikce zavedené v tomto ustanovení. Je tedy z hlediska zákona o daních z příjmů považován za samostatného zaměstnavatele, tzn. příjmy zúčtované tímto zaměstnavatelem se považují za příjmy obdržené od tohoto zaměstnavatele, i když tento zaměstnavatel dané příjmy ve skutečnosti daňovému subjektu nevyplácí. Při stanovení základu daně u těchto zaměstnanců ekonomický zaměstnavatel - plátce daně postupuje standardně, jako u svých kmenových zaměstnanců, a to bez ohledu na skutečnost, že povinné pojistné za ně odvádí právní zaměstnavatel, a bez ohledu na skutečnost, zda se zaměstnanec účastní českého systému sociálního zabezpečení, případně zahraničního systému sociálního zabezpečení. V obou případech se však podle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů základ daně zvyšuje o povinné pojistné (v souladu se zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění), a to buď o skutečné či fiktivní.

Závěr: V uvedeném případě se jedná o příjmy od dvou zaměstnavatelů – právního a ekonomického tzn. dva samostatné základy daně včetně samostatného posouzení maximálního vyměřovacího základu.