

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 21. 1. 2015

UZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK ke dni 21. 1. 2015

- seznam -

Daň z příjmů

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 2

Předkládá: Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce ev. č. 4038
Ing. Michaela Felcmanová daňový poradce ev. č. 3756

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

- seznam -

DPH

442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby 9

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Správa daní

443/21.01.15 Interpretace znění § 72 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu 8

Předkládají: Milan Vodička, daňový poradce, č. osvědčení 1366
Pavel Říha, daňový poradce, č. osvědčení 4597

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Daň z příjmů

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

Předkládají: Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce ev. č. 4038
Ing. Michaela Felcmanová daňový poradce ev. č. 3756

1. Účel příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit postup pro určení odpovídajícího pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za účelem stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v případě (i) vynětí příjmů plynoucích ze zdrojů v zahraničí či zápočtu zahraniční daně u českých daňových rezidentů a (ii) výpočtu příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky u českých daňových nerezidentů.

2. Právní úprava

2.1. Český daňový rezident (uváděno na příkladu vynětí příjmů)

Dle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), mají daňoví rezidenti České republiky (dále jen „ČR“) daňovou povinnost vztahující se na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

Dvojitému zdanění příjmů plynoucích ze zahraničí je dle § 38f odst. 1 ZDP zamezeno dle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jimiž je ČR vázána, metodou vynětí příjmů ze základu daně či zápočtem daně zaplacené v zahraničí.

ZDP v § 38f dále stanoví:

„odst. 6) Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně [...] u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy ze zdrojů v zahraničí.“

„odst. 3) Příjmy ze zdrojů v zahraničí se pro účely vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí rozumí příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou [...] přičemž u příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se má za to, že se jedná o základ daně stanovený podle § 6 odst. 14 (z důvodu přečíslování odstavců v § 6 ZDP měl §38f odst. 3 odkazovat na § 6 odst. 13 – viz poznámka pod čarou; v textu dále je proto použito ustanovení § 6 odst. 13 ZDP)¹.“

¹ V aktuálním znění ZDP § 6 odst. 14 specifikuje stanovení samostatného základu daně u českých daňových nerezidentů, jelikož v § 6 došlo novelou ZDP účinnou od 1. 1. 2014 k přečíslování odstavců 12 až 16. V § 38f odst. 3 k přečíslování nedošlo, proto chybně odkazuje stále na § 6 odst. 14, přestože by měl odkazovat na znění § 6 odst. 13 ZDP.

V § 6 odst. 13 ZDP je dále odkázáno na určení dílčího základu daně dle § 6 odst. 12 ZDP, který stanoví:

„Základem daně (díličím základem daně) jsou příjmy ze závislé činnosti [...] zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné 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. [...].“

2.2. Český daňový nerezident

Dle § 2 odst. 3 ZDP mají daňoví nerezidenti ČR daňovou povinnost vztahující se jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR dle § 22 ZDP.

Za příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR se u daňových nerezidentů považují dle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP:

„b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) [...], která je vykonávána na území ČR) [...].“

Pokyn GFŘ D-6 čj. 32320/11-31, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, v bodě K § 22 v odst. 1 dále specifikuje, že *„příjmy ze závislé činnosti představují příjmy za vykonanou práci na území ČR [...], a to bez ohledu na to, kdy je daný příjem vyplácen, připsován či jinak zúčtován zaměstnanci.“*

Pro stanovení dílčího základu daně ze závislé činnosti je aplikováno ustanovení § 6 odst. 12 ZDP, jehož znění je uvedeno v části 2.1 výše.

2.3. Pojistné na sociální zabezpečení

V § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZPSZ“) je stanoveno:

„Vyměřovacím základem zaměstnance pro pojistné na důchodové pojištění je úhrn příjmů [...], které jsou nebo by byly, pokud by podléhaly zdanění v ČR, předmětem daně z příjmů a nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním [...].“

Dle § 6 odst. 1 ZPSZ *„rozhodným obdobím, z něhož se zjišťuje vyměřovací základ, je kalendářní měsíc, za který se pojistné platí, pokud se dále nestanoví jinak.“*

ZPSZ dále v § 15a odst. 1 stanoví:

„Maximálním vyměřovacím základem zaměstnance pro placení pojistného je částka ve výši čtyřicetiosminásobku průměrné mzdy. Rozhodným obdobím,

z něhož se zjišťuje maximální vyměřovací základ zaměstnance, je kalendářní rok."

„Maximální vyměřovací základ zaměstnance je tvořen součtem vyměřovacích základů zaměstnance zjištěných v kalendářním roce, za který se maximální vyměřovací základ zjišťuje.“

3. Shrnutí problému

3.1. Český daňový rezident

V případě, kdy má český daňový rezident během zdaňovacího období pouze jednoho zaměstnavatele a hrubý příjem ze závislé činnosti od tohoto zaměstnavatele převyšuje roční maximální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení (tj. 1 245 216 Kč v roce 2014), pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti odpovídající příjmu po vynětí lze určit dvěma způsoby:

- a) odpovídající pojistné určit ve stejném poměru, v jakém je příjem po vynětí k celkovému příjmu poplatníka ze závislé činnosti od příslušného zaměstnavatele (např. pokud příjem po vynětí představuje 40 % celkového příjmu ze závislé činnosti, odpovídající pojistné představuje rovněž 40 % celkového pojistného souvisejícího s celkovým příjmem ze závislé činnosti od daného zaměstnavatele);
- b) odpovídající pojistné je určeno v plné výši pouze z příjmů po vynětí (tj. v základu daně po vynětí je zahrnuto celkové pojistné vypočítané z maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení).

Příklad č. 1 ^{*)}:

	Způsob a)	Způsob b)
Celkový příjem ze závislé činnosti od jednoho zaměstnavatele	5 000 000 Kč	5 000 000 Kč
Celkové skutečné/hypotetické pojistné na sociální zabezpečení (zaměstnavatelova část)	311 304 Kč	311 304 Kč
Příjem ze závislé činnosti vyňatý ze zdanění	3 000 000 Kč	3 000 000 Kč
Příjem ze závislé činnosti po vynětí (40% celkového příjmu)	2 000 000 Kč	2 000 000 Kč
Pojistné související s příjmem ze závislé činnosti po vynětí	124 522 Kč (40% celkového pojistného)	311 304 Kč (100% celkového pojistného)
Dílčí základ daně ze závislé činnosti po vynětí	2 124 522 Kč	2 311 304 Kč

** ve výpočtu není zohledněno pojistné na zdravotní pojištění, jelikož je kvůli neexistenci maximálního vyměřovacího základu jeho dopad pro účely tohoto příkladu nerelevantní*

3.2. Český daňový nerezident

Pokud příjmy ze zdrojů na území ČR u daňových nerezidentů převyšují roční maximální vyměřovací základ pro pojistné na sociální zabezpečení (tj. 1 245 216 Kč v roce 2014), pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti odpovídající příjmům ze zdrojů na území ČR lze určit dvěma způsoby:

- a) odpovídající pojistné určit ve stejném poměru, v jakém je vypočten příjem ze zdrojů na území ČR k celkovému příjmu ze závislé činnosti obdrženému poplatníkem během zdaňovacího období (např. pokud příjem ze zdrojů na území ČR představuje 20 % celkového příjmu ze závislé činnosti, odpovídající pojistné představuje rovněž 20 % celkového pojistného souvisejícího s celkovým obdrženým příjmem ze závislé činnosti);
- b) odpovídající pojistné je určeno v plné výši pouze z příjmů ze zdrojů na území ČR (tj. v základu daně je zahrnuto celkové pojistné vypočítané z maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení).

Příklad č. 2*):

	Způsob a)	Způsob b)
Celkový příjem ze závislé činnosti od jednoho zaměstnavatele	5 000 000 Kč	5 000 000 Kč
Celkové skutečné/hypotetické pojistné na sociální zabezpečení (zaměstnavatelova část)	311 304 Kč	311 304 Kč
Příjem ze zdrojů na území ČR (40% celkového příjmu)	2 000 000 Kč	2 000 000 Kč
Pojistné související s příjmem ze zdrojů na území ČR	124 522 Kč (40% celkového pojistného)	311 304 Kč (100% celkového pojistného)
Dílčí základ daně ze závislé činnosti	2 124 522 Kč	2 311 304 Kč

* ve výpočtu není zohledněno pojistné na zdravotní pojištění, jelikož je kvůli neexistenci maximálního vyměřovacího základu jeho dopad pro účely tohoto příkladu nerelevantní

3.3. Aktuální přístup finanční správy

V minulosti byl dle informací dostupných předkladatelkám v daňových přiznáních podávaných daňovými poradci zabývajícími se problematikou mezinárodního zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti uplatněn jako neobjektivnější způsob postup uvedený výše pod písmenem a) (tj. výpočet pojistného poměrnou částkou) v případě vynětí příjmů, v případě zápočtu daně zaplacené v zahraničí i zdanění příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR. Tento postup byl finančními úřady v minulosti standardně akceptován.

V posledních dvou zdaňovacích obdobích jsme se setkaly s rozdílným přístupem finančních úřadů, kdy správce daně v obdobných případech aplikoval rozdílné

přístupy za účelem zvolení postupu nejvýhodnějšího pro stát (typicky byl v případech, kdy to bylo výhodnější pro státní rozpočet, aplikován způsob b)).

Účelem tohoto příspěvku je proto zajistit jednotný postup při určení odpovídajícího pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, který nebude ze strany finančních úřadů rozporován a zajistí tak, že poplatníci v obdobné situaci nebudou diskriminováni.

4. Obecné shrnutí a argumentace

Jak vyplývá z definice maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti uvedené v části 2.3, maximální vyměřovací základ pro pojistné je určen na roční bázi (rozhodným obdobím, v němž se zjišťuje, je kalendářní rok). Celkové pojistné (skutečně odvedené za kalendářní rok nebo hypoteticky stanovené u poplatníků, kteří nepodléhají českému systému pojištění) se tedy vztahuje k celkovým ročním příjmům ze závislé činnosti poplatníka, přestože je pojistné hrazeno měsíčně (tj. příjmy se přestávají navyšovat o pojistné zaplacené zaměstnavatelem v různých měsících roku, jakmile je dosaženo maximálního vyměřovacího základu pro pojistné).

V případě určení odpovídajícího pojistného na všeobecné zdravotní pojištění dle § 6 odst. 12 ZDP vzhledem k neexistenci maximálního vyměřovacího základu pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění od zdaňovacího období 2013 nedochází k rozdílným přístupům a pojistné je vždy stanoveno a akceptováno v poměrné výši.

V případě daňového rezidenta, u něhož podléhají zdanění na území ČR celosvětové příjmy, a tedy při výpočtu příjmů vyňatých ze zdanění je nutné postupovat se zohledněním celkového příjmu (a pojistného připadajícího na celkové příjmy), lze ze zákonného znění § 6 odst. 12 ZDP dovodit, že postupem respektujícím smysl tohoto ustanovení je postup a), neboť příjmy vyňaté ze zdanění jsou určovány jako část jeho celosvětových příjmů (tj. související pojistné by také mělo být částí „celosvětového“ pojistného).

Toto řešení není jednoznačné v případě daňového nerezidenta. Jak však uvedl již Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí o předběžné otázce v případě č. C-279/93 mezi Finančním úřadem Köln-Altstadt a panem Rolandem Schumackerem ze dne 14. února 1995, posuzování daňových povinností a způsobu stanovení daně rozdílným způsobem pro poplatníky v obdobné situaci je diskriminační a je v rozporu se svobodou volného pohybu osob v rámci Evropské unie.

Určení odpovídajícího pojistného v poměrné výši - tj. způsob a) - je tedy objektivně u českých daňových rezidentů i nerezidentů jedinou metodou respektující smysl ustanovení § 6 odst. 12 ZDP, jelikož reflektuje skutečnost, že celkové pojistné představuje roční pojistné, které se vztahuje k ročním příjmům poplatníka, a do základu daně z příjmů ze závislé činnosti by proto měla být zahrnuta poměrná část pojistného souvisejícího s příslušnou poměrnou částí celkových příjmů, která je finálně v ČR zdaněna.

Pouze v případě, kdy by daňový nerezident neprokázal způsob výpočtu poměrného pojistného uplatňovaného při určení základu daně z příjmů v ČR dle § 6 odst. 12 (tj.

nedoložil by od daného zaměstnavatele své celosvětové příjmy a „celosvětové“ pojistné pro účely ověření správnosti výpočtu poměrného pojistného vztahujícího se k příjmům ze zdrojů na území ČR správcem daně), lze akceptovat postup uvedený výše pod písmenem b), tj. výpočet pojistného pouze z příjmů ze zdrojů na území ČR.

5. Návrh řešení

Zákon nestanoví přesný postup výpočtu a v minulosti byly používány jak na straně poplatníků, tak na straně finančních úřadů různé přístupy, přičemž nelze přesně určit, který postup je správný.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o velmi detailní a pro některé finanční úřady také velmi okrajovou problematiku, navrhuje se za účelem zvýšení jistoty poplatníků a stanovení jednotného postupu na straně finančních úřadů při vyměření daně do budoucna přijmout následující sjednocující výklad:

Český daňový rezident: odpovídající pojistné se určí ve stejném poměru, v jakém je příjem po vynětí či příjem, u něhož nedochází k zápočtu zahraniční daně k celkovému příjmu poplatníka ze závislé činnosti od příslušného zaměstnavatele.

Český daňový rezident: odpovídající pojistné se určí ve stejném poměru, v jakém je vypočten příjem ze zdrojů na území ČR k celkovému příjmu ze závislé činnosti obdrženímu poplatníkem od daného zaměstnavatele během zdaňovacího období. Daňový poplatník je pro účely tohoto výpočtu povinen doložit výši celosvětových příjmů od daného zaměstnavatele a výši celkového pojistného

Stanovisko GFŘ:

Souhlas s navrhovaným řešením

K dané problematice doplňujeme k závěrům předkladatele uvedených v bodě 2.3 tohoto příspěvku ještě následující:

v zákoně č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů je uvedeno:

v § 5a odst. 1 - Vyměřovacím základem zaměstnavatele je částka odpovídající úhrnu vyměřovacích základů jeho zaměstnanců uvedených v § 3 odst. 3.

v § 15a odst. 2 – Přesáhne-li v kalendářním roce úhrn vyměřovacích základů zaměstnance maximální vyměřovací základ podle odstavce 1 a zaměstnanec je v tomto roce zaměstnán

a) jen u jednoho zaměstnavatele, neplatí zaměstnanec v tomto kalendářním roce pojistné z částky, která přesahuje tento maximální vyměřovací základ; to platí i v případě více zaměstnání v kalendářním roce, avšak u téhož zaměstnavatele.

v § 15a v odst. 4 – Do vyměřovacího základu zaměstnavatele se nezahrnuje částka, která přesahuje maximální vyměřovací základ zaměstnance a z níž zaměstnanec neplatí v kalendářním roce pojistné podle odstavce 2 písm. a).

Toto doplnění je důležité v souvislosti s vazbou na § 6 odst. 12 ZDP, neboť podle tohoto ustanovení se příjmy ze závislé činnosti [...] navyšují o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné 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. [...].”

Z výše uvedeného vyplývá, že každý jednotlivý zaměstnavatel je povinen odvádět pojistné na sociální zabezpečení z úhrnu vyměřovacích základů daného zaměstnance, a to až do částky maximálního vyměřovacího základu. Z částky přesahující vyměřovací základ již zaměstnavatel na sociální zabezpečení pojistné neodvádí.

Uvedený princip je nutné zohlednit při navyšování příjmů dle § 6 odst. 12 ZDP bez ohledu na skutečnost, že příjmy jsou souběžně vypláceny zaměstnanci jak za práci ze zdrojů v zahraničí, tak za práci ze zdrojů v ČR. Obdobně se postupuje v případě, kdy je zaměstnanec u téhož zaměstnavatele zaměstnán po část roku v zahraničí a část roku v ČR. Zároveň není podstatné, zda bylo povinné pojistné odváděno do pojistného systému jednoho státu či bylo během roku odváděno do systémů více států.

Vzhledem k tomu, že v ZDP není upraveno, jakým způsobem se má v případě existence příjmů ze zdrojů v zahraničí, tak za práci ze zdrojů v ČR od jednoho zaměstnavatele, rozdělit pojistné mezi tyto příjmy, doporučuje GFR postupovat dle navrhovaného postupu, a to u rezidentů i nerezidentů. Důvodem je především sjednocení dosavadních postupů finančních úřadů, a to od zveřejnění tohoto příspěvku.

V příspěvku není řešeno pojistné na veřejné zdravotní pojištění, neboť v současné době (od roku 2013) neexistuje pro odvod pojistného na veřejné zdravotní pojištění maximální vyměřovací základ. Nicméně v případě stanovení maximálního vyměřovacího základu, by bylo postupováno obdobně jako u pojistného na sociální zabezpečení.