



bulletin

3 / 2020

předmluva

Ing. Lucie Wadurová, LL.M. _____ 2

Rozhovor s Ing. Mgr. Stanislavem Koubou, Ph.D. _____ 3

zdanění FO

Příjmy fyzických osob z nájmu aneb Jak správně stanovit dílčí základ daně

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D. _____ 6

Práce zaměstnanců českých subjektů v zahraničí a povinnost zaměstnavatele srážet zálohy na daň z příjmů v České republice

Mgr. Bc. Magdaléna Vyškovská, Ing. Michaela Felcmanová, Ing. Lucie Wadurová, LL.M. _____ 11

Speciální režimy zdanění příjmů vysoce kvalifikovaných zaměstnanců ze zahraničí – jak vypadají v některých státech Evropské unie?

Ing. Petra Krykorková _____ 19

Daňové souvislosti poskytování náhrad zaměstnancem vynaložených nákladů v souvislosti s výkonem práce z domova v době pandemie covid-19

Ing. Mgr. Robert Bezecný _____ 23

Aplikace pravidel koordinace sociálního zabezpečení v době opatření proti šíření onemocnění covid-19

JUDr. Gabriela Pikorová _____ 25

Závazný účinek potvrzení A1 v judikatuře Soudního dvora Evropské unie

Mgr. Vít Holubec _____ 29

Opravy zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti při zpětném vydání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (A1 certifikátu)

Ing. Lenka Nováková _____ 35

Povinnost odvodu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání (Kooperativa) za zaměstnance

Ing. Lenka Nováková, Mgr. Bc. Magdaléna Vyškovská, JUDr. Gabriela Pikorová _____ 38

Právní význam lékařského posudku o nezpůsobilosti zaměstnance k výkonu práce

doc. JUDr. Martin Štefko, Ph.D. _____ 45



Milé kolegyně a milí kolegové,

v podzimním čísle Bulletinu Komory daňových poradců ČR, které právě otevíráte, se vracíme k jednotlivcům – ať již zaměstnancům, nebo jinak výdělečně činným fyzickým osobám. Číslo je záměrně koncipováno jako nadčasové a legislativní smrští související s opatřeními proti šíření covid-19 se věnuje jen v konkrétních dopadech karantény a dalších obecných opatření na „obvyklé“ daňové záležitosti. Ke specialitám typu kompenzační bonus se možná vrátíme za pár čísel (či let), až se projeví jejich dopad z pohledu daňové systematiky.

Celé číslo rámuje rozhovor s náměstkem ministryně financí, Stanislavem Koubou, v němž se mimo jiné o „koronavirových“ opatřeních zmiňuje. Už v prvním článku se ale dostáváme k dlouho trvajícím daňovým problémům – Zuzana Rylová vám poradí, jak správně stanovit základ daně u příjmů z nájmu.

Dlouhodobou otázkou se zabývá i druhý článek: povinnosti zaměstnavatele odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti v situacích, kdy jeho zaměstnanci vykonávají činnost v zahraničí. Článek shrnuje závěry několikaleté diskuze s Generálním finančním ředitelstvím a Ministerstvem financí, jíž se autorky (Magdaléna Vyškovská, Michaela Felcmanová a Lucie Wadurová) účastnily.

Při práci českých zaměstnanců v zahraničí se mohou hodit informace o zvýhodněných daňových režimech pro zahraniční pracovníky v různých státech Evropské unie; popisuje je Petra Krykorková v článku připraveném na základě údajů získaných při přípravě její diplomové práce.

Domů (a to doslovně) nás vrací článek Roberta Bezecného: během karantény bylo mnoho zaměstnanců nuceno pracovat z domova. Kolega Bezecný popisuje, jak daňově naložit s náklady, které jim při této činnosti vznikaly. Karanténa a práce z domova mohla mít nejen daňové dopady, ale také vliv na povinnost platit pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Podrobnosti se dozvíte v článku od Gabriely Pikorové.

Následují tři články na téma sociálního zabezpečení: rozsudky Soudního dvora Evropské unie týkající se potvrzení o příslušnosti k právním předpisům (tzv. certifikátu A1) mapuje Vít Holubec; jak postupovat při zpětném vystavení tohoto potvrzení popisuje Lenka Nováková; a nakonec Lenka Nováková, Magdaléna Vyškovská a Gabriela Pikorová upozorňují, že koordinace sociálního zabezpečení v Evropské unii se týká mimo jiné i českého zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.

Závěrečný článek je sice nedaňový, nicméně zaměstnavatelům se v něm obsažené informace budou hodit: Martin Štefko se věnuje lékařskému posudku o nezpůsobilosti zaměstnance k práci.

Věřím, že vám toto číslo, ač zdánlivě na odlehčenější téma než čísla předchozí, bude užitečné. A zároveň doufám, že se alespoň některé z popisovaných nejasností a mezer podaří někdy v budoucnu vyladit ke spokojenosti strany daně platící i daně vybírající.

Za redakční radu Bulletinu vám přeji pohodový podzim.

Ing. Lucie Wadurová, LL.M.
daňová poradkyně č. 4038

Rozhovor s Ing. Mgr. Stanislavem Koubou, Ph.D.,

náměstkem pro řízení sekce
Daně a cla, MF ČR

Otázky kladla
Ing. Lucie Wadurová, LL.M.



Ing. Mgr. Stanislav Kouba, Ph.D., je odborníkem na daňové právo. Absolvoval Právnickou fakultu Masarykovy Univerzity v Brně a Fakultu financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze v oboru Daně a daňová politika. Na Ministerstvo financí nastoupil v roce 2009. Od ledna 2013 působil jako vedoucí oddělení Legislativy daní z příjmů a veřejných pojistných a od června 2015 zastával pozici ředitele odboru Příjmové daně.

Do funkce náměstka pro řízení sekce Daně a cla byl jmenován k 1. 1. 2020 na základě dohody mezi státním tajemníkem Petrem Bejčkem a ministryní financí Alenou Schillerovou, avšak řízením sekce byl pověřen již od 1. 8. loňského roku.

■ **Toto číslo Bulletinu je zaměřeno na problematiku otázek týkající se daně a pojistného fyzických osob. Při zavádění daně z příjmů fyzických osob v tehdejší Československu jsme se inspirovali německým systémem. Kdybys mohl vybírat nyní, existuje nějaký daňový systém, který by ti připadal vhodný pro české podmínky?**

Podle mého názoru je celkový systém odvislý především od nastavení jeho parametrů, které poté mimo jiné dotvářejí význam daně v celkovém daňovém mixu. Německý model vychází v zásadě z toho, že stratifikuje poplatníky do několika kategorií podle toho, kde se nachází zdroj jejich výdělku – pracuje se s množinami jako samostatný podnikatel, člověk žijící z renty, člověk mající příjmy z autorských honorářů, zaměstnanec, zemědělec atd. Každé této množině se pak nastavuje samostatně daňový režim.

Toto funguje velmi dobře v situacích, kdy nedochází často k tzv. souběhům, tj. existenci velkého množství osob, které jsou např. zaměstnanci, vedle toho podnikají a k tomu ještě např. pronajímají byt. V podmínkách progresu je pak nastavení optimálního daňového režimu pro tyto osoby ještě obtížnější a složitější.

Naopak své výhody měl tento systém v obdobích, kdy byla drtivá většina populace zařazena pouze do jedné z výše uvedených skupin. Pak zvítězí ona jednoduchost zdanění jednotlivce nad výše uvedenými problémy. Z hlediska současnosti však považuji německý model za již překonaný, neboť více aktivit jednotlivců a více druhů příjmů je již poměrně častým jevem. Obecně se tedy přikláním spíše ke zdůrazňování

neutuality zdanění – tj. v základním konceptu v zásadě danit příjmy stejným způsobem bez ohledu na jejich zdroj (samozřejmě s výhradou politicky daných stimulů a podpor a také administrativního aspektu zdaňování některých titulů).

■ **Činnost nejen právnických, ale i fyzických osob je čím dál více globální. Na právnické osoby se chystá v mnoha státech digitální daň. Je podle tebe možné uvažovat o změně konceptu zdanění příjmů fyzických osob dle fyzické přítomnosti, například se zohledněním plátce jejich příjmů?**

Obecně jsou fyzické osoby k virtuálním sídlům a přítomnosti méně náchylné – ostatně právě díky své fyzické existenci. Samozřejmě ale platí, že identické situace jako u právnických osob se i u fyzických vyskytnout mohou a jejich trend může růst. Nicméně principiálně je řešení asi identické jako u osob právnických. Nemám teď na mysli digitální daň (to je jen přechodný koncept), ale úpravu vzorových smluv o zamezení dvojímu zdanění, tj. ono „dlouhodobé OECD řešení“, které se z důvodu komplexnosti těchto smluv (jsou jak na právní, tak i fyzické osoby) budou tedy vztahovat na obě situace.

■ **Současný zákon o daních z příjmů je u fyzických osob rozpolcen: má-li poplatník více druhů příjmů, které spadají do různých dílčích základů daně, je celková daň vypočtena v podstatě pěti různými postupy (dle jednotlivých dílčích základů). Nebylo by jednodušší protřídit dílčí základy např. na dva?**

Co se týká rozpolcenosti, vidím ten problém jako daleko menší než v systémech, kde existuje autonomní zdanění určitých skupin poplatníků – ostatně o tom jsme mluvili, když jsme se dotýkali německého modelu.

Nicméně abych neutíkal od otázky – souhlasím s tím, že je vhodné dílčí základy redukovat. Tento trend byl i v koncepčních řešeních rekodifikace zdanění příjmů.

Ostatně dílčí základy dle § 8, § 9 a § 10 jsou i z hlediska významu velmi malé – jde jen o několik procent součtu všech dílčích základů.

Proto se v rámci komplexnějšího uchopení zdanění fyzických osob objevovala myšlenka redukce na tři dílčí základy.

Počítalo se s dílčím základem pro zaměstnance, základem na podnikání a pak třetím pro ostatní příjmy. Nutnost rozlišení zaměstnaneckého základu a podnikatelského vycházela přitom z odlišného systému správy, zaměstnanecký základ totiž spravuje v zásadě zaměstnavatel a některé prvky zdanění se musejí vázat na administrativní možnosti správy daně plátcem daně.

Existence množiny ostatních příjmů pak vycházela z potřeby oddělit určité příjmy, které se nezpojistňují, a zadruhé zachytit specifickou situaci příjmů, které nejsou z činností vykonávaných primárně za účelem zisku – např. užívání určitého majetku k osobní spotřebě, ze které vzejde určitý příjem. Zde pak na rozdíl od podnikatelských příjmů může existovat určitý limit administrativního osvobození. Na druhou stranu ale výdaje na tyto příjmy není možné uplatňovat např. proti podnikatelské aktivitě, která je zdrojem obživy, tj. příjem v podobě poháru a koše uzenin za vítězství v neprofesionálním běžecím závodě bude v zásadě osvobozen, na druhou stranu si tito běžci nemohou uplatnit výdaj na koupi běžecích bot, který by započítali proti příjmům ze své primární obživy.

■ **U příjmů ze závislé činnosti je zaměstnanec (téměř) zproštěn jakékoliv odpovědnosti, vše leží na zaměstnavateli. Vyplňování „růžového prohlášení“ je přitom jako z byrokratické historie. Dalo by se uvažovat o využití moderních technologií a o přenesení odpovědnosti za správnost výpočtu daně na zaměstnance, např. pomocí předvyplněných formulářů?**

Ano, to je určitě cesta, a v zásadě již nastoupená. Zákon o daních z příjmů již obsahuje ustanovení, které v případě viny zaměstnance při reportování údajů plátcí přesouvá důsledky tohoto jednání na něj.

Zásadní milník pak vidím v projektu Moje daně, zejm. v jeho IT řešení, které by do budoucna mělo individualizovat příjmy jednotlivých poplatníků. Tím by byla tedy umožněna efektivní kontrola těchto příjmů, resp. zejména položek slev a odpotů, které si jednotliví zaměstnanci uplatňují, správcem daně, což vytváří prostor pro redukci odpovědnosti plátce daně, tedy zaměstnavatele.

■ **Zkusme popustit uzdu fantazii a zamyslet se, jak nastavit zdanění fyzických osob co nejefektivněji. Bylo by to podle tebe na úrovni příjmů, nebo spotřeby, nebo majetku?**

Myslím, že ideální daňový systém nelze vytvářet toliko kolem principu efektivnosti. Patrně bychom došli k nějaké velmi jednoduché dani z hlavy, která by však neobstála v rámci obecného společenského konsenzu, zejm. s akcentem na zásadu zdanění dle platební schopnosti.

Nicméně pokud jde o doporučení ke zdanění, tak platí, že není správné stavět daňový systém na jedné velmi silné dani, které by tak musela mít poměrně vysokou statutární sazbu daně. Taková sazba silně redukuje zatíženou aktivitu, vytváří značné tržní deformace a výrazně stimuluje obcházení zdanění. Doporučení směřují spíše k tomu, danit více předmětů (jak příjmy, tak spotřebu, majetek atd.), což umožňuje u jednotlivých předmětů zdanění mít sazby relativně menší s menšími

dopady do chování poplatníků, včetně tendencí k obcházení zdanění.

Ideální počet daní není samozřejmě nekonečno. Každá nová daň s sebou nese vyšší administrativní náklady, tj. od určitého bodu je dodatečný efekt nižších sazeb většího počtu daní převážen dodatečným negativem v podobě administrativní zátěže, včetně menší srozumitelnosti a transparentnosti daňového systému.

Odpověď na otázku je tedy taková, že zatížení více předmětů je principiálně správnou záležitostí, a je tedy v pořádku, že stát zdaňuje i u fyzických osob více skutečností.

■ **Zákon o daních z příjmů je plný výjimek – vynětí z předmětu daně, osvobození příjmů, zvláštní paušální zdanění (pro příjmy včelařů). Jaká je tvá nejoblíbenější (nebo podle tebe nejabsurdnější) výjimka?**

Podle mne jsou nejabsurdnější ty režimy, které jdou přímo proti sobě, tj. na jedné straně existuje pro určité činnosti úleva, ale na straně druhé nějaký tvrdší režim. To jsou klasické nekonzistence zdanění, které by se měly důsledně odstranit – ovšem jako to bývá se všemi výjimkami, jde to velmi těžko.

Z hlediska absurdity ses vcelku trefila s příjmy ze včelstev, kdy ani tak nejde o to, že je do určitého počtu včelstev příjem osvobozen, ale spíše je úsměvná ta umná konstrukce spočívající v prvotní kvantifikaci příjmů dle paušálního vzorce 1 včelstvo = 500 Kč, jehož jediným účelem však je, že je nakonec vše osvobozeno.

■ **Přestože ČR a Slovensko začínaly samostatnou existencí se stejnými daňovými zákony, od roku 1993 se v mnoha bodech odlišily. Mohli bychom se některými slovenskými nápady inspirovat?**

Na Slovensku v mnoha ohledech redukovali počet speciálních daňových režimů – výjimek. Myslím, že to je určitě zajímavý trend.

■ **Mnoho let se připravuje úplně nový zákon o daních z příjmů. Je ještě reálné, že dojde v dohledné době k úplnému nahrazení celého stávajícího předpisu?**

Zcela nový předpis je především otázkou politické shody. Jde totiž o to, že kompletní rekodifikací se otevrou všechna témata, která jsou v daních z příjmů relativně ustálená. Taková změna je tedy velmi komplexní a taktéž náročná jak pro finanční správu, tak i pro daňové subjekty.

Věcně smysluplné je to tedy v případech, je-li obsahem snaha realizovat nějakou významnější, komplexní změnu (např. změna redistribuce, výraznější redukce výjimek atd. či posun v konceptu správy, který může být dán např. i novou účetní legislativou), kdy se již do systému bude výrazněji zasahovat tak jako tak.

Co je nicméně ohromně důležité, je trend, že dobré myšlenky, které měly být obsahem pokusů o rekodifikace v minulosti, se do zákona postupně dostávají *per partes* anebo jako

dlouhodobé trendy, tj. práce nad rekodifikací a diskuse s odborníky z praxe tedy neodpočívá někde v šuplíku, ale přirozeně se již od počátků snah o rekodifikaci, tj. tuším od začátků tisíciletí, dostává do současné materie, kterou postupně vylepšuje.

■ **Na rozdíl od řady let práce na novém zákoně o daních z příjmů bylo v souvislosti s opatřeními proti šíření covidu-19 velmi rychle přijato mnoho daňových novinek. Jak se na ně díváš z pohledu koncepční daňové strategie?**

Obecně byla základním trendem otázka cashflow, tj. většina opatření byla jednorázové povahy, tj. z hlediska dlouhodobé daňové politiky nejsou významná. Naopak se podařilo implementovat některá opatření, která koncepčně byla diskutována v minulosti – zejména zpětné uplatnění daňové ztráty, které právě bude sloužit jakožto vestavěný stabilizátor i do budoucna.

■ **S daňovými předpisy pracují na jednu stranu mzdové účetní a běžní poplatníci, na druhou stranu specializovaní daňoví poradci. Jaká je podle tebe cesta k tomu, aby jim rozuměli všichni (v tom rozsahu, jak potřebují)?**

Obecně platí, že čím vyšší jednoduchost, tím větší srozumitelnost pro všechny. Druhým aspektem a trendem je podle mne automatizace a standardizace, tj. jednotlivé prvky zdanění nastavovat tak, aby ověření či prokázání údajů k nim bylo ideálně možné realizovat automatizovaně, strojově, s co nejmenší potřebou manuálního zásahu. Tím se bude i výrazně redukovat chybovost.

■ **Co považuješ za nejpodstatnější/nejpalčivější daňové problémy (ať již u zdanění fyzických, či právnických osob), jejichž úprava by se neměla odkládat?**

Za sebe bych to nazval určitou přirozenou hygienou daňových předpisů, neboť daně jsou z hlediska své alokační funkce i nosičem určitých vládních politik. Pokud se následně daná politika opustí či je naplněna, tj. není důvod dále danou aktivitu subvencovat, nedochází v zásadě u daní, na rozdíl např. od dotací, kde je daný dotační titul většinou časově ohraničen, k ukončení tohoto daňového stimulu. Při obecné tezi, že jakékoliv vydobyté výjimky se obtížně zbavuje, to trendově samozřejmě vede k nabobtnávání daňového práva. Řešením je pak důsledná revize nutnosti daných prvků daňového systému, nicméně týká-li se toto výjimky, je to samozřejmě velmi často nesmírně náročná záležitost.

■ **Jaké vidíš výzvy v systému v horizontu jednoho, pěti, deseti či více let?**

V zásadě pro nejbližší období půjde o realizaci vládních priorit k obnovení ekonomiky.

V delším horizontu je to určitě vyšší míra automatizace, kterou současná digitalizace umožňuje, tj. na platformě automatizovaného přístupu k údajům zefektivnit a ztransparentnit daňové prostředí. Přitom nejde jen o správce daně, ale i o plátce a poplatníky, neboť tento proces vyžaduje jejich vzájemnou interakci.

Zajímavou výzvou do dalších let je i budoucnost korporátního zdanění. Na jedné straně lze za poslední desítky let pozorovat výrazný globální pokles statutárních sazeb této daně (ostatně i v ČR byla na začátku 90. let sazba nad 40 %), tedy její výrazné globální oslabování, na druhé straně nelze pozorovat trend, že by se této daně chtěly státý vzdát či ji zcela marginalizovat.

Poslední výzvou, kterou je vhodné zmínit, jsou daně v kontextu životního prostředí a proti tzv. ekologickému dumpingu.

Příjmy fyzických osob z nájmu aneb Jak správně stanovit dílčí základ daně

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.
daňový poradce č. 3912



Základ daně tvořený až pěti dílčími základy daně a rozdílnými pravidly pro jejich tvorbu má svá úskalí. Za příjmy z nájmu podle § 9 č. 586 /1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), lze považovat jen takové příjmy, které nespádají pod příjmy ze závislé činnosti, samostatné činnosti nebo z kapitálového majetku. Jednoznačně nastavená priorita jednotlivých dílčích základů daně např. znamená, že příjem z nájmu obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 ZDP nemůže být považován za příjem z nájmu podle § 9 ZDP, ale jedná se o příjem ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP. Pod legislativní zkratku nájem je zahrnut kromě samotného nájmu ještě podnájem, pacht a podpacht nemovitosti a bytů včetně jejich částí, movitých věcí s výjimkou přiležitostného nájmu movité věci a pacht obchodního závodu.

1 Obsah pojmu „příjem z nájmu“

Pomineme-li plnění z klasických nájemních smluv, mohou v praxi vzniknout pochybnosti, zda konkrétní příjem lze podřadit pod tento dílčí základ daně. Taková situace může například nastat v případě, kdy se následně ukáže, že nájemní smlouva vykazuje takové právní vady, které vedly k její neplatnosti. K neplatnosti nájemní smlouvy se vyjádřil Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) takto: „... za příjmy z nájmu lze považovat veškeré příjmy, které byly za užívání nebytových prostor obdrženy, pokud objektivně mohly být přijaty jako protihodnota za užívání či oprávnění užívat předemtné prostory. Pokud daňové subjekty, které na základě absolutně neplatné nájemní smlouvy na jedné straně dosáhly příjmů, jež lze pro daňové účely podřadit pod příjmy z pronájmu, a na druhé straně uplatnily daňově uznatelné náklady, nereflktují na soukromoprávní důsledky neplatnosti smlouvy, tj. jednají tak, jako by tato smlouva byla bezvadná, pak neplatnost smlouvy nemá na zdanitelnost dosažených příjmů a daňovou uznatelnost uplatněných nákladů žádný vliv.“¹

Obdobně může vzniknout pochybnost, kam zařadit pojistnou náhradu za škodní událost na majetku, který byl pronajímán. S ohledem na to, že pojištění pronajímaného majetku je považováno za daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, je i přijatá pojistná náhrada za škodu způsobenou na tomto

majetku příjmem podle § 9 ZDP: „Požadavku ‚neutrálního‘ zacházení s pojistným plněním při zdaňování příjmů naopak odpovídá, pokud majitel pojištěné nemovitosti sloužící k pronájmu na straně jedné obdrží v důsledku škodní události pojistné plnění, o které se zvýší částka jeho zdaňovaného příjmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, na straně druhé však obdobnou částku vynaloží na odstranění škod, a tato částka se naopak stane výdajem, o nějž se základ daně podle tohoto ustanovení sníží.“²

Ve stejném rozhodnutí se NSS vyjádřil i k tomu, co je to majetek sloužící v době vzniku škody k nájmu. S ohledem na možné osvobození přijatých pojistných náhrad podle § 4 odst. 1 písm. d) ZDP je to o to důležitější. Předmětem sporu byla situace, kdy majetek byl pronajímán, došlo k ukončení nájmu, po skončení nájmu došlo ke škodě na majetku a pojišťovna vyplatila pojistnou náhradu, na kterou bylo uplatněno osvobození. NSS k tomu konstatoval: „K tomu, aby se tato výluka neuplatnila (a tedy aby se naopak uplatnilo osvobození), by bylo potřeba, aby kromě ukončení nájemního vztahu došlo i ke změně účelu dané nemovitosti. Taková situace by nastala, pokud by stěžovatel nájemní smlouvu s panem R. P. ukončil, protože by měl v úmyslu začít dosud pronajímané prostory využívat k jinému účelu než k pronájmu.“ Zdanění pojistné náhrady jako příjmu podle § 9 ZDP se tak týká nejen majetku, který byl v době vzniku škody reálně pronajímán, ale také majetku, který v době vzniku škody pronajat sice nebyl, ale nesloužil k jinému účelu, např. k podnikání či soukromým potřebám.

V poslední době se asi největší diskuse vedou ohledně zdanění příjmů plynoucích z krátkodobého přenechání nemovitosti. S ohledem na způsob stanovení dílčího základu daně podle § 9 ZDP, který je srovnatelný se způsobem stanovení dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP), absenci solidárního zvýšení daně a pojistného jak na sociální zabezpečení, tak na veřejné zdravotní pojištění se jeví posouzení těchto příjmů za nájem pro poplatníka výrazně výhodnější. Pravdou ovšem je, že je také výrazně rizikovější pro nedostatek důkazů, že se nejednalo o ubytovací služby. K posouzení, zda se jedná o ubytování jako samostatnou činnost, nebo o nájem nemovité věci, poskytla finanční správa pomůcku, kde vymezila hlavní znaky ubytovacích služeb a hlavní znaky nájmu:³ „Zásadním

¹ Rozhodnutí NSS ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010-185.

² Rozhodnutí NSS ze dne 31. 5. 2018, čj. 7 Afs 145/2018-24.

³ Dostupné z: https://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Ubytovani_nebo_najem_EET_verejnost.pdf.

znakem je charakter a časový úsek poskytovaného ‚ubytování‘, tzn., zda je toto poskytováno relativně dlouhodobě za účelem zajištění bytové potřeby nájemce (jeho domácnosti), nebo je poskytováno přechodně příp. krátkodobě, tj. za účelem rekreace, ubytování studentů, sezonních pracovníků apod. Dále je třeba hodnotit poskytování služeb ve spojení s ubytováním, tzn., zda jsou poskytovatelem zajišťovány pouze nezbytné služby (dodávky vody, odvoz a odvádění odpadních vod včetně čištění jímek, dodávky tepla, odvoz komunálního odpadu, osvětlení a úklid společných částí domu, zajištění příjmu rozhlasového a televizního vysílání, provoz a čištění komínů, případně provoz výtahu) nebo i další služby jako je např. stravování, úklid prostor užívaných nájemcem, poskytování lůžkovin, výměna ložního prádla nebo toaletních potřeb apod. Rovněž, co se týká provádění běžné údržby, případně drobných oprav v užívaném prostoru, lze shledat rozdíl mezi nájmem a ubytovací službou. Zda se jedná o ubytovací služby nebo nájem, lze usuzovat např. také z formulace nabídky a stanovené ceny a o charakteru poskytovaného ubytování může vypovídat i způsob jeho nabídky, např. na internetu, v tisku, případně na billboardech či jiných informačních tabulích odkazujících na předmět ubytovacích služeb.“

Pro ještě váhající doporučuji se seznámit s rozsudkem NSS ze dne 14. 1. 2020, čj. 3 As 360/2017-35, který se týká pokuty udělené živnostenským úřadem za neoznačení provozovny. Jednalo se o rekreační objekt, v němž byly poskytovány ubytovací služby a který byl posouzen jako provozovna ve smyslu § 17 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon: „Podle § 2326 občanského zákoníku se ‚[S]mlouvou o ubytování (o přechodném nájmu) ubytovatel zavazuje poskytnout ubytovanému přechodně ubytování na ujednanou dobu nebo na dobu vyplývající z účelu ubytování v zařízení k tomu určeném a objednatel se zavazuje zaplatit ubytovateli za ubytování a za služby spojené s ubytováním ve lhůtě stanovené ubytovacím řádem, popřípadě ve lhůtě obvyklé.‘ Nejvyšší správní soud má tedy ve shodě s krajským soudem za to, že smlouvy, které stěžovatel se svými klienty uzavírá, jsou podle svého obsahu (§ 555 občanského zákoníku) smlouvami o ubytování ve smyslu citovaného ustanovení.“

Za příjmy z nájmu nelze považovat ani příjmy, které jsou s nájmem zdánlivě srovnatelné, protože se může jednat o pravidelně se opakující platby za užívání nemovitosti, jsou ale poskytovány na základě zcela jiných smluv. Příkladem může být výplata kompenzace za nerovnoměrné užívání nemovitosti jeho podílovými spoluvlastníky. Podle ustanovení § 1115 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), náleží spoluvlastníkům vlastnické právo k věci společně. Vzhledem k věci jako celku se spoluvlastníci považují za jedinou osobu a nakládají s věcí jako jediná osoba. Každý spoluvlastník má právo k celé věci. Toto právo je omezeno stejným právem každého dalšího spoluvlastníka. Nedochozí tak k dělení věci samotné, ale jde o tzv. dělení ideální, což znamená, že žádnému ze spoluvlastníků nenáleží výhradní právo k žádné konkrétní části věci. Jelikož nelze reálně vymezit ideální spoluvlastnický podíl, není možné jej ani pronajmout.⁴

Obdobně je tomu i při úplatném zřízení práva stavby. Pozemek může být zatížen věcným právem jiné osoby (stavebníka) mít na povrchu nebo pod povrchem pozemku stavbu. Nezáleží na tom, zda se jedná o stavbu již zřízenou, či dosud nezřízenou. Byla-li úplata sjednána v opakujících se dávkách jako stavební plat, zatěžuje právo stavby jako reálné břemeno a vlastníkovu pozemku vzniká právo na úhradu sjednaných opakujících se částek. Ani v tomto případě nelze ztotožnit právo užívat cizí pozemek za úplatu s nájemním vztahem a stavební plat je příjmem podle § 10 ZDP.

A ještě jedna poznámka k vymezení příjmů z nájmu. Není možné, aby jeden majetek ovlivnil ve stejném zdaňovacím období dva různé dílčí základy daně. Pokud někdo v části nemovitosti podniká a část pronajímá, pak se musí rozhodnout pro jeden daňový režim. Pokud nemovitost bude v obchodním majetku, pak jsou příjmy z nájmu součástí příjmů ze samostatné činnosti. Pokud nemovitost v obchodním majetku není, pak příjmy z nájmu jsou příjmy podle § 9 ZDP, ale výdaje odpovídající části nemovitosti určené pro samostatnou činnost jsou dle § 25 odst. 1 písm. u) ZDP nedaňové. K tomu NSS uvádí: „Kasační soud při tom dospěl k závěru, že každá nemovitost v právním slova smyslu, není-li reálně dělitelná či rozčleněná na jednotlivé podíly, popřípadě byty, tvoří jeden nedělitelný celek. Pokud proto stěžovatelka vložila do svého obchodního majetku nemovitost - čp. X Č., vložila ji tam jako celek [srov. i § 26 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Pokud proto měla v rozhodném období stěžovatelka příjem z tohoto nemovitého majetku, byť na základě nájemní smlouvy, jednalo se ve skutečnosti o příjmy podle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a nikoliv o příjmy z pronájmu podle ust. § 9 téhož zákona. Je tomu tak proto, že šlo svou povahou o příjmy generované obchodním majetkem.“⁵

2 Kdy vzniká příjem, tedy povinnost příjem zdanit

Máme-li vyřešeno, že se jedná o příjem z nájmu podle § 9 ZDP, naskytá se další otázka, a to do kterého zdaňovacího období příjem zahrnout. Vede-li pronajímatel evidenci příjmů a výdajů nebo jen evidenci příjmů při uplatnění paušálních výdajů, měl by být příjem zahrnut do toho zdaňovacího období, kdy s ním může pronajímatel skutečně nakládat, jak již v roce 2006 konstatoval NSS: „Příjemem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. K nepeněžnímu příjmu vlastníka nemovitosti proto nedochází již v okamžiku jejího zhodnocení (zde: rekonstrukce provedená nájemcem na jeho vlastní náklady), nýbrž teprve v okamžiku skutečného obohacení vlastníka, tedy např. v okamžiku ukončení původního nájemního vztahu.“⁶

⁴ Blíže k tomu KOOV čj. 494/25.01.17 Zdanění kompenzace nerovnoměrného užívání nemovitosti jeho podílovými spoluvlastníky.

⁵ Rozhodnutí NSS ze dne 21. 4. 2016, čj. 7 Afs 25/2016-34.

⁶ Rozhodnutí NSS ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-138.

O to ekonomicky nesrozumitelnější se zdá úvaha správce daně prezentovaná prostřednictvím zápisu z Koordinačního výboru⁷. Ze strany správce daně zaznělo, že „*současná právní úprava (§ 28/3, § 28/6, § 28/7 ZDP) nestanoví pro nájemce v pozici odpisovatele (vlastníka) výjimku z obecného pravidla, tj. že by v případě, že je ukončena zároveň nájemní a podnájemní smlouva a technické zhodnocení není nájemcem podnájemci uhrazeno, nájemci neměl vzniknout nepeněžní příjem*“. Absurdnosti vzniku příjmu u nájemce v dané situaci si byla státní správa nepochybně vědoma, když konstatovala, že „*tento přístup by ovšem bez dalšího byl principiálně neudržitelný, protože by byl v rozporu s dlouhodobou a konstantní judikaturou, smyslem zákona i s ekonomickou podstatou smluvních vztahů, která má být posuzována ve vzájemných souvislostech. Z tohoto důvodu je v současné době jediným možným postupem konformním s principy ZDP neaplikovat v této konkrétní situaci (tj. při ukončení nájemní i podnájemní smlouvy v jeden okamžik) ustanovení týkající se nepeněžních příjmů u nájemce do doby, než bude tato situace legislativně zhojena*“. Nutno ovšem podotknout, že byť k tomu bylo již několik příležitostí, k novele dotčených ustanovení doposud nedošlo.

Nicméně ani tezi o příjmu jako o reálném zvýšení majetku poplatníka nelze brát doslovně a je třeba vyjít z konkrétní situace. V případě smluvní dohody se může stát, že přestože se finanční prostředky k poplatníkovi nedostaly, příjem vznikl. Příkladem může být situace, kdy nemovitost vlastní více spoluvlastníků, ale nájemci platí nájemné jen jednomu z nich, který pak podíl ze zaplaceného nájemného distribuuje ostatním spoluvlastníkům. „*Nájemné se stává příjmem každého z podílových spoluvlastníků nemovitosti v okamžiku, kdy je zaplaceno v souladu s ujednáním mezi nájemcem a pronajímateli či tím z pronajímatelů, který je podle dohody spoluvlastníků či podle zákona oprávněn přijímat za spoluvlastníky platby nájemného. Skutečnost, že určitý spoluvlastník fakticky nemohl disponovat se svým podílem na nájemném ve zdaňovacím období, v němž bylo zaplaceno, jej nezbavuje povinnosti v tomto zdaňovacím období tento podíl podrobit zdanění daní z příjmu*.“⁸

3 Příjem od „spojené osoby“ aneb Obvyklá cena nájmu

Není neobvyklé, aby fyzické osoby pronajímaly majetek spřízněným osobám, ať už se týká nemovitostí, nebo movitých věcí. V praxi je běžné, že společník pronajímá své společnosti nějaký majetek. Je to dáno výhodami, které dílčí základ daně z nájmu nepochybně přináší. Občas se ale zapomíná na ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, a sice že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních

vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Pouze v případě, že nelze určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, se použije cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.

Pokud poplatník neunese důkazní břemeno a neprokáže sjednání tržního nájemného (sjednaná cena je nižší, než je cena tržní), pak musí počítat s tím, že správce daně zjistí „srovnatelné“ ceny v okolí. Přitom je třeba mít na paměti, že „*referenční nemovitosti nikdy nebudou zcela identické s nemovitostí pronajímanou stěžovatelem*“⁹. Namítat pak, že se jedná o nesrovnatelné objekty, je v podstatě bezpředmětné. Argumentovat ekonomickými důvody také nemusí být úspěšné, protože jak konstatoval NSS, „*důvody subjektivní povahy v podobě zájmu dotčených subjektů na daňové optimalizaci či maximalizaci společných výnosů spojených osob nelze považovat za uspokojivé doložení rozdílu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu*“¹⁰. Stanovit nižší nájemné tak lze pouze z důvodů objektivních, např. vyhlášení nouzového stavu, v jejichž důsledku došlo k omezení činnosti a ztrátě příjmů nájemců, kdy nižší nájemné je objektivním dopadem této situace. Lze proto doporučit, aby již při sjednání nájmu mezi spojenými osobami byla zvýšená pozornost věnována kalkulaci tržního nájemného.¹¹

4 A ještě k příjmům

Příjmy z nájmu plynoucí manželům ze společného jmění manželů se zdaňují jen u jednoho z manželů, a to i v případě, že plynou z více pronajatých nemovitých věcí nebo movitých věcí, a to i rozdílného charakteru (např. dům, byt, chata, garáž, pozemek). Nicméně v následujícím zdaňovacím období může tyto příjmy zdanit druhý z manželů, aniž by tato změna v osobě poplatníka měla dopad na manžela, který příjem zdanil v předchozím období.

Součástí nájemného z nemovitých věcí nebo bytů nejsou úhrady za ceny služeb spojených s jejich užíváním. Obdobně v případě nájmu nebytových prostor není součástí úhrady nájemného platba záloh nebo výdaje za služby, jejichž poskytování je spojeno s nájmem.¹² Zálohy na služby, které zajišťuje pronajímatel a které po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými výdaji za tyto služby, se nepovažují za zdanitelný příjem.

5 Výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Obdobně jako u příjmů ze samostatné činnosti lze uplatnit výdaje buď skutečné, nebo paušální ve výši 30 % z příjmů,

⁷ KOOV č. 536/23.01.19 Bezúplatný příjem v případě současného skončení nájemní a podnájemní smlouvy.

⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 25. 11. 2009, čj. 7 Afs 19/2009-57.

⁹ Rozhodnutí NSS ze dne 16. 8. 2019, čj. 10 Afs 104/2018-40.

¹⁰ Rozhodnutí NSS ze dne 18. 3. 2015, čj. 6 Afs 176/2014-24.

¹¹ Je-li sjednáno nižší než tržní nájemné, je rozdíl dodaněn příjemci, a nikoli plátcí příjmu. Pokud si spojené osoby sjednají nižší než běžnou cenu a rozdíl je následně dodaněn příjemci této nižší ceny, plátcí nižší ceny nevznikne z pohledu daní z příjmů žádná výhoda. Viz rozhodnutí NSS ze dne 16. 3. 2015, čj. 8 Afs 100/2014-33.

¹² § 2247 občanského zákoníku: „*Pronajímatel zajistí po dobu nájmu nezbytné služby. Má se za to, že nezbytnými službami jsou dodávky vody, odvoz a odvádění odpadních vod včetně čištění jímek, dodávky tepla, odvoz komunálního odpadu, osvětlení a úklid společných částí domu, zajištění příjmu rozhlasového a televizního vysílání, provoz a čištění komínů, případně provoz výtahu.*“

a to maximálně do výše 600 000 Kč. Pokud poplatník uplatňuje skutečné výdaje, má na výběr, zda povede účetnictví, nebo evidenci příjmů a výdajů (nejedná se o daňovou evidenci ve smyslu § 7b ZDP). V případě vedení účetnictví na rozdíl od případu, kdy je provozována samostatná činnost, není majetek, o němž je účtováno, považován za obchodní majetek.¹³ Je to nesporná výhoda, neboť na jedné straně lze uplatnit výdaje ve stejném rozsahu jako při samostatné činnosti, ale na straně druhé účtování o majetku neprodlužuje lhůtu pro osvobození příjmů z prodeje pronajímaného majetku.

Jsou-li uplatněny skutečné výdaje a není-li vedeno účetnictví, je nutno vést záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud je tvořena, evidenci o pohledávkách a dlužích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení nájmu, a mzdové listy, pokud jsou vypláceny mzdy.

6 Pár tezí o výdajích ze soudních rozhodnutí

Ne všechny uvedené judikáty se týkají příjmů z nájmu, nicméně jejich závěry jsou s ohledem na totožný charakter výdajů (na dosažení, zajištění a udržení příjmů) platné i pro uplatnění výdajů k příjmům z nájmu.

„Podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou příměšené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.“¹⁴

„Daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí anebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů. Tvrdil-li daňový subjekt od počátku daňového řízení, že jím uplatněné výdaje byly vynaloženy na zajištění si budoucích příjmů, nemůže správce daně odhlédnout od takového tvrzení i nabízených důkazů a uzavřít, že výdaje nesloužily k přímému dosažení příjmů. Aktivita vedoucí k přímému dosažení příjmů a k zajištění příjmů do budoucna jsou odlišné kategorie.“¹⁵

„Podstatné z pohledu účelnosti vynaložení výdajů... je především to, zda daňový subjekt činí kroky k zamýšlenému využití nemovitosti, tedy zda nějakým způsobem hledá vhodného nájemce. Samotná skutečnost, že předmětná nemovitost v posledku nebyla pronajata, není bez dalšího dostačující k paušálnímu odmítnutí výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů.“¹⁶

„Ustanovení zákona o daních z příjmů [§ 29 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném k 1. 1. 1993] a zákona o účetnictví [§ 25 odst. 4 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném k 1. 1. 1993] o reprodukční pořizovací ceně je třeba vykládat tak, aby pomocí nich byla určena co možná nejpřesněji taková cena (částka vyjádřená v penězích), za niž by poplatník v daném místě a v dané době pořídil hmotný majetek o stejných rozhodných vlastnostech, jaký měl v oné době on sám. Reprodukční pořizovací cena tedy odpovídá ceně, za kterou by si poplatník svůj vlastní hmotný majetek mohl ve stavu, v němž se tento majetek tehdy nacházel, pořídit za stavu trhu s daným hmotným majetkem (nemovitostmi) v rozhodné době, tedy obecně ceně tohoto majetku v rozhodné době. V reprodukční pořizovací ceně činžovního domu se musí projevit všechny jeho rozhodné vlastnosti v rozhodné době, které tak či onak ovlivňují jeho cenu, tedy zejména v jaké se nachází lokalitě, jak je využitelný, v jakém je technickém stavu, a především jaký je zájem na trhu o nemovitosti tohoto druhu. Je velmi dobře možné, že na cenu domu v rozhodné době může mít mnohem větší vliv jeho poloha než skutečnost, jak starý a jak opotřeбенý v této době dům byl. Naopak v jiné lokalitě a u jiného druhu nemovitosti by mohl být určující jiný její rys, třeba právě stav opotřeбенí. Je na znalci, aby při určení ceny příslušné nemovitosti vzal v úvahu všechny rozhodné okolnosti a použil některou z dostupných metod určení obecné ceny (typicky srovnávací, výnosovou, nákladovou) nebo jejich kombinaci takovým způsobem, aby cena byla určena co nejpřesněji.“¹⁷

„Pokud daňový poplatník svůj hmotný majetek nepoužívá k jiným účelům než k zajištění zdanitelných příjmů a pouze jeho část není z technických důvodů dočasně fakticky užívána, nejsou dány podmínky pro krácení odpisů podle § 28 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.“¹⁸

A jeden „brutální“ na závěr, který se týká tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, kdy nebyla uznána tvorba rezervy, protože prostředky nebyly uloženy u banky, ale u jiné finanční instituce: „... není pochyb, že pod termín banka není možno vřadit také spořitelni družstvo, jakým byla v rozhodném období Záložna CREDITAS – přestože svým vytvářením rezerv na opravu HM v podobě prostředků uložených u Záložny CREDITAS fakticky naplnili účel jejich

¹³ § 4 odst. 4 ZDP: „Obchodním majetkem poplatníka daně z příjmů fyzických osob se pro účely daní z příjmů rozumí část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci. Dnem vyřazení určité složky majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o této složce majetku naposledy účtoval nebo ji naposledy uváděl v daňové evidenci.“

¹⁴ Rozhodnutí NSS ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64.

¹⁵ Rozhodnutí NSS ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008-82.

¹⁶ Rozhodnutí KS v Brně ze dne 30. 7. 2018, čj. 30 Af 88/2016-51.

¹⁷ Rozhodnutí NSS ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 30/2012-37.

¹⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 25. 5. 2016, čj. 4 Afs 24/2016-37.

vytváření a z něho neplyne, že by jejich cílem bylo získání jakékoli nepřipustné výhody oproti postupu předpokládanému zákonem o rezervách.“¹⁹

7 Ještě pár poznámek k výdajům

Z uvedeného je evidentní, že výdaje lze uplatnit i v případě, že samotný příjem z pronájmu ještě nenastal. Pro uplatnění výdajů je rozhodující, že se vztahují k majetku, který je určen k nájmu. Jeden výdaj však lze uplatnit až v okamžiku, kdy začal být majetek skutečně pronajímán. Výdaj není vázán na samotné pobírání příjmů, ale na skutečnost, že již byl majetek nájemci přenechán, tedy že nájem byl zahájen. Jedná se o uplatnění odpisů. Podle ustanovení § 29 odst. 1 ZDP se nemovitý majetek, který poplatník pořídil úplatně v době delší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než pět let před zahájením nájmu, ocení reprodukční pořizovací cenou. Přitom u poplatníka, který má příjmy z nájmu podle § 9 ZDP, je třeba reprodukční pořizovací cenu stanovit již při zahájení nájmu. U nemovitého majetku, který poplatník pořídil úplatně v době kratší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než pět let před zahájením nájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jeho opravy a technické zhodnocení. Z uvedeného ustanovení zákona je zřejmé, že ocenění majetku je nutno provést již k samotnému datu zahájení nájmu. To platí i v případě, kdy pronajímatel bude k příjmům z nájmu uplatňovat paušální výdaje a až v některém z následujících zdaňovacích období uplatní skutečné výdaje. Na rozdíl od samostatné činnosti podle § 7 ZDP nelze ocenění provést až v okamžiku, kdy se poplatník rozhodne uplatnit skutečné výdaje (vloží do obchodního majetku). Rovněž negativní důsledek může mít skutečnost, že veškeré opravy uskutečněné mezi pořízením majetku a zahájením nájmu (do pěti let) jsou součástí vstupní ceny a nelze je uplatnit rovnou do výdajů.

Platby vlastníka jednotky na provozní výdaje (do tzv. fondu oprav a na účet společenství vlastníků) jsou na straně

poplatníka, který nevede účetnictví, daňovým výdajem v okamžiku jejich úhrady. Jsou-li platby (jejich část) určeny na technické zhodnocení společných částí, jsou daňovým výdajem po dokončení technického zhodnocení, a to formou odpisů. Pokud byly platby na provozní výdaje použity na technické zhodnocení společných částí, poplatník podle § 5 odst. 6 ZDP o výdaje zahrnuté do základu daně v předchozích zdaňovacích obdobích sníží výdaje ve zdaňovacím období, ve kterém bylo technické zhodnocení dokončeno. O výdaje na technické zhodnocení se zvýší vstupní cena jednotky a do daňových výdajů se tyto výdaje promítnou formou odpisů. V případě pořízení bytu s již existujícím fondem oprav a při použití provozních výdajů na technické zhodnocení se základ daně zvýší pouze o částky, které nový vlastník sám do fondu oprav vložil (nebude se zvyšovat o částky, které do fondu oprav vložil předchozí majitel či majitelé).

Je-li více spoluvlastníků nemovitosti, plynou příjmy z nájmu všem podle spoluvlastnických podílů. Nicméně zákon připouští, aby příjmy z nájmu a s nimi související výdaje byly rozděleny mezi spoluvlastníky i v jiném poměru, než odpovídá jejich spoluvlastnickým podílům. V tom případě však mohou spoluvlastníci uplatnit výdaje pouze v prokázané výši, a to v poměru, ve kterém si příjmy a výdaje dělí (např. veškeré příjmy zdaňuje a výdaje uplatňuje jen jeden ze spoluvlastníků). To se týká i odpisů, případně tvorby rezervy na opravu majetku, které tak mohou být uplatněny nad rámec vlastnických práv.

Výše uvedené zamyšlení nad dílčím základem daně z nájmu není vyčerpávající (alespoň co do obsahu) a s nájmem nemovitostí nepochybně souvisí i další problematika, která nebyla předmětem tohoto článku, např. příjmy z nemovitostí umístěných v zahraničí a vyloučení dvojího zdanění příjmů z nich plynoucích, specifika příjmu z nájmu movitých věcí nebo třeba spíše výjimečný pacht obchodního závodu. Uvedená témata jsou nesporně daňově zajímavá, byť se týkají jen určitého okruhu pronajímatelů, a třeba bude jejich současná úprava námětem k zamyšlení někdy příště.

INZERCE



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2020

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2019.

Cena publikace je 490 Kč vč. DPH + poštovné.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

¹⁹ Rozhodnutí NSS ze dne 3. 4. 2020, čj. 9Afs 14/2020-31.

Práce zaměstnanců českých subjektů v zahraničí a povinnost zaměstnavatele srážet zálohy na daň z příjmů v České republice

Mgr. Bc. Magdaléna Vyškovská
daňový poradce č. 2371

Ing. Michaela Felcmanová
daňový poradce č. 3756

Ing. Lucie Wadurová, LL.M.
daňový poradce č. 4038

Zaměstnavatelé se sídlem v České republice, kteří zaměstnávají zaměstnance, mají podle § 38h zákona č. 586 /1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), povinnost z jejich zúčtovaných příjmů srazit zálohu na daň z příjmů a odvést ji místně příslušnému finančnímu úřadu. Tento zákonný postup nikoho nepřekvapí, pokud zaměstnanec pracuje výhradně na území České republiky, protože v takovém případě jeho příjem téměř vždy¹ podléhá zdanění v České republice, a to ať se jedná o zaměstnance-českého daňového rezidenta, nebo daňového nerezidenta.

Čím dál častěji se objevují situace, kdy zaměstnanec pracuje výhradně nebo částečně mimo území České republiky a stát výkonu činnosti má podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nárok na zdanění jeho příjmu za práci na svém území. Povinnosti zaměstnavatele-plátce daně² v České republice nadále srážet z takového příjmu daň pak mohou být odlišné ať již podle osobní situace zaměstnance, podstaty jeho pracovní činnosti, situace zaměstnavatele, nebo podle konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění s daným státem. V období pandemie covid-19 tato problematika vyvolala u plátců daně v České republice časté otázky. Nicméně jak vyplývá z níže uvedeného textu, otázka odvodu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti při práci v zahraničí je již delší dobu problematikou diskutovanou mezi zástupci Komory daňových poradců a zástupci Generálního finančního ředitelství a jednotlivých finančních úřadů.

¹ Výjimkou mohou být případy, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví zvláštní pravidla u specifických profesí, například v některých případech u profesorů a výzkumných pracovníků nebo u zaměstnanců v některých typech mezinárodní dopravy.

² § 38c ZDP.



Cílem tohoto článku je tyto situace popsat s ohledem na daňovou rezidenci zaměstnance a situaci zaměstnavatele, upozornit na výklady české daňové správy a na problémy, s nimiž je možné se v praxi setkat.

1 Zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti – povinnosti zaměstnavatele v České republice

Dle zákonné úpravy zaměstnavatel jakožto plátců daně má podle § 38h odst. 1 ZDP v platném znění povinnost vypočítat zálohu na daň z příjmů fyzických osob (dále jen „záloha“) ze základu pro výpočet zálohy, který stanoví § 6 ZDP. Plátců daně je povinen srazit zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti (dále jen „mzda“) zaměstnanci k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí (§ 38h odst. 7 ZDP). Plátců daně je následně povinen odvést úhrn sražených záloh nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla.

Z této povinnosti však existují **tři výjimky**.

První z nich je **práce daňových nerezidentů mimo území České republiky**. Pravidla k této výjimce však nenalezneme v § 38h ZDP, ale v § 22 ZDP, který určuje, zda příjem daňového nerezidenta má zdroj v České republice, či nikoliv. U příjmů ze závislé činnosti stanoví § 22 odst. 1 písm. b) ZDP,

že příjmem ze zdrojů na území České republiky jsou jen ty příjmy ze závislé činnosti, které jsou zaměstnancům hrazeny za práci vykonávanou na území České republiky, případně na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky-českými daňovými rezidenty.³ Pokud tedy zaměstnanec-daňový nerezident nepracuje na území České republiky, jeho příjem zdanění na území České republiky nepodléhá a zaměstnavatel by měl ověřit, zda se nestal plátcem daně v jiném státě (obvykle ve státě, kde je činnost zaměstnancem vykonávána, případně ve státě, kde je zaměstnanec daňovým rezidentem).

Ukažme si tuto situaci na příkladu.

Česká společnost zaměstná slovenského daňového rezidenta jako obchodního zástupce na Slovensku, tento zaměstnanec vykonává činnost jen na území Slovenské republiky. Jeho příjem podléhá podle článku 14 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a SR zdanění jen na Slovensku a ani český ZDP tento příjem nepovažuje za mající zdroj na území České republiky podle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP. Z tohoto důvodu zaměstnavatel nemá z příjmu tohoto zaměstnance za práci mimo území České republiky povinnost srážet zálohy na daň v České republice, protože se nejedná o příjem ze zdrojů v České republice, jak nejen stanoví zákon o daních z příjmů, ale jak bylo i potvrzeno v zápisu z Koordinačního výboru č. 489/14.12.16⁴.

Další dvě výjimky se s ohledem na výše uvedený text týkají **jen českých daňových rezidentů, kteří pracují mimo území České republiky**. Daňoví nerezidenti jsou pokryti obecnou výjimkou první, jejich příjem za práci mimo Českou republiku nemá totiž vůbec svůj zdroj v ČR.

Pokud má **plátce daně-český daňový rezident stálou provozovnu umístěnou v zahraničí, k jejíž tíži jde mzda jeho zaměstnance**, plátce daně nemá podle § 38h odst. 11 ZDP povinnost srážet zálohy na daň podle výše uvedených pravidel.

Byť to v zákoně o daních z příjmů není výslovně uvedeno, z logiky věci a ostatně i z ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění (článek 14 či 15 odst. 1 – Příjmy ze zaměstnání) vyplývá, že toto ustanovení se však vztahuje pouze na situaci, kdy je zaměstnancem práce vykonávána v zemi, kde je umístěna stálá provozovna zaměstnavatele. Je-li činnost zaměstnance-daňového rezidenta vykonávána v České republice, má zaměstnavatel povinnost i nadále srážet zálohu na daň. Příjem daňového rezidenta jednoho státu za jeho práci v tomto státě podléhá zdanění vždy pouze v tomto státě. Příjem českého daňového rezidenta za práci v České republice tak podléhá vždy zdanění v České republice. Skutečnost, že příjmy za jeho práci mohou jít také k tíži stálé provozovny umístěné v zahraničí, na tomto pravidle nic nemění.

Ukažme si danou situaci na následujícím příkladu.

Zaměstnavatel se sídlem v České republice má stálou provozovnu na Slovensku z titulu poskytování IT služeb. První zaměstnanec poskytuje jménem svého zaměstnavatele služby na Slovensku, druhý se připojuje vzdáleně z České republiky jako technická podpora. Oba zaměstnanci jsou českými daňovými rezidenty a mzda obou zaměstnanců jde k tíži stálé provozovny. Co se týče záloh na daň, u prvního zaměstnance, který vykonává svoji pracovní činnost na Slovensku, není zaměstnavatel povinen zálohy na daň v České republice srážet v tom poměru, jaký odpovídá jeho práci fyzicky vykonávané pro danou stálou provozovnu na Slovensku. Tento příjem podléhá zdanění primárně na Slovensku, a to podle článku 14 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Slovenskou republikou⁵. Ze mzdy druhého zaměstnance, pracujícího v České republice, má zaměstnavatel nadále povinnost srážet zálohy v České republice, protože smlouva o zamezení dvojího zdanění právo Slovensku na zdanění tohoto příjmu vůbec nedává – práce tam není fyzicky vykonávána, a to i když jde příjem k tíži stálé provozovny.

Třetí výjimkou je situace, kdy **zaměstnanec-český daňový rezident vykonává práci v zahraničí a jeho příjem může druhý stát v souladu s ustanovením smlouvy o zamezení dvojího zdanění podrobit zdanění z důvodu délky jeho pobytu nebo z důvodu, že je situace posouzena jako tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly**. V takovém případě ustanovení § 38h odst. 12 ZDP dává plátcům daně možnost požádat správce daně o zrušení povinnosti srážet zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí.

Byť takovou podmínku zákon o daních z příjmů výslovně nestanoví, podle závěrů Koordinačního výboru č. 489/14.12.16⁶ je takovou žádost vždy třeba dávat předem na budoucí období, zpětně kladné rozhodnutí dle názoru Generálního finančního ředitelství vydat nelze⁷.

Uveďme si příklad takové situace.

Zaměstnavatel-český daňový rezident vyslal svého zaměstnance-českého daňového rezidenta na Slovensko na osm měsíců, aby tam pro něj pouze shromažďoval informace a vykonával přípravné činnosti. V takovém případě zaměstnavateli nevzniká podle článku 5 smlouvy o zamezení dvojího zdanění na Slovensku stálá provozovna, nicméně Slovensko má právo příjem zaměstnance, který tam pracoval po dobu delší než 183 dní, zdanit podle článku 14 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud by zaměstnavatel srážel daň z příjmů v České republice i na Slovensku, kde se stane zahraničním plátcem daně, v průběhu zdaňovacího období by zaměstnanec nesl daňovou zátěž dvakrát, a to i kdyby mu přeplatek na daň v České republice byl následně vrácen.

³ Zdaňováním příjmů zaměstnanců pracujících v této mezinárodní dopravě se však pro zjednodušení v tomto článku nezabýváme.

⁴ VYŠKOVSKÁ, M., FELCMANOVÁ, M. Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcem daně. Koordinační výbor č. 489/14.12.16.

⁵ Smlouva č. 100/2003 Sb. m. s.

⁶ VYŠKOVSKÁ, M., FELCMANOVÁ, M. Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcem daně. Koordinační výbor č. 489/14.12.16.

⁷ „K výše uvedenému doplňujeme, že o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň dle § 38h odst. 12 ZDP nelze žádat zpětně.“

V takovém případě může zaměstnavatel požádat (s ohledem na výše uvedené stanovisko GŘ) předem o zrušení povinnosti srážet zálohy z příjmu tohoto zaměstnance v takovém rozsahu, jaký odpovídá jeho práci vykonávané na území Slovenska.

Dodejme, že pokud by byl zaměstnanec vyslán na Slovensko na dobu kratší a Slovensko by nemělo na zdanění příjmu českého daňového rezidenta nárok, podání této žádosti by nedávalo smysl a správce daně by povinnost plátce daně nezrušil.

U této třetí výjimky se ještě zastavme u specifické situace tzv. **mezinárodního pronájmu pracovní síly**, kdy je zaměstnanec-český daňový rezident přidělen svým právním zaměstnavatelem se sídlem v České republice k výkonu práce u jiného subjektu do jiného státu. Tento jiný subjekt zaměstnance na denní bázi řídí, úkoluje, poskytuje mu potřebné pracovní prostředky, požívá plodů jeho práce a nese za ni odpovědnost a případná rizika. Pracovněprávní vztah má však nadále zaměstnanec se svým českým zaměstnavatelem. Ten jeho mzdu zaměstnance přeučtovává danému zahraničnímu subjektu, pro nějž zaměstnanec v zahraničí pracuje.^{8, 9} Tento zahraniční subjekt je považován v mnoha zahraničních jurisdikcích za tzv. ekonomického zaměstnavatele a má povinnost z přeučtované částky mezd srážet zálohu na daň v zahraničí tak, jako by byl skutečným právním zaměstnavatelem. Nemusí tomu tak však být vždy. Dle zkušeností autorek tohoto článku má sice obvykle právo na zdanění stát, kde je činnost zaměstnance v režimu mezinárodního pronájmu vykonávána, ne vždy je však plátcem daně subjekt, k němuž je zaměstnanec přidělen. Dle lokálních daňových pravidel daného státu může mít povinnost daň hradit zahraničnímu finančnímu úřadu buď český zaměstnavatel, nebo dokonce i sám zaměstnanec. Existují i státy, které koncept tzv. ekonomického zaměstnavatele nemají zakotven ve své lokální legislativě, a dané ustanovení smlouvy o zamezení dvojímu zdanění tak nemohou využít. Příkladem může být podle zkušenosti autorek Švédsko, Polsko a v minulosti Rakousko. V takovém případě dochází ke zdanění zaměstnance v zahraničí bez ohledu na klasifikaci typu vyslání z českého pohledu pouze v případě překročení období 183 dní.

Český zaměstnavatel-plátce daně, který takto přidělí svého zaměstnance-českého daňového rezidenta do zahraničí k jinému subjektu, má nadále povinnost srážet zálohy na daň z příjmů v České republice, pokud mu v souladu s § 38h odst. 12 ZDP na základě jeho žádosti český finanční úřad tuto povinnost nezrušil. V poslední době se lze ze strany finanční správy setkat s jiným, extenzivním výkladem. Některé finanční úřady dovozují, že v situaci, kdy se jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly do zahraničí, český subjekt přestane naplňovat definici zaměstnavatele ve smyslu ustanovení § 6 odst. 2 ZDP v návaznosti na odst. 1 tohoto ustanovení a není v postavení plátce daně podle ustanovení § 38c ZDP, tj. nemá vůbec povinnost srážet a odvádět zálohy na daň podle ustanovení § 38h ZDP. Podle názoru těchto finančních

úřadů není tedy vůbec důvod žádat o zrušení povinnosti srážet zálohy podle § 174 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ či „DŘ“). Finanční úřady, které přijaly tuto argumentaci, pak považují žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň podle § 38h odst. 12 ZDP za nepřipustné podání a podle § 106 odst. 1 DŘ řízení zastavují.

Byť autorky tohoto článku chápou snahu finančních úřadů procesní postup zjednodušovat, domnívají se, že při výše uvedené argumentaci (1) předjímají finanční úřady zahraniční právní úpravu, když vždy považují za plátce daně zahraniční subjekt, k němuž je zaměstnanec přidělen, a (2) zároveň dezinterpretují vymezení plátce daně podle § 6 odst. 2 ZDP (jehož účelem je rozšíření povinnosti českých plátců daně vůči zaměstnancům, kteří jsou k nim do České republiky přiděleni, nikoliv naopak přenesení této povinnosti na zahraniční subjekty) ve zcela obrácené situaci. Vzhledem k tomu, že není výše uvedený extenzivní výklad nikde oficiálně publikován a není aplikován v praxi všemi finančními úřady, je pro plátce daně vždy jistější o zrušení povinnosti srážet zálohy místně příslušný finanční úřad požádat s tím, že buď dostanou kladné rozhodnutí, nebo bude žádost zamítnuta s výše uvedenou nebo obdobnou argumentací. Aplikace § 6 odst. 2 ZDP s vazbou na § 38c ZDP je dle autorek velmi sporná a v daný okamžik neexistuje žádné soudní rozhodnutí, které by tento extenzivní výklad potvrzovalo. Zastavení řízení pak může v případě pozdější změny výkladu či argumentace posloužit na obranu plátce daně. Běžnou donedávna aplikovanou správní praxí byl naopak vždy požadavek na podání příslušné žádosti plátcem daně, dokonce někdy byly důvody uvedené v těchto žádostech velmi pečlivě zkoumány, např. ve formě místního šetření u českého zaměstnavatele.

2 Práce zaměstnance v ČR a v zahraničí

V praxi může dojít i k situaci, kdy daňový nerezident částečně pracuje mimo Českou republiku a zároveň má jeho zaměstnavatel povinnost srážet zálohy na daň v České republice; případně naopak k situaci, kdy je u daňového rezidenta z části příjmů za práci mimo území České republiky povinnost srážet zálohy zrušena z některého z výše uvedených důvodů (automatické zrušení na základě ustanovení v zákoně o daních z příjmů nebo na základě rozhodnutí správce daně po kladně vyřízené žádosti podané plátcem daně). V takovém případě zdanění prostřednictvím českého plátce daně podléhá v České republice pouze ta část, která odpovídá práci fyzicky vykonávané v České republice.

S tím souvisí i správné stanovení odpovídajícího základu daně včetně zahrnutí příslušného podílu povinného pojistného. Co se týče správného stanovení základu daně, tedy správného určení odpovídající části zdanitelných příjmů a benefitů za práci vykonávanou na území České republiky, tzv. **zdrojování příjmu**, neexistuje k němu v České republice žádná

⁸ Z tuzemského právního pohledu se může jednat buď o přidělení k jinému zaměstnavateli agenturou práce podle § 307a a násl., nebo o dočasné přidělení k zaměstnavateli podle § 43a zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Skutečnost, že náklady nejsou v některých případech záměrně či chybou přefakturovány, by neměla mít vliv na posouzení režimu zdanění dle čl. 15 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

jednotná metodika. Nicméně pro většinu typů příjmů lze využít komentář k modelové smlouvě OECD, jehož pravidla jsou ze zkušenosti autorek obvykle v rámci členských států OECD respektována, proto by při jejich využití nemělo docházet k žádným či k výrazným rozdílům v posouzení daného příjmu dotčenými státy a riziku zdanění části jednoho příjmu ve dvou zemích současně. Ze zkušenosti autorek lze říci, že ve většině případů jsou tyto principy akceptovány i českými finančními úřady.

V případě zdrojování příjmu na příjem zdanitelný v ČR a v zahraničí je dále také nutné řešit správný výpočet superhrubé mzdy. Způsob, jakým postupovat, byl předmětem KOOV 440/17.12.2014¹⁰, podle něhož byl přijat postup, že **povinné pojistné se poměrně rozpočítá podle poměru příjmů** zdanitelných v České republice a v zahraničí. Tento postup se týká jak českých daňových rezidentů, tak daňových nerezidentů. Pokud příjem zaměstnance nepřesáhne maximální vyměřovací základ, není podstatné, zda je tento propočet realizován na roční, nebo na měsíční bázi. Naopak, pokud příjem zaměstnance přesáhne roční maximální vyměřovací základ pro pojištění na sociální zabezpečení, měsíční propočet neodpovídá vždy přesnému ročnímu poměru a je třeba jej následně po skončení zdaňovacího období upravit. Pokud chce zaměstnavatel-plátce daně tímto způsobem postupovat a zajistit, že zaměstnanec nezaplatí daň z příjmu v České republice vyšší nebo někdy i nižší, než by měl, znamená to téměř jistou opravu mzdových odvodů po skončení zdaňovacího období se všemi praktickými důsledky administrativní zátěže pro zaměstnavatele nebo opravu přes daňové přiznání.

3 Zdrojování příjmů v průběhu zdaňovacího období, nebo až po jeho skončení – a jakou formou?

Zaměstnavatel-plátce daně by měl srážet zálohu na daň v České republice jen v takové výši, jakou mu ukládá zákon o daních z příjmů. Základní pravidla byla vysvětlena výše. Ač vypadá na první pohled vše jako jasné a snadno aplikovatelné, opak je pravdou. Zaměstnavatel je totiž při zdrojování příjmů v průběhu zdaňovacího období ve složité situaci.

K tomu, aby mohl odvádět zálohy na daň z příjmů v České republice jen z části mzdy zaměstnance odpovídající jeho práci na území České republiky ve výše uvedených případech, potřebuje naprostou jistotu a dostatečné důkazní prostředky, že se jedná o daňového nerezidenta, případně (u českého daňového rezidenta) že zaměstnavateli v zahraničí vznikla stálá provozovna nebo že bylo na jeho žádost vydáno českým finančním úřadem rozhodnutí, že povinnost

srážet zálohu na daň plátce daně nemá ve výši odpovídající práci zaměstnance v zahraničí podléhající v tomto státě zdanění. Poslední ze zmíněných podmínek je zřejmě nejjednodušší, protože ke zproštění povinnosti srážet zálohy na daň je potřeba mít rozhodnutí finančního úřadu (s otázkou visícím nad správným postupem u mezinárodního pronájmu pracovní síly, viz výše).

Ve dvou prvních případech, tedy za dostatečné jistoty, že zaměstnanec je daňovým rezidentem jiného státu nebo že zaměstnavateli vznikla stálá provozovna, je pro zaměstnavatele situace významně složitější.

Pro jednoznačné potvrzení daňového rezidentství zaměstnance je totiž potřeba nahlédnout nejen do lokálního zákona o daních z příjmů, ale i do smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění totiž nejprve předpokládají splnění domácích podmínek druhého státu, teprve potom, pokud zaměstnanec splňuje i alespoň jednu z alternativních podmínek českého zákona o daních z příjmů (§ 2 odst. 2 ZDP), můžeme přistoupit k postupné aplikaci kritérií článku 4 smluv o zamezení dvojího zdanění¹¹. Velmi často lokální podmínky pro určení daňové rezidence souvisejí s délkou pobytu v daném státě, což je podmínka, jejíž splnění lze možná dopředu předpokládat, ale lze potvrdit až po uplynutí stanoveného času (obvykle 183 dní).

V některých státech se zaměstnanec ani stát daňovým rezidentem pro domácí účely nemůže. Jedná se o státy se speciální lokální úpravou podmínek pro daňové rezidentství, např. v návaznosti na speciální status experta či na zvýhodněné zdanění pro rezidenty (např. Belgie či Rusko). Zdánlivě tak osoba, která dlouhodobě pobývá mimo Českou republiku a o níž bychom mohli předpokládat, že bude daňovým rezidentem druhého smluvního státu, nenaplní podmínky daňové rezidence tohoto druhého smluvního státu. Z důvodu splnění alespoň jednoho kritéria českého zákona o daních z příjmů (obvykle existence bydliště) tak nadále zůstává českým daňovým rezidentem. Může se také jednat o stát, s nímž sice Česká republika má uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ale pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění stanoví, že daňovým rezidentem tohoto smluvního státu se může stát pouze fyzická osoba, která je tam podrobena zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu nebo jakéhokoliv jiného kritéria, a v daném státě daň z příjmů neexistuje, pak zaměstnanec, který splňuje alespoň jedno kritérium zákona o daních z příjmů (bydliště v ČR), i v tomto případě nadále zůstává českým daňovým rezidentem. A nemusíme chodit daleko, i nám blízké Slovensko má ve slovenském zákoně o daních z příjmů uvedeno, že daňovým rezidentem se nikdy nestane fyzická osoba, která překračuje denně nebo v dohodnutých časových hranicích Slovenské republiky jen pro účely výkonu závislé činnosti, jejíž zdroj je na území Slovenské republiky. Navíc to, co uvádí při nástupu do zaměstnání

¹⁰ RYTÍŘOVÁ, L., FELCMANOVÁ, M. Určení výše odpovídajícího pojistného pro stanovení dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti při vynětí příjmů (či zápočtu daně) a při výpočtu příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů ze zdrojů na území ČR. *Účetní-portál.cz* [online]. 21. 1. 2015. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/urceni-vyse-odpovidajiciho-pojistneho-pro-stanoveni-dilcicho-zakladu-dane-z-prijmu-fyzickych-osob-ze-zavisle-cinnosti-pri-vyneti-prijmu-ci-zapoctu-zahranicni-dane-a-pri-vypoctu-prijmu-danovych-nerezidentu-plynoucich-ze-zdroju-na-uzemi-cr-540-v.html>.

¹¹ Blíže k určení daňové rezidence např. VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daň. Zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, s. 3. a násl., nebo RYTÍŘOVÁ, L., TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků*. Praha: ANAG.

zaměstnanec v prohlášení poplatníka, nemusí být vždy správné. Zaměstnanci se v této problematice nejenže nesprávně orientují, ale na začátku roku ani nemohou garantovat splnění časových kritérií (viz výše).

Stejně komplikovaným může být dopředu jednoznačně určit, že z činnosti zaměstnanců v zahraničí vznikne stálá provozovna. Pokud se jedná o tzv. kamennou stálou provozovnu, určení je jasnější, pokud se ale bude jednat o poskytování služeb, kdy stálá provozovna vzniká po uplynutí časového testu zpětně, avšak dopředu také není často jasné, zda bude časový test překročen, či nikoliv, situace nebude dopředu vždy evidentní.

Zaměstnavatelé-plátci daně tak mnohdy nemají v průběhu roku jistotu, že se jedná o daňového nerezidenta nebo že nevznikla stálá provozovna, případně nemají rozhodnutí o zrušení povinnosti srážet daň; nadále proto srážejí zálohy na daň zaměstnancům v České republice.

3.1 Oprava základu daně podle § 38i, nebo podání přiznání k dani z příjmů?

Pokud nemá v průběhu zdaňovacího období plátce daně absolutní jistotu o daňovém statusu zaměstnance nebo o tom, zda mu v zahraničí vznikla stálá provozovna, vyvstává po skončení zdaňovacího období otázka, jak dosáhnout správného zdanění zaměstnance v České republice.

Co se týče zákonné úpravy, uvádí zákon o daních z příjmů v § 38i odst. 1, že **poplatníkovi, kterému byla sražena záloha vyšší, než je stanoveno**, vrátí plátce daně vzniklý rozdíl, pokud neuplynula lhůta pro podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za toto zdaňovací období. O vrácenou částku na záloze sníží plátce daně nejbližší odvod záloh správci daně.

Pokud se ze zálohy po ročním vyúčtování stane daň, uvádí § 38 odst. 2 ZDP, že poplatníkovi, kterému byla sražena daň vyšší, než je stanoveno, vrátí plátce daně vzniklý rozdíl, pokud neuplynuly dva roky od konce lhůty pro podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období, v němž rozdíl vznikl. Plátce daně je povinen nejdříve vrátit tento rozdíl a poté může podat dodatečné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. O tento vrácený rozdíl sníží plátce daně nejbližší odvod záloh správci daně. Jinak má poplatník, kterému nebylo provedeno roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, možnost uplatnit nárok na vzniklý rozdíl v daňovém přiznání¹².

Otázka, zda je plátce daně ve výše uvedených případech povinen vždy základ daně opravit a zálohu na daň nebo daň zaměstnanci vrátit, nebo lze opravu provést prostřednictvím

daňového přiznání, začala být předmětem sporů s některými finančními úřady, které zpochybňovaly možnost vrácení přeplatku přes daňové přiznání.

Daná otázka byla předmětem několika koordinačních výborů¹³ a následných jednání mezi zástupci Komory daňových poradců, Generálního finančního ředitelství a Ministerstva financí, přičemž většina z nich se účastnily autorky tohoto článku.

Závěrem jednání prvního zmíněného koordinačního výboru je to, že by plátce daně měl opravit základ daně a daň vrátit poplatníkovi, lze ale připustit i zákonem předvídanou možnost vrácení přeplatku na dani prostřednictvím podání přiznání k dani z příjmů. Druhý koordinační výbor se zabírá problematikou daňových nerezidentů vykonávajících činnost výhradně v zahraničí nebo částečně v ČR a částečně v zahraničí. Generální finanční ředitelství k tomu uvádí¹⁴:

„V případě, kdy odměna člena výboru pro audit představuje příjem ze závislé činnosti, přísluší České republice právo na zdanění jen v případě, že práce (činnost) je vykonávána v České republice.

- a) Plátce daně nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který plně pracoval mimo území České republiky.*
- b) Pokud by byla část práce vykonávána v zahraničí a část v České republice, pak je třeba měsíční odměnu za výkon funkce rozdělit v poměru počtu dnů odpracovaných v České republice a počtu dnů odpracovaných v zahraničí. Plátce v takovém případě nemá povinnost odvádět zálohy podle § 38h zákona z části příjmu za práci vykonávanou mimo území České republiky.*

Zálohy podle § 38h ZDP je tedy plátce je povinen z předmětných příjmů nerezidenta srážet, pokud se nejedná o případ pod písm. a) nebo b) ve vztahu k části příjmů za práci vykonanou mimo území ČR, ledaže se jedná o příjmy, jejichž zdanění v České republice by bylo v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Srážka zálohy na daň z příjmů poplatníka ze závislé činnosti je institutem sloužícím k vybrání daně z příjmu poplatníka za zdaňovací období. V případě, že plátcí není prokázána skutečnost, že příjem zdaněn být nemá, např. z důvodu daňové rezidence poplatníka v jiném smluvním státě, je plátce povinen zálohy (případně daň) srážet. Zproštění povinnosti srážet zálohy z příjmů poplatníka z důvodu pravděpodobného daňového domicilu poplatníka v jiném smluvním státě, když domicil v jiném státě pravděpodobným nerezidentem nebyl plátcí prokázán, by bylo proti smyslu tohoto institutu. Jde o stejný princip, jaký platí v případě finálního zdanění příjmu

¹² K poslední větě uvedeného ustanovení, včleněné do zákona o daních z příjmů novelou č. 458/2011 Sb., uvádí důvodová zpráva (k bodu 137 – novelizace § 38i), že „nedojde-li k vrácení výše uvedeným způsobem (např. plátce daně vystavil poplatníkovi potvrzení a výši přeplacené částky plátce daně u poplatníka nezná, nebo se jedná o poplatníka, u něhož je daňová povinnost splněna sraženými zálohami), bude možné vrátit tuto částku standardním způsobem, tj. prostřednictvím příslušného daňového přiznání podaného poplatníkem“.

¹³ VYŠKOVSKÁ, M., FELCMANOVÁ, M. Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně. Koordinační výbor č. 489/14.12.16. NOVÁKOVÁ, L. Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta). Koordinační výbor č. 514/24. 1. 18.

¹⁴ Autorky tohoto článku upozorňují, že níže uvedený text se týká těch případů, kdy se odměna člena výboru pro audit posuzuje z pohledu smluv o zamezení dvojího zdanění podle článku Zaměstnání, nikoliv článku Tantiémy.

srážkou daně, kdy plátce může poskytnout výhodu ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění až poté, co je mu nárok na tuto výhodu poplatníkem prokázán (daňová rezidence poplatníka v jiném smluvním státě musí být prokázána potvrzením o daňovém domicilu poplatníka vydaným ve státě daňové rezidence), v případě nároku na osvobození od daně v případě zajištění podle § 38e apod. Je tedy v zájmu poplatníka – daňového nerezidenta, aby svému zaměstnavateli co nejdříve prokázal svůj daňový domicil v jiném smluvním státě, nechce-li strpět, aby jeho příjmy byly dočasně zatíženy srážením záloh na daň. Pokud tak neučiní, je plátce povinen srážet z jeho příjmu srážet. Zproštění povinnosti plátce srážet zálohy domnělému nerezidentovi v takovém případě není důvodné...

Plátce je povinen srážet správně s ohledem na rozhodné okolnosti, jak jsou mu prokázány k datu, kdy je povinen daň/zálohu na daň srazit. Zjistí-li následně, že srazil chybně více, než měl, je povinen provést opravu podle § 38i ZDP.

Pokud poplatník až dodatečně doloží svůj nárok na nižší zdanění či nezdanění, může plátce ve prospěch poplatníka rovněž použít postup dle § 38i ZDP.

Pokud plátce z příjmu poplatníka srážel zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, potvrdí poplatníkovi v souladu se zákonem celkovou částku zúčtovaných příjmů poplatníka a výši skutečně sražených záloh za příslušné období. K tomu využije vydané tiskopisy potvrzení, pokud tyto tiskopisy nebudou využitelné z důvodu jich obsahu, potvrdí tyto údaje jiným způsobem.

Pokud poplatník prokáže potvrzením o daňovém domicilu až správci daně s podáním daňového přiznání, že je daňovým nerezidentem, musí současně unést důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení ohledně části příjmu, který v České republice zdaněn být nemá, nejčastěji z důvodu místa výkonu práce mimo území České republiky (zpravidla s pomocí důkazních prostředků opatřených od plátce příjmu). Dokazování se řídí daňovým řádem, žádné zvláštní důkazní prostředky zákonem předepsány nejsou. Převyšuje-li úhrn záloh sražených poplatníkovi výši daně, která poplatníkovi za zdaňovací období stanovena, vznikne mu přeplatek na dani z příjmu fyzických osob.

Pro způsob „vracení přeplatků“ na dani mají vliv i skutečnosti ohledně daňové rezidence poplatníka, respektive zda plátce daně ze závislé činnosti disponoval důkazním prostředkem o daňové rezidenci poplatníka v jiném státě. Pokud je daňová nerezidence plátce prokázána již v průběhu aktuálního zdaňovacího období, tedy před podáním vyúčtování daně z příjmu ze závislé činnosti za uvedené zdaňovací období, postupuje se za podmínek stanovených zákonem, zejména při splnění relevantních lhůt, při opravě a vrácení přeplatku na zálohách v souladu s § 38i odst. 1 ZDP. Nicméně nelze vyloučit ani postup za využití daňového přiznání, pakliže poplatník správci daně předloží pravdivé potvrzení o výši příjmů a sražených zálohách a plátce daně v souladu s § 38i nepostupoval.“

Byť se tedy vyjádření Generálního finančního ředitelství v závěrech jednání obou koordinačních výborů shoduje, že

by podání přiznání k dani z příjmů a vrácení přeplatku na dani mělo být možné nejen přes opravu daně plátcem daně podle § 38i ZDP, ale i prostřednictvím daňového přiznání, v praxi není vždy tento druhý postup akceptován.

V zápisu z jednání mezi KDP a GŘF ze dne 7. 11. 2018 GŘF uvádí:

„V případě, kdy plátce daně nemá povinnost srážet zálohy na daň podle § 38h ZDP, neboť se jedná o příjmy poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 ZDP, tedy daňových nerezidentů ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí a v době, kdy plátce zálohy sráží nebo ve lhůtě pro podání VDA za příslušné zdaňovacího období jsou mu nájisto známy skutečnosti určující rezidenství (např. je mu doloženo potvrzení o daňovém rezidenství) – je povinen **vyšší sražené** zálohy na daň řešit opravou záloh dle § 38i odst. 1 ZDP. Je nutné si uvědomit, že do lhůty pro podání vyúčtování tj. do 20. března následujícího roku se jedná o zálohy na daň, nikoliv o daň a není v tomto případě možnost výběru, jakým způsobem bude přeplatek poplatníkovi vrácen. Přeplatek je povinen poplatníkovi vrátit plátce. Na uvedenou situaci se nevztahuje ustanovení § 38h odst. 12 ZDP, tedy žádost plátce o zproštění povinnosti daň zálohovat, a to z důvodu, že tyto příjmy nejsou předmětem daně v ČR, neboť plátce zdaňuje u nerezidenta ČR pouze příjmy ze zdrojů na území ČR. Plátce může vrátit neoprávněně sražené zálohy i po podání řádného vyúčtování, tj. po 20. 3. s tím, že případnou opravu je povinen vyčíslit v dodatečném vyúčtování.

U sporných případů, tj. kdy plátce nemá v průběhu zdaňovacího období postaveny nájisto skutečnosti určující rezidenství, a to ani v termínu do 20.3. následujícího roku, nelze ani vyloučit vrácení přeplatku na dani prostřednictvím daňového přiznání.

S využitím ustanovení § 38i plátce daně postupuje i u poplatníků, daňových rezidentů, v případech uvedených v § 38h odst. 11 ZDP, kdy mzda jde k tíži stále provozovny umístěné v zahraničí.

Oddělení mezinárodní spolupráce GŘF zpracovává pro správce daně Metodický pokyn k vydávání potvrzení o daňovém domicilu, ve kterém je řešena problematika určení rezidenství.

3) V souladu se shodnými závěry KV KDP lze přeplatek na dani po uplynutí příslušného zdaňovacího období řešit jak prostřednictvím plátce, tak prostřednictvím daňového přiznání.

Cílem je však zúžit množinu poplatníků, kteří budou přeplatek na dani požadovat prostřednictvím daňového přiznání. Správci daně nemají často ke klíčování tuzemských a zahraničních příjmů dostatečné informace (ve srovnání s plátcem), a proto jsou nuceni daň rozporovat a požadovat předložení dalších důkazních prostředků včetně případné opravy Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti (dále jen „Potvrzení o zdanitelných příjmech“). Nicméně, má-li správce daně pochybnosti a následně je klíčování tuzemských a zahraničních příjmů poplatníkem v přílohách k daňovému přiznání dostatečně vysvětleno a doloženo, správce daně

přeplatek vrátí, za předpokladu, že nebylo zjištěno, že by ze strany plátce daně bylo sráženo chybně.

Potvrzení o zdanitelných příjmech je tiskopis nepovinný, musí však obsahovat údaje rozhodné pro výpočet základu daně, daně a záloh a pro poskytnutí slevy na dani a daňového zvýhodnění, tak jak uvádí § 38j odst. 3 ZDP. Z uvedeného vyplývá, že na jeho formě nezáleží a pokud je tiskopis vydán Ministerstvem financí pro plátce nedostačující, má plátce možnost vystavit pro účely zdanění další doklad obdobný Potvrzení, na kterém uvede rozhodné údaje ze mzdových listů, vztahující se k příjmům ze zdrojů v zahraničí. Jednalo by se především o případy, kdy plátce zúčtuje poplatníkovi souběžně za část měsíce mzdu, která podléhá zdanění v zahraničí a za část měsíce příjem za práci v ČR a měl by na mzdovém listě tyto příjmy zúčtovat odděleně (shodně se mzdovým listem by uvedl do předložených Potvrzení odděleně příjmy ze zdrojů v ČR a příjmy ze zdrojů v zahraničí).

Vzhledem k tomu, že v současné době neexistuje metodika pro klíčování mezd zaměstnanců za práci v ČR a v zahraničí, lze akceptovat i jiné způsoby prokazování a zdůvodnění metody klíčování příjmů ze závislé činnosti ze zdrojů v zahraničí při podání DAP poplatníkem. Dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Plátce tedy musí poplatníka vybavit příslušnými doklady, tak aby ten byl schopen tvrzené skutečnosti prokázat.“

4 Co z toho vyplývá pro plátce daně v České republice

Dlouholeté zkušenosti autorek v této oblasti ukazují, že daná problematika je velmi pestrá a nelze najít několik jednoduchých modelových příkladů, jimiž by se mohli řídit ti plátci daně, kteří mají jednoznačný zájem na správném plnění povinností bez případných doměrků či výhrad ze strany finanční správy. Správný postup se u jednotlivých zaměstnanců velice významně liší. Mezi základní faktory z mnoha jiných patří:

- osobní situace poplatníka,
- jeho vazby pracovní či soukromé k jiným státům,
- lokální daňová úprava v daných státech,
- podmínky článku Zaměstnaní v příslušné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění a jeho výklad oběma zeměmi,
- podstata pracovní činnosti poplatníka – náplň jeho práce,
- smluvní uspořádání mezi jeho zaměstnavatelem a jiným subjektem v zahraničí odpovídající skutečnému fungování obchodních vztahů,
- výše příjmů zaměstnance a jejich složení (mzda a další plnění),
- příslušnost k systému sociálního a zdravotního pojištění,
- zda má zaměstnavatel v zahraničí stálou provozovnu atd.

V současnosti lze plátcům daně doporučit postupovat v souladu s nynějšími výklady finanční správy a v situaci, kdy určitá část příjmu poplatníka zdanění v České republice nepodléhá, zálohu na daň z tohoto příjmu neodvádět (samozřejmě při splnění podmínek uvedených výše). Pokud

postupují opačně, je na samotné zaměstnance kladeno téměř neúnosné důkazní břemeno pro vrácení jejich přepлатku na dani prostřednictvím daňového příznání. Obvykle mají tito zaměstnanci současně daňovou povinnost v zahraničí a přeplatek, s jehož vrácením český správce daně otálí a který je jim někdy vrácen až po několika měsících, či dokonce letech, může mít dopad na jejich platební schopnost vůči zahraniční daňové správě.

Zároveň by však měl mít plátce daně k dispozici dostatečně průkazné podklady pro takový postup, protože platí, že zálohy na daň odvádí pod svou majetkovou odpovědností¹⁵.

Než plátce daně přistoupí k odvodu zálohové daně pouze z části příjmu podléhajícího zdanění v České republice (z jakéhokoliv důvodu popsaného výše), měl by si být – kromě prokázání daňového rezidentství zaměstnance – vědom i následujících skutečností:

- Pro správný měsíční propočet rozdělení celkových příjmů ze závislé činnosti na příjmy za práci vykonávanou v ČR a mimo ČR je potřeba znát principy „zdrojování“ příjmů vycházející z komentáře OECD. Plátce daně nesmí zapomenout rovněž na to, že různé referenční období je typické např. pro běžný měsíční příjem, benefity, dlouhodobé odměny za minulá zdaňovací nebo i delší období a odměny z akciových plánů, odstupné a jiné specifické druhy příjmů, které zaměstnanci pracující v zahraničí velmi často dostávají.
- Pro tyto účely je potřeba mít k dispozici dostatečně přesnou evidenci pracovních dní v ČR a mimo ČR pro dané období, tj. v rámci jednoho měsíce dle jednotlivých typů obdržených příjmů musí být využito i několika různých poměrů odpovídajících správnému referenčnímu období daného příjmu. Takový přístup vyžaduje i výraznou flexibilitu mzdového systému a zvýšenou individualizaci při výpočtu záloh.
- Při výpočtu je třeba vzít v úvahu i správný podíl povinného pojistného za zaměstnavatele, jak bylo vysvětleno výše. Ustanovení o výpočtu superhrubé mzdy od 1. 1. 2019 pro případy zaměstnanců, kteří jsou pojištěni v jiném povinném pojistném systému v rámci EU, EHP či Švýcarsku, vyžaduje od plátce daně navíc další náležitou informovanost o zahraničním systému pojištění, jeho správném výpočtu a odvodu.
- Zároveň však plátce daně nesmí opomenout, že pokud odvodu zálohy na daň z příjmu podrobí v České republice pouze určitou část příjmu, povinnému pojistnému obvykle podléhá i nadále příjem celkový a propočet poměrné části příjmu pro daňové účely zdanitelného v České republice není pro účely výpočtu odvodu pojistného relevantní.

4.1 Potvrzení o zdanitelných příjmech – co vše obsahuje?

Další povinností plátce daně je vedle srážení a odvodu záloh také vystavení potvrzení o zdanitelných příjmech. Podle § 38j odst. 3 ZDP je totiž na žádost poplatníka plátce daně povinen za období, za které byla vyplácena nebo zúčtována mzda, vystavit nejpozději do 10 dnů od podání žádosti **doklad o souhrnných údajích uvedených ve mzdovém listě, které**

¹⁵ K nejistotě plátců FELCMANOVÁ, M. Odpovědnost plátce daně. *Bulletin KDP ČR*. 2017, (4).

jsou rozhodné pro výpočet základu daně, daně, záloh a pro poskytnutí slevy na dani podle § 35ba a daňového zvýhodnění. Kopii vystaveného dokladu plátce uschovává. Generální finanční ředitelství pro tyto účely vydalo formulář zvaný Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň z těchto příjmů a daňovém zvýhodnění. Vzhledem k tomu, že zákon o daních z příjmů se v § 38j odst. 3 neodkazuje na tzv. předepsaný formulář, bylo Generálním finančním ředitelstvím autorkám tohoto článku potvrzeno, že se jedná o formulář nepovinný¹⁶. Plátce daně tak může vystavit doklad o zákonem požadovaných údajích i v jiné podobě, nicméně v praxi finanční úřady často trvají na dodržení obsahu formuláře; dále se jím proto budeme zabývat podrobněji.

V poučení k formuláři je uvedeno, že „do potvrzení se uvádí příjmy ze závislé činnosti a k nim sražené zálohy, **které jsou zdanitelné pouze v ČR**. Uvádí se zde i příjmy českých daňových rezidentů vyslaných do zahraničí v režimu krátkodobého vyslání, které mají zdroj v zahraničí a jsou tedy zdanitelné pouze ve státě daňové rezidence, tedy v ČR a tudíž musí být uvedeny na potvrzení plátce, který zaměstnance do zahraničí vyslal“ (zdůraznění doplněno autorkami).

Vzhledem k rozdílným postupům jednotlivých plátců daně a výše uvedeným problémům při výpočtu záloh se pak v praxi setkáváme s rozdílným obsahem potvrzení o zdanitelných příjmech. V některých případech se jedná o informaci o všech vyplacených příjmech zaměstnanci, odpovídajícím pojistným a sražené záloze na daň. V jiných případech již plátce daně zahrnuje pouze příjmy v konečném důsledku zdanitelné v České republice. Z tohoto důvodu doporučujeme při využívání údajů z potvrzení (např. při přípravě daňového přiznání) specificky s plátcem daně ověřit, jaký rozsah příjmů je v potvrzení o příjmech zahrnut a zda nebyly vyplaceny i další příjmy, které zdanění nepodléhaly, neboť plátce neměl povinnost z nich zálohu na daň odvést. Ačkoliv tato část příjmu nebude ve většině případů zdanění v České republice z uvedených důvodů podléhat, může být tato informace pro zaměstnance důležitá z pohledu jeho zahraničních daňových povinností. Nezřídka se také stává, že konečná pozice

daňového rezidentství je odlišná od pozice, která byla zohledněna plátcem daně při zpracování měsíčních odvodů na základě dostupných údajů. V takovém případě je pak nutné rozsah zdanění zaměstnance revidovat a ujistit se, že v České republice byly zálohy na daň odvedeny ze správné části příjmů.

Podle názoru autorek by bylo vhodné, aby plátce daně vystavil zaměstnanci doklad s uvedením jak celkového zúčtovaného příjmu, tak příjmu rozděleného na příjem za práci vykonanou na území České republiky a v zahraničí, pokud tam podléhal zdanění. Koneckonců kvůli výše popsaným problémům při výpočtu záloh na daň by měl plátce daně toto rozdělení dodržovat i ve své evidenci, tj. na mzdovém listu.

5 Závěr

Autorky by rády uzavřely článek povzbuzením (nejen) pro mzdové účtárny plátců daně, nicméně problematika zdanění příjmů zaměstnanců pracujících v zahraničí či daňových nerezidentů je natolik rozsáhlá, že nezbyvá než doporučit konzultaci se zkušeným daňovým poradcem nebo uzavření dobré pojistky, jelikož plátce daně vypočítává a odvádí daně pod svou odpovědností.

Pro lepší spánek plátců daně a snadnější správu daně by dle autorek pomohla úprava formuláře Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti, sražených zálohách na daň z těchto příjmů a daňovém zvýhodnění – tak, aby bylo zřejmé, které údaje (obzvláště o daňových nerezidentech a práci v zahraničí) byly evidovány plátcem na mzdových listech, a to včetně celkových příjmů zúčtovaných plátcem daně, i když z části z nich nebyla v souladu se zákonem o daních z příjmů záloha na daň sražena.

Správu daně zaměstnanců s přeshraničními situacemi by dále velmi zjednodušila metodika pro tzv. zdrojování příjmů (viz výše), např. formou pokynu D, v níž by si jak plátcí daně, tak správci daně našli jednotný výklad pravidel pro určení příjmu zdanitelného v České republice (a nemuseli by individuálně zkoumat komentáře OECD k modelové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění).

¹⁶ Čj. 5710/18/7100-101115-11221.

Speciální režimy zdanění příjmů vysoce kvalifikovaných zaměstnanců ze zahraničí – jak vypadají v některých státech Evropské unie?

Ing. Petra Krykorková



V současné ekonomice je nedostatek vysoce kvalifikovaných pracovníků rozsáhlým problémem, který se pojí především s průmyslovými odvětvími a odvětvími informačních technologií v celé řadě států OECD včetně České republiky. Jednotlivé státy se v této souvislosti snaží využívat nejrůznější prostředky a nástroje, které podporují migraci vysoce kvalifikovaných pracovníků ze zahraničí. Mezi tyto nástroje může patřit i zavedení speciálního daňového režimu pro zdanění příjmů vysoce kvalifikovaných zahraničních pracovníků. Od konce 90. let lze sledovat nárůst počtu zemí, které se rozhodly do svých legislativ takový speciální daňový režim zakotvit. Ačkoliv dostupná empirická data u této cílené skupiny poplatníků nenaznačují, že rozhodnutí o migraci by zásadně záležela pouze na zdanění příjmů těchto jedinců, může být zavedení daňových úlev jako doplněk dalších snah pro přilákání těchto pracovníků v určitých případech přínosné. Nastavení daňového systému každého státu je jedinečné a stejně je tomu i v případě speciálních daňových režimů pro zahraniční zaměstnance, se kterými se v případě různých států pojí různé podmínky, povinnosti i poskytnuté výhody. Vzhledem k absenci obdobného aparátu v legislativě České republiky je cílem tohoto textu představit základní náležitosti speciálních daňových režimů vybraných států, kterými jsou Finsko, Dánsko, Irsko a Nizozemsko, v právním stavu pro zdaňovací období 2019 a případně posloužit jako první krok pro započítání diskuse o potenciálním uvažování o zavedení speciálního daňového režimu i v České republice.

1 Finsko

Speciální daňový režim je ve finské legislativě přítomen od roku 1996 a pro jeho použití je třeba splnění řady podmínek. Pracovník musí mít status finského daňového rezidenta, a to od počátku svého působení ve Finsku. Dále je stanoveno,

že pracovník nesměl být daňovým rezidentem Finska v pěti letech bezprostředně před začátkem příslušného zaměstnání a zároveň nesmí mít finské občanství.

Pracovník musí vykonávat činnost pro finského zaměstnavatele, a to primárně na území Finska, současně je také nutné, aby byla pro výkon dané činnosti vyžadována speciální odbornost. Pracovník musí za svou činnost pobírat měsíčně příjem minimálně v hrubé výši 5.800 EUR (bez zahrnutí zaměstnaneckých benefitů). Tato podmínka nemusí být nutně splněna vždy, nevztahuje se například na vybrané pracovníky působící na finských univerzitách či ve výzkumné oblasti.

Samotné splnění všech uvedených kritérií nezakládá automatickou povinnost speciální daňový režim aplikovat. Použití speciálního daňového režimu je možné až na základě žádosti řádně podané příslušnému finskému správci daně. Žádost musí být podána nejpozději do 90 dnů od začátku výkonu činnosti v pozici klíčového pracovníka.

Příjmy jsou při použití speciálního daňového režimu zdaněny finální srážkovou daní aplikovanou na hrubý příjem z příslušného zaměstnání pracovníka. Tato srážková daň měla v roce 2019 sazbu 35 %, od roku 2020 došlo k jejímu poklesu na 32 %. Ve speciálním daňovém režimu standardně není možné využít položky odčitatelné od základu daně či slevy na dani.

Pokud pracovník přísluší k právním předpisům sociálního zabezpečení ve Finsku, není při aplikaci speciálního daňového režimu povinen platit denní příspěvek na péči. Veškeré ostatní příspěvky na sociální zabezpečení na straně zaměstnance i zaměstnavatele zůstávají nedotčeny.

Jestliže poplatníkovi plynou i jiné příjmy, budou tyto příjmy posuzovány a případně zdaněny v souladu s finskou daňovou

legislativou v rámci běžného režimu zdanění příjmů fyzických osob.

Speciální daňový režim je u daného pracovníka možné aplikovat maximálně po dobu 48 měsíců.

Lze konstatovat, že finský speciální daňový režim je obecně velmi málo využíván, v roce 2017 byl aplikován pouze u přibližně 550 poplatníků. I přes tento malý počet uživatelů ale Finsko usiluje o zachování speciálního daňového režimu ve své legislativě a plánuje pracovat s jeho nastavením tak, aby se do budoucna jeho využití podstatně zvýšilo.

2 Dánsko

Speciální daňový režim pro zahraniční zaměstnance je součástí dánské daňové legislativy od roku 1992. Zaveden byl s cílem posílit schopnost dánských podniků a výzkumných institucí přilákat a udržet si zahraniční vysoce kvalifikované pracovníky z oblasti výzkumu a vývoje.

Speciální daňový režim má v Dánsku podobu samostatné daně, označované často jako tzv. daň z výzkumu. Jedná se o srážkovou daň, kterou jsou při splnění příslušných podmínek zdaněny příjmy plynoucí od dánského zaměstnavatele zaměstnanci pocházejícímu ze zahraničí. Pro její aplikaci musí být zaměstnanec mimo jiné považován za výzkumného nebo klíčového pracovníka.

Výzkumný pracovník je vymezen jako osoba, která provádí výzkumné práce na univerzitě nebo v soukromé sféře a která zároveň dokončila doktorské studium. U výzkumných pracovníků není stanovena podmínka minimální měsíční výše příjmů plynoucích v souvislosti s výkonem daného zaměstnání, zároveň ale musí být aplikace daně z výzkumu schválena výzkumnou institucí, v níž bude pracovník působit, nebo případně Dánskou radou pro veřejný výzkum.

Na rozdíl od výzkumných pracovníků není v případě klíčových zaměstnanců stanoven požadavek ve vztahu ke vzdělání, zakotvena je ale podmínka minimálního měsíčního příjmu za práci v pozici klíčového zaměstnance. Ta je pro rok 2019 stanovena na 66.600 DKK po zohlednění příspěvků na trh práce a příspěvků do doplňkového penzijního fondu placených zaměstnancem, což odpovídá příjmu v hrubé roční výši 883.512 DKK.

Pro uplatnění daně z výzkumu dále pracovník nesměl být během 10 let bezprostředně předcházejících začátku výkonu příslušného zaměstnání dánským daňovým rezidentem. Zároveň mu v tomto 10letém období nesměly plynout vybrané příjmy ze zdroje v Dánsku, jako jsou příjmy ze zaměstnání či výkonu samostatné činnosti. Z této podmínky existuje výjimka v případě, že se jedná o příjem, který pracovník obdržel v souvislosti s hostováním na dánské univerzitě nebo v jiné dánské výzkumné instituci, a tento příjem mu vznikl po dobu maximálně 12 měsíců ve sledovaném 10letém období. Daň z výzkumu mohou využívat dánští daňoví rezidenti i daňoví nerezidenti.

Dalším požadavkem je absence významného přímého nebo nepřímého vlivu na společnost, ve které má být pracovník zaměstnán, a to v pěti letech bezprostředně před započítáním

příslušného pracovního poměru. Pokud je pracovník držitelem akcií svého zaměstnavatele, nesměl v tomto pětiletém období (a ani v současnosti) vlastnit více než 25% podíl na základním kapitálu nebo 50% podíl na hlasovacích právech společností. V souladu s příslušnou dánskou legislativou se toto omezení rovněž vztahuje na vybrané rodinné příslušníky pracovníka. Z této podmínky ale rovněž vyplývá, že manažeři a řídící pracovníci, kteří nejsou a nebyli spolum vlastníky daného podniku dle výše uvedeného, mohou při splnění ostatních podmínek daně z výzkumu využívat.

Sazba daně z výzkumu činí 27%. Zdaňovaný příjem je zároveň zatížen příspěvkem na trh práce, po jejichž zohlednění činí výše zatížení 32,84%. Vůči příjmům, které jsou daněny prostřednictvím daně z výzkumu, není možné uplatnit položky odčitatelné od základu daně, jako by tomu bylo v případě zdanění prostřednictvím běžného režimu, výjimku tvoří příspěvky na trh práce a příspěvky do doplňkového penzijního fondu placené zaměstnancem. Není možné uplatnit ani slevy na dani. Ostatní příjmy, které poplatník během zdaňovacího období obdrží a nelze na ně aplikovat daň z výzkumu, jsou zdaněny v rámci běžného daňového režimu bez ohledu na svůj druh.

Do roku 2017 bylo možné využívat režim daně z výzkumu u daného pracovníka pět let, od roku 2018 došlo k prodloužení na sedm let.

Dle statistik dánské daňové správy dochází k nárůstu počtu společností, jejichž zaměstnanci režim daně z výzkumu využívají, i k nárůstu počtu těchto zaměstnanců. V roce 2001 využívali režim daně z výzkumu zaměstnanci 687 společností, přičemž daň z výzkumu byla aplikována u 647 výzkumných pracovníků a u 1 550 klíčových zaměstnanců. Počet společností se zaměstnanci, kteří využívali daň z výzkumu, se mezi roky 2001 a 2017 téměř zdvojnásobil na 1 045 a jedná se především o podniky z oblasti velkoobchodu, maloobchodu, vědeckých a technických služeb a informačních a komunikačních oblastí.

Ve vztahu k počtu zaměstnanců, jejichž příjmy podléhaly dani z výzkumu, byla tato daň v roce 2017 aplikována celkem u 2 753 výzkumných pracovníků a 4 146 klíčových zaměstnanců. Nejvíce těchto zaměstnanců pocházelo z Velké Británie, Německa a Švédska, tedy ze zemí, které jsou hlavními obchodními partnery Dánska.

3 Irsko

Speciální daňový režim zdanění příjmů ze zaměstnání zahraničních pracovníků v Irsku nese název Special Assignee Relief Programme (dále jen „SARP“) a zaveden byl od roku 2012.

SARP je daňová výhoda pro vybrané zaměstnance, která byla do irské legislativy implementována s cílem motivovat zahraniční vysoce kvalifikované pracovníky k přesunu do Irska. Dle irské vlády má SARP podpořit růst a rozšiřování irských podniků a poskytnout jim podporu, především prostřednictvím vytváření nových pracovních míst a snížení nákladů pro zaměstnavatele, kteří najímají zahraniční vysoce kvalifikované pracovníky. Důvodem pro zavedení SARP byla mimo jiné i snaha zvýšit konkurenceschopnost vůči státům, které již

speciální daňové režimy pro zahraniční pracovníky zakotveny mají.

SARP lze využít u pracovníka, jenž přijel do Irsku ze zahraničí v souvislosti s výkonem práce pro relevantního zaměstnavatele. Relevantní zaměstnavatel má sídlo ve státě, se kterým Irsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo smlouvu o výměně informací a který je v tomto státě považován za daňového rezidenta. Vyslaný pracovník může vykonávat práci v Irsku pro relevantního zaměstnavatele nebo pro jeho přidružený podnik vymezený dle relevantní irské legislativy.

Pracovník musel minimálně šest měsíců před začátkem svého přidělení do Irsku pracovat pro svého zaměstnavatele ve státě, s nímž Irsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo dohodu o výměně informací. V Irsku musí pracovat alespoň po dobu po sobě jdoucích 12 měsíců.

Pro uplatnění SARP musí být pracovník považován za irského daňového rezidenta po celé zdaňovací období. Zároveň pracovník nesměl být irským daňovým rezidentem v pěti letech bezprostředně předcházejících začátku výkonu práce v Irsku. Pracovník může působit v jakémkoliv hospodářském sektoru.

SARP je reálně aplikovatelný pouze v případech, kdy základní hrubý roční příjem z příslušného zaměstnání přesahuje 75.000 EUR. SARP má totiž podobu speciální odčitatelné položky, o kterou je možné snížit hrubé příjmy poplatníka pro účely výpočtu osobní důchodové daně. Při zavedení SARP činila výše odčitatelné položky 30 % z části hrubého příjmu ze zaměstnání převyšující 75.000 EUR, ale nižší než 500.000 EUR. Od roku 2018 byl horní strop příjmů, ze kterých je odčitatelná položka stanovena, upraven na 1.000.000 EUR. Odčitatelná položka může být uplatněna v daňovém přiznání po skončení zdaňovacího období nebo průběžně v rámci měsíční mzdové agendy. Uplatnění odčitatelné položky ovlivňuje pouze výpočet daně z příjmů fyzických osob. Univerzální sociální příspěvek (USC) a příspěvky na sociální zabezpečení podléhají kromě několika výjimek standardním pravidlům běžného režimu. Tuto výjimku tvoří například možnost osvobození vybraných benefitů od daně z příjmů fyzických osob, USC i příspěvků na sociální zabezpečení (např. vybrané cestovní náklady vynaložené v souvislosti s návštěvou rodiny v domovské zemi).

Pro využití SARP je nutné podat žádost správci daně, a to do 90 dnů od počátku působení příslušného zaměstnance v Irsku. Režim lze aplikovat po dobu maximálně pěti let. Zároveň zaměstnanci vzniká povinnost podat v Irsku přiznání k dani z příjmů fyzických osob za každý rok, ve kterém byl SARP uplatňován.

Dle irské daňové správy činil v roce 2017 počet zaměstnanců, kteří využívali režim SARP, celkem 1 084, což je prozatím nejvyšší počet od jeho zavedení. Speciální daňový režim je nejčastěji aplikován u pracovníků s hrubými relevantními příjmy za zaměstnání mezi 75.000 a 150.000 EUR ročně.

V prvních letech po zavedení SARP dominovalo jeho využití u pracovníků ve finančním sektoru, od roku 2015 dochází k největšímu nárůstu použití u pracovníků působících na poli informačních technologií. V roce 2017 patřil mezi hlavní

sektory používající SARP zmíněný finanční sektor, oblast informačních technologií, farmacie a zdravotnictví. Využití SARP je nicméně stále relativně malé a Ministerstvo financí Irska chce pokračovat v úpravách speciálního daňového režimu tak, aby bylo jeho využití v budoucnu vyšší, neboť v něm spatřuje dosud ne zcela využitý potenciál.

4 Nizozemsko

Speciální daňový režim pro zahraniční zaměstnance v Nizozemsku bývá obecně označován jako tzv. pravidlo 30 % (30%-regeling).

Speciální daňový režim je možné uplatnit zpravidla u poplatníků, kteří jako zaměstnanci přicházejí pracovat do Nizozemska ze zahraničí pro zaměstnavatele, který splňuje určité podmínky. Aplikace je možná rovněž u zaměstnanců, kteří byli ke svému nizozemskému zaměstnavateli ze zahraničí vysláni. Zároveň je stanovena tzv. podmínka 150 km, podle níž poplatník nesměl v období 16 z 24 měsíců předcházejících započetí příslušného pracovního poměru bydlet v zahraničí v oblasti do 150 km od nizozemských hranic. Z tohoto požadavku nicméně existují některé výjimky.

Dále musí být zaměstnanec vybaven odbornými znalostmi, které jsou v Nizozemsku dostupné ve velice omezeném rozsahu. K prokazování splnění podmínky odbornosti dochází standardně prostřednictvím minimální měsíční výše příjmu plynoucího z daného zaměstnání (bez nepeněžních benefitů a náhrad poskytovaných zaměstnavatelem). Základní požadavek na minimální roční výši takového příjmu v roce 2019 činil 37.743 EUR po aplikaci pravidla 30 %, tj. relevantní hrubý roční příjem zaměstnance musí činit alespoň 53.919 EUR. Pro zaměstnance s magisterským nebo doktorským vzděláním, kteří jsou mladší 30 let, je stanovena minimální úroveň nižší, konkrétně v roce 2019 se jednalo ročně o 29.149 EUR po zohlednění pravidla 30 % (tj. 41.641 EUR před zohledněním pravidla 30 %). Pokud poplatník navíc své doktorské studium dokončil v Nizozemsku, nevztahuje se na něj podmínka příchodu ze zahraničí, jestliže neuplynul více než jeden kalendářní rok od ukončení tohoto studia. Další výjimka z minimální roční výše příjmu je udělena výzkumným pracovníkům, kteří působí na nizozemské univerzitě anebo v nizozemské veřejné výzkumné instituci. Tento požadavek se rovněž nevztahuje na vybrané odborníky z oblasti zdravotnictví.

Zaměstnavatel musí být v Nizozemsku registrovaný jako plátec daně z příjmů fyzických osob, aby mohl provádět příslušné odvody v rámci měsíční mzdové agendy. V této roli může ve vymezených případech působit i nizozemská stálá provozovna zahraniční společnosti. Zaměstnanec a zaměstnavatel musí písemně stvrdit, že byly splněny podmínky pro aplikaci pravidla 30 % a že souhlasí s jeho použitím. Rozhodnutí o aplikaci pravidla je závislé na dohodě mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem a zaměstnavatel nemá povinnost využít speciálního daňového režimu zaměstnanci garantovat, přestože by byly veškeré podmínky pro jeho aplikaci splněny.

Pravidlo 30 % je možné aplikovat pouze s platným rozhodnutím vydaným nizozemskou daňovou správou, které je

poskytnuto na základě řádně podané přihlášky. Režim je možné používat až od data vydání rozhodnutí, při splnění určitých podmínek je možné speciální daňový režim aplikovat i retrospektivně. V případě změny zaměstnání pracovníka, který se kvalifikoval pro uplatnění speciálního daňového režimu, jsou podmínky nadále považovány za splněné, pokud pracovník nastoupí do nového zaměstnání do tří měsíců od skončení zaměstnání původního.

Princip pravidla 30 % je poměrně jednoduchý, mnohé vypočítá již jeho název, ačkoliv v praxi je využíván dvěma různými způsoby. První způsob spočívá v tom, že náhrada určitých prokazatelně vynaložených nákladů, které zaměstnanci vznikly v důsledku relokace a výkonu práce v Nizozemsku, není na straně zaměstnance zdaněna, a to až do výše 30 % ročních hrubých příjmů z příslušného zaměstnání (bez nepeňěžních benefitů a náhrad poskytovaných zaměstnavatelem).

Druhou možností, která je v praxi využívána častěji, je použití právní fikce, dle které je až 30 % příjmu pracovníka z daného zaměstnání určeno právě na úhradu nákladů spjatých s relokací a výkonem práce v Nizozemsku. Tato část příjmů zaměstnance pak dle pravidla 30 % nepodléhá zdanění osobní důchodovou daní a není zatížena ani příspěvky na sociální zabezpečení placenými zaměstnavatelem. Příspěvky zaměstnavatele na sociální zabezpečení jsou zpravidla odváděny z hrubých příjmů zaměstnance a pravidlo 30 % na jejich výši standardně nedopadá.

Historicky bylo možné speciální daňový režim využívat po dobu osmi let, od roku 2019 došlo ke zkrácení této doby na pět let.

Aplikace pravidla 30 % není omezena daňovou rezidencí pracovníka v Nizozemsku a uživatelem režimu se, při splnění všech příslušných podmínek, může stát i poplatník se statutem nizozemského daňového nerezidenta. Nicméně pokud se na poplatníka vztahuje pravidlo 30 %, může při splnění relevantních podmínek požádat o speciální status tzv. částečného daňového rezidenta, který lze poplatníkovi přidělit na dobu, po kterou splňuje podmínky aplikace pravidla 30 %. Částečný daňový rezident má povinnost v Nizozemsku deklarovat a zdanit své celosvětové příjmy spadající pouze do vybraných kategorií příjmů vymezených nizozemskou daňovou legislativou. Pro příjmy, které do těchto vybraných kategorií nepatří, je pak na poplatníka pohlíženo, jako kdyby byl daňovým nerezidentem s omezenou daňovou povinností u příslušných příjmů plynoucích ze zdrojů v Nizozemsku.

Pravidlo 30 % je v Nizozemsku častým předmětem politických debat. V roce 2017 nechalo Ministerstvo financí Nizozemska vypracovat komplexní posouzení, dle kterého je pravidlo 30 % relativně jednoduché na zavedení, dále je označeno za poměrně účinné a efektivní a bylo navrženo jej zachovat v nizozemské legislativě.

Zároveň bylo vyvozeno několik doporučení pro jeho možnou budoucí úpravu, která vycházejí ze statistických údajů o využívání speciálního režimu v období 2009 až 2015. Prvním z těchto doporučení bylo zkrácení doby uplatnitelnosti z osmi na pět let, neboť ve sledovaném období byl režim nejčastěji uplatňován pouze po jedno až dvě zdaňovací období a plnou dobu využitelnosti osm let uplatňoval jen velice malý podíl uživatelů. Tato změna byla s účinností od roku 2019 přijata. Další doporučení se týkalo například zvýšení limitu vzdálenosti u podmínky 150 km nebo snížení procenta nedaněných příjmů při překročení limitu 100.000 EUR.

Posouzení rovněž uvádí, že v roce 2015 činil celkový počet uživatelů 56 431, z čehož 15 342 uživatelů bylo v tomto roce zcela nových. Počet celkových i nových uživatelů v období 2009 až 2015 každoročně narůstal, jedinou výjimku tvořil propad v roce 2012. V této souvislosti je nutné doplnit, že s platností od roku 2012 byly přijaty některé nové podmínky, které ztěžovaly kvalifikaci do speciálního daňového režimu.

Největší podíl uživatelů speciálního daňového režimu dlouhodobě tvoří Indové, Britové a Američané. Přibližně 90 % všech uživatelů režimu má vysokoškolské vzdělání a největší počet uživatelů působí na nizozemských univerzitách a v oblasti informačních technologií.

5 Závěr

Rozhodnutí o migraci do jiného státu je komplexní a je nepochybně ovlivňováno řadou faktorů. Při vhodném nastavení parametrů a v kombinaci s ostatními atributy a nástroji používanými pro zvýšení atraktivity státu by se zavedení speciálního daňového režimu mohlo pozitivně podílet na přílivu vysoce kvalifikovaných pracovníků ze zahraničí. Vzhledem k tomu, že v české daňové legislativě není v současnosti speciální daňový režim pro zahraniční vysoce kvalifikované pracovníky zakotven, mohou být uvedené poznatky o speciálních daňových režimech Finska, Dánska, Irska a Nizozemska prvním krokem k otevření diskuse o případné implementaci speciálního daňového režimu pro zahraniční pracovníky do české legislativy. Česká republika by mohla získat další nástroj, prostřednictvím kterého by mohla podpořit snahu o přilákání vysoce kvalifikovaných zahraničních pracovníků, jenž by cílil na konkrétní skupinu pracovníků. V souvislosti s případným posuzováním možnosti zavedení speciálního daňového režimu do české legislativy je ale nutno komplexně uvažovat i další argumenty pro a proti zavádění těchto speciálních daňových režimů, jako jsou související administrativní náklady, využití jiných, efektivnějších řešení, a rovněž je nutno uvažovat možnost, že zavedení speciálního daňového režimu nemusí mít požadovaný efekt, ať již z důvodu limitované mobility cílené pracovní síly v daných podmínkách, či kvůli případným nedostatkům speciálního daňového režimu vyplývajícím ze způsobu jeho konstrukce.

Daňové souvislosti poskytování náhrad zaměstnancem vynaložených nákladů v souvislosti s výkonem práce z domova v době pandemie covid-19

Ing. Mgr. Robert Bezecný
daňový poradce č. 3321



Cílem tohoto článku je zamyšlení se nad některými praktickými situacemi, ke kterým docházelo, dochází a možná ještě docházet bude v souvislosti s hromadnými přesuny zaměstnanců do „domácích kanceláří“ nařízených buď na základě hygienických opatření, či na základě preventivního rozhodnutí zaměstnavatele, a nad daňovými dopady těchto situací do zdanění na straně zaměstnanců.

Tento článek volně navazuje na závěry Koordinačního výboru čj. 546/24.06.19 – Daňové souvislosti práce z domova¹ z loňského listopadu (dále jen „Koordinační výbor“). Cílem nicméně není popisovat jednotlivé druhy náhrad, ale spíše se podívat na to, jak zaměstnavatelé reagují na vzniklou situaci a jaké zejména daňové dopady tato situace pro ně má.

1 Právní rámec poskytování náhrad

Základní právní úprava je obsažena v § 2 odst. 2 zákoníku práce² (dále též „ZP“), kde se stanoví, že závislá práce musí být vykonávána na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě. V době předpandemické jsme se velmi často setkávali s názorem, že v případě, že zaměstnanec pracuje z domova, ale v prostorách zaměstnavatele má k dispozici plně vybavenou kancelář, jedná se pouze o jakýsi „benefit“ poskytovaný zaměstnavatelem bez nutnosti zaměstnavatele hradit zaměstnanci náklady spojené s výkonem práce z domova. Jinými slovy, zaměstnavatel nenařizoval zaměstnanci práci z domova, ale v určitých dnech zaměstnanec takovouto práci z domova umožnil, přičemž zaměstnanec měl vždy možnost využít kancelář zaměstnavatele.

Domnívám se, že výše uvedená argumentace v dnešní době, kdy zaměstnavatelé hromadně zaměstnancům práci z domova nařizují, již neobstojí. Jelikož zaměstnanci v mnohých případech nemohou přijít do kanceláře (mnoho firem přímo zakázalo přístup zaměstnancům do kanceláří), popřípadě mohou přijít do kanceláře jen ve velmi omezeném režimu

(některé firmy zavedly režim částečné docházky do kanceláří tak, aby se např. klíčoví zastupitelní zaměstnanci osobně nepotkali, apod.), je zřejmé, že se již nejedná o „benefit“ ze strany zaměstnavatele, ale v podstatě o provozní nutnost ze strany zaměstnavatele.

Lze si tak jen těžko představit argumentaci, že zaměstnavatel nepřenáší část svých nákladů na zaměstnance, když jim práci z domova plně nebo částečně nařizuje. Pokud tedy zaměstnavatel nařídí svým zaměstnancům práci z domova, měl by zaměstnancům nahradit jimi účelně vynaložené náklady spojené s výkonem práce z domova. Na danou situaci pamatuje zejména § 190 odst. 1 ZP, který stanoví, že sjedná-li zaměstnavatel, popřípadě ve vnitřním předpise stanoví nebo individuálně písemně určí podmínky, výši a způsob poskytování náhrad za opotřebení vlastního nářadí, zařízení nebo jiných předmětů potřebných k výkonu práce zaměstnance, poskytuje mu tuto náhradu za dohodnutých, stanovených nebo určených podmínek.

2 Daňové dopady poskytování náhrad

Na danou situaci pamatuje zákon o daních z příjmů³ (dále též „ZDP“) v ustanovení § 6 odst. 7 písm. d) a e). Dle těchto ustanovení nepředstavují náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci dle zákoníku práce zdanitelný příjem. Stejně tak nepředstavují zdanitelný příjem povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem. Lze tedy shrnout, a tento závěr je i plně v souladu se závěry Koordinačního výboru, že kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem na výkon práce z domova nepředstavuje pro zaměstnance zdanitelný příjem. Ponechme nyní stranou diskusi ohledně výpočtu těchto náhrad obsaženou v Koordinačním výboru a jeho závěrech a zaměřme se na některé specifické situace, které zaměstnavatelé a zaměstnanci v praxi řeší.

¹ Daňové souvislosti práce z domova (home office), čj. 546/24.06.19, Dana Trezziová, Robert Bezecný.

² Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění.

³ Zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, v platném znění.

2.1 Poskytnutí vybavení domácí kanceláře

Někteří zaměstnavatelé se rozhodli v souvislosti s přechodem většiny svých zaměstnanců na plnou práci z domova poskytnout těmto zaměstnancům vybavení v podobě monitorů, klávesnic, tiskáren nebo např. pracovních židlí. V případě, že se jedná o dočasné zapůjčení tohoto vybavení zaměstnancům, tj. situaci, kdy toto vybavení i nadále zůstává majetkem zaměstnavatele, nebude poskytnutí tohoto vybavení (samozřejmě za předpokladu plného využití ze strany zaměstnanců pro pracovní účely) představovat zdanitelný příjem na straně zaměstnance.

Jiná situace by ovšem nastala v případě, kdy by zaměstnavatel poskytl zaměstnancům toto vybavení bez nutnosti po odeznění současné situace toto vybavení vracet zaměstnavateli, tj. jednalo by se v podstatě o darování vybavení zaměstnancům. V takovém případě by hodnota poskytnutého vybavení představovala v souladu s ustanoveními § 6 odst. 1 a odst. 3 ZDP zdanitelný příjem na straně zaměstnance. Zaměstnavatel by nicméně měl, s ohledem na výše zmíněnou povinnost úhrad nákladů účelně vynaložených zaměstnanci při výkonu pracovní činnosti, zaměstnancům kompenzovat náklady na opotřebení tohoto vybavení. Příjem z této kompenzace nákladů za opotřebení tohoto vybavení by pak nepředstavoval zdanitelný příjem dle § 6 odst. 7 písm. d) ZDP.

2.2 Jednorázový peněžní příspěvek na vybavení domácí kanceláře

V případě poskytnutí peněžního příspěvku na vybavení kanceláře se bude zpravidla jednat o zdanitelný příjem na straně zaměstnance dle § 6 odst. 1 ZDP. Jednou z výjimek by mohla být situace, kdy by se jednalo o proplacení zaměstnancem vynaložených nákladů na vybavení, které bude následně povinen zaměstnanec vrátit zaměstnavateli. V takovém případě by bylo možné argumentovat tím, že se nejedná o zdanitelný příjem na straně zaměstnance s ohledem na ustanovení § 6 odst. 7 písm. c) ZDP.

2.3 Paušální náhrada nákladů spojených s prací z domova

V poslední době jsem se velmi často setkával s tím, že zaměstnavatelé by chtěli, i částečně jako poděkování zaměstnancům za zvládnutí několika posledních měsíců, uhradit zaměstnancům jednorázové náklady, které jim vznikly. Zaměstnavatelé mají poměrně jasnou představu o tom, kolik by měla být výše této jednorázové náhrady (zpravidla se odvíjí od ekonomických možností zaměstnavatele). Tato možnost je nicméně s ohledem na stanovisko GŘ obažené v závěru k bodu 2 Koordinačního výboru o možné paušalizaci plnění poskytovaných zaměstnavatelem pro výkon práce zaměstnance (kompenzace nákladů na otop, elektrickou energii, vodné a stočné atd.) značně problematická z daňového pohledu. Pokud nebude zaměstnavatel schopen prokázat, že jím poskytnutá náhrada zaměstnancům odpovídá skutečně vynaloženým nákladům každým zaměstnancem, bude toto plnění pravděpodobně považováno finančním úřadem za zdanitelný příjem zaměstnanců.

Jelikož se v praxi naplno ukazuje nemožnost zaměstnance doložit jím skutečně vynaložené náklady na práci z domova (zaměstnanec nikdy nebude schopen doložit z vyúčtování od poskytovatele elektrické energie, kolik prosvítal v pracovních či kolik jej stála elektrická energie spotřebovaná na chod počítače, kolik utratil z celkového vyúčtování vodného a stočného na chod domácí kanceláře či kolik protopil právě ve své domácí kanceláři), bylo by vhodné co nejdříve provést úpravu § 6 odst. 8 ZDP tak, aby bylo možné paušalizovat i výše uvedené náhrady. Otázkou zůstává, jaké stanovisko by finanční úřad zaujal k situaci, kdy by zaměstnavatel spočítal odhadovanou spotřebu elektrické energie s ohledem na spotřebu všech pracovních prostředků v kanceláři (počítač, monitor, osvětlení) během osmi hodin výkonu pracovní činnosti zaměstnance a jím doložené ceny hrazené za 1 kWh elektrické energie a tuto částku násobenou počtem dní strávených při práci z domova během pandemie zaměstnancům uhradil. Věřím, že takovýto výpočet by měl velkou naději obstát, když ne u finančního úřadu, tak u našich soudů.

2.3 Příspěvek na zvýšené náklady na připojení k internetu

Někteří zaměstnavatelé se rozhodli kompenzovat zaměstnancům náklady na rychlejší připojení k internetu, popřípadě významně navýšit zaměstnancům limit mobilních dat. Domnívám se, že pokud zaměstnancům zaměstnavatel proplatí náklady na internet a učiní tak na základě předložených vyúčtování od zaměstnanců, ze kterých bude patrné, že zaměstnanci si vyjednali s poskytovateli internetu lepší podmínky, než měli dříve, nebude kompenzace rozdílu v ceně poskytnutého internetu představovat zdanitelný příjem zaměstnance. Pokud bychom se opět podívali do závěrů obažených v Koordinačním výboru, platí pro paušalizaci nákladů na internet to samé jako pro úhrady nákladů na energii. Tento závěr i zde klade na zaměstnavatele a zaměstnance v podstatě nemožný požadavek prokázat, jaký poměr připojení k internetu činila soukromá spotřeba zaměstnance a jaký výkon pracovní činnosti. Jsem však toho názoru, že pokud dochází z důvodu výkonu práce z domova k nutnosti zajistit lepší připojení k internetu, neměla by být kompenzace takovýchto zvýšených nákladů považována za zdanitelný příjem. Obdobný závěr by měl platit v případě krátkodobého navýšení limitů dat v mobilních telefonech ze strany zaměstnavatele.

2.4 Čisticí prostředky

Mnozí zaměstnavatelé se rozhodli, zejména v první fázi přesunu zaměstnanců na výkon práce z domova, poskytnout zaměstnancům čisticí a zejména dezinfekční prostředky. Tyto prostředky poskytnuté zaměstnancům při prokazatelném výkonu práce z domova nebudou představovat zdanitelný příjem na straně zaměstnance.⁴

Co říci závěrem? Snad jen to, že současná právní úprava a související závěry Koordinačního výboru ohledně paušalizace nákladů na práci z domova u energií a internetu se ukazují být pro období pandemie zcela nevyhovující. Budeme tak doufat v brzkou změnu § 6 odst. 8 ZDP přislíbenou na jednáních s GŘ během projednávání Koordinačního výboru.

⁴ Viz aktualizované odpovědi MF na dotazy ohledně současné situace ze dne 7. 5. 2020 publikované na stránkách KDP ČR.

Aplikace pravidel koordinace sociálního zabezpečení v době opatření proti šíření onemocnění covid-19

JUDr. Gabriela Pikorová
MPSV



Sociální nároky osob pohybujících se v rámci EU jsou regulovány nařízeními EP a Rady č. 883/04 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení a Evropského parlamentu a Rady č. 987/09, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/04 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „koordinační pravidla“). S ohledem na to, že koordinační pravidla jsou postavena na spolupráci a výměně údajů mezi členskými státy a jejich institucemi, opatření přijatá v průběhu pandemie onemocnění covid-19 samozřejmě dosud běžné procesy spolupráce a také komunikace s klienty komplikovala. Cílem tohoto článku je především poskytnout základní informace o fungování koordinačních pravidel v době epidemiologických opatření, zejména pokud jde o spolupráci mezi institucemi a klienty a v oblasti pravidel pro určování státu pojištění, a také popsat některé specifické problémy, které se v rámci koordinace při pandemii projevily, zejména u specifické skupiny přeshraničních pracovníků.

1 Obecné problémy při aplikaci koordinačních pravidel v době epidemiologických opatření.

Koordinační pravidla samozřejmě ani v době restriktivních opatření přijatých k omezení šíření infekce covid-19 na úrovni jednotlivých členských států platit nepřestala a byla nadále aplikována (včetně výplat dávek do jiných členských států, průběžného vyřizování žádostí o dávky nové apod.). Zvláštní výzvu ale nová situace představovala pro komunikaci mezi úřady/institucemi členských států s klienty. Přijímaná epidemiologická opatření a doporučení spočívající v omezení fyzického kontaktu mezi lidmi nebo utlumení a omezení řady aktivit či provozů se odrážela i v činnostech institucí sociálního zabezpečení (omezené úřední hodiny, méně přítomného personálu apod.). Instituce členských států (včetně českých) proto v nastalé situaci musely hledat adekvátní a dostatečně flexibilní řešení.

1.1 Komunikace instituce–klient

Skutečností je, že poměrně významná část klientů nemá pro vlastní potřebu zřízení elektronický podpis a komunikují s úřady osobně či papírově. Obdobná situace je v případech s mezinárodním prvkem¹, kdy písemná forma převažuje s ohledem na větší geografickou vzdálenost klienta a instituce. Vypuknutí pandemie proto právě v této oblasti znamenalo značná omezení.

Je zřejmé, že ze strany institucí i dotčených osob byla preferována komunikace bez fyzické přítomnosti prostřednictvím telefonu, e-mailu, případně v některých členských státech také využití komunikačních aplikací (Skype, Zoom apod.).

Omezení provozu veřejných institucí a orgánů (obecní úřady, notáři apod.) přinášelo problémy i při autentifikačních procedurách – zejména ověřování podpisů. Příkladem může být tzv. potvrzení o žití (life certificate), jehož předložení je podmínkou pokračování výplaty důchodu. Řada členských států z důvodu obtížnosti naplnění podmínky ověření podpisu na potvrzení o žití od této praxe dočasně upustila. V ČR se jednalo o období do dubna do konce června 2020.

V rámci dokládání skutečností rozhodných pro nároky na dávky instituce obecně umožňovaly předložení scanovaných dokumentů zaslaných běžným e-mailem (pokud to dovolovala platná legislativa), předkládání alternativní dokumentace v případě, že nebylo možné zajistit obvyklý dokument, apod.

1.2 Komunikace instituce–instituce

Základem komunikace v průběhu pandemie byl elektronický systém výměny údajů mezi institucemi členských států (EESSI). Ne všechny státy jsou však v současné době ve všech odvětvích sociálního zabezpečení, na která se vztahují koordinační pravidla, k tomuto systému připojeny. Tam, kde je stále nutná výměna údajů v listinné podobě, docházelo k časovému prodávám.

¹ Na základě nařízení EP a Rady (EU) č. 910/2014 o elektronické identifikaci a službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce (eIDAS) je elektronická identifikace zřízená v jiném členském státě uznatelná při komunikaci s českými úřady (za stanovených podmínek).

2 Dopady opatření proti šíření onemocnění covid-19 na určení příslušnosti právních předpisů podle hlavy II nařízení EP a Rady č. 883/04

Základním pravidlem pro určení příslušných právních předpisů je princip místa výkonu práce, tzn. migrující pracovník je pokryt sociálním zabezpečením státu, v němž vykonává svou výdělečnou činnost (princip *lex loci laboris*, vyjádřený v čl. 11 výše uvedeného nařízení). Nejčastější odchylky od tohoto pravidla platí v případě vysílání (čl. 12 výše uvedeného nařízení), kdy se za stanovených podmínek zachovává příslušnost státu, z něhož byl pracovník vyslán, a také v případě souběžného výkonu práce v několika členských státech v rámci určitého období (čl. 13 výše uvedeného nařízení), kde by aplikace principu *lex loci laboris* nevedla k jednoznačnému určení státu pojištění, a jsou proto podpůrně využívána jiná kritéria – buď bydliště migrujícího pracovníka, nebo místo sídla jeho zaměstnavatele. Pro účely prokazování státu pojištění vystavují instituce členských států dotčeným osobám přenositelný dokument A1 (tzv. PDA1).

Ať už se používá kterýkoli z výše uvedených pravidel, hrají při určení státu pojištění vždy zásadní roli faktické okolnosti výdělečné činnosti dané osoby, mj. také místo výkonu práce. Zároveň v rámci opatření proti šíření nemoci covid-19 často docházelo k utlumení či uzavření některých provozů, omezením na státních hranicích, doporučení práce mimo obvyklé pracoviště – zpravidla z domova (tzv. teleworking) – všude tam, kde to okolnosti dovolují. V případě migrujících osob se tedy v důsledku omezení, k nimž došlo, zejména v případě práce z domova, dočasně změnil stát, ve kterém daná osoba reálně vykonává svou práci. Tato skutečnost následně vyvolávala pochybnosti o tom, zda stát, který byl určen jako příslušný v době před vypuknutím pandemie, může zůstat nadále příslušným, i když faktická situace je dočasně odlišná.

Jde o situaci zcela novou, lze se nicméně domnívat, že dočasná změna okolností výkonu práce v bezprostřední souvislosti s opatřeními proti šíření pandemie onemocnění covid-19 by sama o sobě neměla vyústit ve změnu dříve určených příslušných právních předpisů. To znamená, že dočasná práce z domova nebo např. setrvání ve státě vyslání z důvodu nemožnosti překročení hranic apod. by neměly ovlivnit dříve určenou příslušnost k právním předpisům. Na podporu tohoto závěru lze uvést:

- jde o situaci, která naplňuje znaky účinků vyšší moci (neobvyklá, nepředvídatelná skutečnost, která nastala

nezávisle na vůli účastníků daného právního vztahu, které nebylo možné předejít);¹

- opatření přijatá na úrovni členských států často brání/bránila dotčeným pracovníkům v přítomnosti na pracovišti;
- nebylo v úmyslu zaměstnavatelů/zaměstnanců či OSVČ, aby došlo ke změně příslušných právních předpisů;²
- převažujícím důvodem pro práci z domova jsou vnější okolnosti bránící osobám v návratu na obvyklé pracoviště;
- smluvní dokumenty určující pracoviště zpravidla nebyly v důsledku pandemie změněny;³
- lze předpokládat, že změny budou časově omezené na cca měsíce.

Kromě výše uvedeného lze na dokreslení také uvést administrativu, kterou krátkodobé změny příslušnosti přinášejí. Především jde o nutnost ukončení původních pojistných a dávkových vazeb k jednomu státu a jejich navázání ve státě druhém. Administrativa s tím spojená jak na straně institucí, tak jednotlivců je značná a v době, kdy je fyzický kontakt mezi jednotlivci a institucemi omezen na minimum, navíc hůře realizovatelná. Dopady této situace nemá pouze na daného migrujícího pracovníka, resp. jeho rodinné příslušníky, v případě zpětné změny státu pojištění musí dojít mj. také ke zpětnému přeúčtování nákladů případně poskytnuté zdravotní péče a k vypořádání dávkových nároků (přeplatků a nedoplatků na dávkách, např. v případě dávek typu rodičovského příspěvku). Zároveň je třeba si uvědomit, že změna se zpravidla dotýká relativně krátkého časového období a je pravděpodobné, že následně dojde opět k návratu na obvyklé pracoviště, tzn. příslušný stát by se v krátké době změnil znovu.

Zároveň je třeba uvést, že i v rámci pandemie nicméně existují okolnosti, kdy ke změně příslušných právních předpisů naopak dojít mohlo, každý případ je tedy třeba zvažovat individuálně. Jako příklad může posloužit situace, kdy osoba pracovala a bydlela v jiném členském státě a byla jí doporučena práce z domova. Pokud následně tato osoba přesunula své bydliště, je otázkou, zda je možné zachovat původní příslušnost státu zaměstnání. Spíše se lze domnívat, že nikoli.

3 Specifika situace přeshraničních pracovníků⁴

Migrující pracovníci překračující pravidelně hranice členských států za účelem výkonu práce jsou v době pandemie zranitelnou skupinou.^{5, 6} Důvody lze nalézt i v jiných oblastech než pouze v dopadech koordinačních pravidel, včetně např. pracovních podmínek nebo druhu pracovněprávního vztahu, který mají sjednán.

¹ Perrotta, C-391/93, EU:C:1995:240.

² X., C-570/15, EU:C:2017:674, bod 27.

³ Format, C-115/11, EU:C:2012:606, bod 44.

⁴ Přeshraničním pracovníkem pro účely tohoto článku rozumíme jednak osobu, která denně nebo týdně dojíždí do jiného členského státu za účelem zaměstnání, a jednak osobu, jejíž frekvence dojíždění není tak vysoká, nicméně stále si zachovává bydliště v jiném členském státě, než ve kterém pracuje.

⁵ Důležitost ochrany přeshraničních pracovníků ve svých dokumentech opakovaně akcentuje Evropský parlament.

⁶ V rámci ČR jde dle údajů Kanceláře ZP o cca 100 000 pracovníků a jejich rodinných příslušníků, kteří dojíždějí za prací z ČR do členských států EU, naopak cca 70 000 osob dojíždí za prací do ČR.

Při řešení sociálních nároků těchto osob dle koordinačních pravidel byly zaznamenány především níže uvedené obtížné situace, výčet samozřejmě není vyčerpávající.

3.1 Rozdíly v systémech zabezpečení osob v nařízené karanténě mezi státem zaměstnání a státem bydliště

Ve většině členských států existují systémy, z nichž jsou finančně zabezpečovány osoby, kterým byla nařízena karanténa, liší se nicméně způsob, jakým zabezpečují dotčeným osobám náhradu příjmu po dobu karantény.

V některých státech jsou tyto situace řešeny poskytnutím dávek nemocenského pojištění, k těmto státům patří i ČR. Další členské státy vycházejí z jiného přístupu – v případě uložení karanténního opatření uloženého tamními orgány veřejného zdraví je poskytována ze strany zaměstnavatele náhrada mzdy a zaměstnavatel si takto vzniklé náklady kompenzuje u tamních orgánů veřejného zdraví.

Rozdíly ve vnitrostátních právních předpisech se ukázaly jako zásadní právě u skupiny přeshraničních pracovníků.

V případě systému, který osoby v karanténě zabezpečuje dávky nemocenského pojištění (pro tento text typ A), lze mít za to, že na toto plnění dopadá nařízení č. 883/04 se všemi z toho plynoucími důsledky. Z hlediska přeshraničních pracovníků je velmi podstatná otázka, jak se takový stát zachová v situaci, kdy osobě, která podléhá jeho nemocenskému pojištění, nařídí karanténu orgán veřejného zdraví jiného členského státu (zpravidla stát jejího bydliště). Z aplikovatelnosti koordinačních pravidel na celou situaci vyplývá také použití principu stejného posuzování skutečností.⁷ Ten členské státy zavazuje k tomu, aby rozhodné skutečnosti nastalé na území jiných členských států zohledňovaly stejně jako ty, které nastaly na jeho území. Jestliže je důvodem poskytnutí nemocenské dávky nařízení karanténního opatření, pak z principu stejného posuzování skutečností vyplývá, že stejné důsledky má mít také uložení karantény státem bydliště. Jinými slovy, příslušný stát by měl poskytnout dávku v nemoci i svému pojištěnci, kterému karanténu nařídily úřady jiného členského státu. Takto po celou dobu postupovala a postupuje i ČR – u osob nemocensky pojištěných v ČR, kterým byla ve státě bydliště tamními úřady nařízena karanténa, staví tuto „cizí“ karanténu pro účely poskytnutí nemocenských dávek naroveň vlastní.

V případě systému, který v případě karantény poskytuje náhradu mzdy (pro tento text typ B), která je následně ze strany státu zaměstnavateli refundována, je situace složitější. Systém v těchto státech je zpravidla postaven tak, že náhrada mzdy a její refundace zaměstnavateli je poskytována, pouze pokud danou karanténu nařídily jejich vlastní orgány veřejného zdraví. Pokud tedy migrující pracovník pracuje ve státě s tímto systémem a ve státě bydliště je mu nařízena karanténa, náhradu mzdy dle předpisů státu zaměstnání pravděpodobně neobdrží.

Problémy, které tyto odlišné přístupy způsobují, jsou zcela zřejmé. Pracovníci spadající pod systém typu B bydlící ve státech se systémem A se mohou ocitnout zcela mimo jakékoli zabezpečení v případech, kdy je jim nařízena karanténa orgány státu bydliště. Jsou totiž pokryti systémem státu, kde pracují, který jim zabezpečení neposkytne s poukazem na to, že karanténu nenařídil, ve státě bydliště zase naopak nejsou pojištěni.

S ohledem na to, že se jedná o zcela nový problém, není bohužel zatím zcela jednoznačně potvrzeno, že i na tuto situaci dopadají koordinační pravidla, a měl by proto být použit princip stejného posuzování skutečností a „cizí“ karanténa by měla mít z hlediska náhrady příjmu dotčené osobě stejné účinky jako „vlastní“.

Základním kritériem pro to, aby plnění spadalo pod koordinační pravidla, je skutečnost, že je spojeno se sociální událostí vyjmenovanou v čl. 3 nařízení 883/04 (v tomto případě nemocí – proti které se snažíme chránit), je poskytováno bez individuálního diskrečního posouzení individuálních potřeb v přesně definovaném právním postavení, přičemž není rozhodující, kam dané plnění podřazuje vnitrostátní legislativa a jak je daný systém financován.⁸ Lze se proto domnívat, že i náhrada mzdy v případě karantény by mohla tato kritéria splnit. Z toho by následně plynula nutnost aplikace zásady stejného posuzování skutečností s obdobnými dopady jako v případě systému typu A. V tomto směru dosud vždy argumentovala i ČR jak směrem k dotčeným státům, tak k evropským orgánům.

I v případě, že by uvedené argumenty nebyly pro podrobení koordinačním pravidlům dostatečné a nebylo by možné dovodit, že i v případě poskytování náhrady mzdy je nutné aplikovat u nařízené karantény zásadu stejného posuzování skutečností (viz výše), je třeba dále poukázat na nařízení EP a Rady č. 492/2012 o volném pohybu pracovníků. To ve svém článku 7 stanoví pro migrující pracovníky nutnost rovného přístupu k sociálním výhodám v hostitelském státě. S ohledem na široký rozsah pojmu „sociální výhoda“ stanovený judikaturou SDEU lze mít za to, že by i náhrada mzdy v případě karantény mohla pod tento pojem spadat a že by migrující osoby měly mít k tomuto plnění rovný přístup.

S ohledem na to, že se nejvíce zcela pravděpodobně, že by došlo ke změně nastavení jednotlivých vnitrostátních systémů, je důležité, zda se dotčené osoby budou domáhat práv pramenících z evropského práva, a rozhodující slovo v řešení této otázky bude mít pravděpodobně až SDEU, pokud dostane předběžnou otázku v tomto smyslu.

3.2 Obtíže dokládání rozhodných skutečností při žádosti o dávky v nezaměstnanosti

V průběhu epidemiologických opatření se ukázalo problematickým mj. také dokládání přenositelného dokumentu U1, potvrzujícího skutečnosti rozhodné pro přiznání a poskytování podpory v nezaměstnanosti přeshraničním pracovníkům ve státě bydliště. V důsledku omezení na státních hranicích

⁷ Čl. 6 nařízení č. 883/04.

⁸ Např. *Molenaar*, C-160/96, EU:C:1998:84, bod 20.

bylo obtížně proveditelné osobní vyžádání tohoto dokumentu žadatelem, při distančním vyžádání tohoto dokumentu (ať už dotčenou osobou, nebo institucí státu bydliště) docházelo k časovým prodávám. Z tohoto důvodu byl v rámci ČR vytvořen dočasný alternativní, zjednodušený postup uplatňování nároků na dávky v nezaměstnanosti s využitím institutu prozatímního výpočtu dávky ve smyslu nařízení 987/09.

Pokud bylo zřejmé, že žadatel splňuje podmínky pro přiznání dávky, ale Úřad práce ČR neměl k dispozici všechny informace, které jsou zapotřebí, rozhodl o dávce na základě zatím známých skutečností a její výpočet se následně provedl znovu, jakmile mu byly poskytnuty veškeré nezbytné podpůrné doklady nebo dokumenty. Pro tyto účely bylo možné doložit potřebnou dobu důchodového pojištění a výdělek z posledního ukončeného zaměstnání jinými dokumenty vystavenými zahraničním zaměstnavatelem – např. obdobou „potvrzení o zaměstnání“. V případě, kdy výdělek nebylo možné z dokumentů hodnověrně zjistit či doložit, uplatnil se při stanovení výše podpory v nezaměstnanosti postup podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. c) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.⁹ Jakmile byl doložen dokument U1, proběhlo nové stanovení výše dávky.

Vedle výše uvedených situací bezprostředně souvisejících s aplikací koordinačních pravidel se dojíždějících osob samozřejmě zcela zásadním způsobem dotkla nemožnost překročení státních hranic, případně plošná opatření související s návratem z ciziny. Nepřítomnost na pracovišti v jejich důsledku sice může/musí¹⁰ být zaměstnavatelem omluvena, kompenzace ve formě náhrady mzdy v jejím průběhu zpravidla nelze očekávat. Popis těchto dopadů nicméně přesahuje rozsah tohoto článku.

Je zřejmé, že pandemie nemoci covid-19 je po všech stránkách výzvou, a oblast koordinace sociálního zabezpečení není výjimkou. I v této oblasti se v souvislosti se zaváděnými restriktivními opatřeními objevily nové problémy a dopady (zejména u skupiny přeshraničních pracovníků), kterými je nutné se zabývat a hledat taková řešení, která zajistí, že tato skupina osob nezůstane bez ochrany např. při nařízené karanténě. Je také jasné, že je třeba nadále posilovat využití elektronické komunikace institucí s klienty i mezi institucemi navzájem.

INZERCE



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2020 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2020

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce.

Cena publikace je 590 Kč vč. DPH + poštovné.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

⁹ Výše podpory v nezaměstnanosti se stanoví násobkem z průměrné mzdy v národním hospodářství za 1. až 3. čtvrtletí kalendářního roku předcházejícího kalendářnímu roku, ve kterém byla podána žádost o tuto podporu.

¹⁰ Vždy záleží na konkrétní pracovní právní úpravě, dle českého zákoníku práce by se mělo jednat o omluvenou překážku v práci na straně zaměstnance bez nároku na náhradu mzdy, obdobná je úprava i v sousedních členských státech.

Závazný účinek potvrzení A1 v judikatuře Soudního dvora Evropské unie

Mgr. Vít Holubec

MPSV, oddělení koordinace sociálního zabezpečení



Unijní koordinace sociálního zabezpečení je postavena na zásadě pojištění v jediné členské zemi, tedy placení odvodů na sociální pojištění¹ pouze podle právních předpisů tzv. příslušného státu, jenž je určen podle kolizních norem obsažených v hlavě II nařízení č. 883/2004. Pro osvědčení, ve kterém členském státě je dotčená osoba pojištěna, se používá přenositelný dokument A1, vystavovaný institucí příslušného státu. Potvrzení A1 tak jednak deklaruje, že jeho držitel podléhá pojištění státu, který jej vystavil, zároveň však i brání institucím všech ostatních unijních zemí, aby tuto osobu podrobily povinnosti místních sociálních odvodů. Jde o tzv. závazný účinek potvrzení A1.

Pravidla hry jsou v oblasti příslušnosti k sociálnímu pojištění jasně daná – nejprve je potřeba podle kritérií stanovených v hlavě II nařízení č. 883/2004 a č. 987/2009 (dále také jen „koordinační nařízení“) určit stát pojištění a v této zemi jsou pak podle místních předpisů za dotčenou osobu placeny odvody na sociální zabezpečení, a to ze všech jejích příjmů, i kdyby pocházely z činností vykonávaných v jiných zemích.² Všechny ostatní státy musejí toto určení státu pojištění respektovat a zdržet se toho, že by na tutéž osobu uvalily rovněž své odvody pojistného. Mírující pracovníci i jejich zaměstnavatelé tak mají garanci, že odvody na sociální zabezpečení budou vždy placeny pouze v jediném členském státě.³

Tento princip má své opodstatnění, potvrzené ustálenou judikaturou Soudního dvora EU, která vychází z principu právní jistoty a svobody volného pohybu pracovníků v rámci vnitřního trhu EU. Pro migrující OSVČ a pracovníky (i jejich zaměstnavatele) je nepochybně zásadní, aby měli záruku, že nebudou z důvodu výkonu činností v různých členských státech nuceni platit dvojí či několikanásobné sociální pojištění, řešit odvodové povinnosti a administrativu ve vícero zemích

současně a že jim unijní právo zajistí stabilní a předvídatelný systém koordinace sociálního pojištění. Opačná situace by znamenala překážku volného pohybu pracovníků a služeb, omezovala by fungování jednotného trhu EU, a nebyla by proto slučitelná s principy Smlouvy o fungování Evropské unie.⁴

1 Spory ohledně určení státu pojištění

Ačkoliv jsou výše uvedené zásady koordinace sociálního pojištění logické a srozumitelné, praxe rozhodně bezproblémová není. Je to dáno zejména tím, že pravidla a kolizní kritéria stanovená v hlavě II nařízení č. 883/2004 jsou často komplikovaná a jejich výklad ne vždy jednoznačný – výkladové i aplikační spory jsou nejčastější u pravidel pro vysílání⁵ a určení státu pojištění osob vykonávajících obvykle činnost ve více státech EU⁶. Stává se, že instituce dotčených států dojdou při aplikaci dané kolizní normy k odlišným výkladovým závěrům, nebo se dokonce ani neshodnou na tom, které kolizní kritérium se vůbec má na danou situaci uplatnit. Ve výsledku pak není jasné, který stát má být určen jako stát pojištění – buďto jde o negativní kompetenční spor (žádný ze států se nepovažuje za příslušný k pojištění dané osoby), anebo, což je daleko častější případ, pozitivní kompetenční spor (dva různé státy mají za to, že by dotčená osoba měla být pojištěna výhradně podle jejich právních předpisů).

Ačkoliv koordinační nařízení obsahují pravidlo stanovující prozatímní uplatňování právních předpisů v případě rozdílných stanovisek institucí⁷ (tedy v případě kompetenčního sporu), toto ustanovení není v praxi většinou použitelné proto, že jedna z dotčených institucí již vystavila dané osobě potvrzení A1, čímž „prohlásila“ svou zemi za stát pojištění dané osoby.

¹ V České republice zahrnuje pojistné na sociální zabezpečení i pojistné na veřejné zdravotní pojištění.

² Čl. 13 odst. 5 nařízení č. 883/2004 stanoví, že s osobami činnými na území více států se zachází tak, jako by vykonávaly veškerou svou činnost a pobíraly veškerý svůj příjem v dotčeném členském státě.

³ Dle čl. 11 odst. 1 nařízení č. 883/2004 osoby, na které se vztahuje toto nařízení, podléhají právním předpisům pouze jediného členského státu.

⁴ Zejm. čl. 45, 48 a 56 SFEU.

⁵ Čl. 12 nařízení č. 883/2004, čl. 14 nařízení č. 987/2009, rozhodnutí správní komise č. A2, publikováno v Úředním věstníku EU – OJ C 106, 24. 4. 2010, s. 5–8.

⁶ Čl. 13 nařízení č. 883/2004, čl. 14 nařízení č. 987/2009.

⁷ Čl. 6 nařízení č. 987/2009.

Příklad

Pan X, zaměstnaný v ČR, je vyslán svým zaměstnavatelem, aby pro něj vykonával po 12 měsících činnost v Rakousku. Článek 12 nařízení č. 883/2004 stanoví, že při splnění stanovených podmínek zůstává vyslaný pracovník pojištěn ve státě, kde obvykle pracuje – v tomto případě ČR. Pokud by však podmínky vyslání splněny nebyly, musel by být dotčený pracovník pojištěn ve státě, kde právě vykonává činnost – v tomto případě v Rakousku. Může dojít ke sporu mezi českou a rakouskou institucí ohledně toho, zda podmínky vyslání byly v případě pana X splněny, či nikoliv. Pokud by v této situaci neexistovalo potvrzení A1, uplatnil by se čl. 6 odst. 1 písm. a) nařízení č. 987/2009, stanovující, že do vyřešení sporu je daný pracovník prozatímně pojištěn ve státě, kde skutečně vykonává činnost – tedy v Rakousku.

Pokud ale daný pracovník disponuje přenositelným dokumentem A1 vystaveným českou institucí, ve kterém je potvrzeno, že je v souladu s čl. 12 nadále pojištěn v ČR, je toto osvědčení pro rakouské úřady závazné a brání jim v tom, aby jej samy zpojistnily.

Ačkoliv může mít rakouská instituce vážné pochybnosti o tom, zda pan X či jeho zaměstnavatel splňují podmínky vyslání, případně může být dokonce přesvědčena, že podmínky vyslání splněny nejsou, tahá v této situaci za kratší konec, protože dokud není potvrzení A1 ze strany vystavující (české) instituce zneplatněno, zůstává jeho držitel pojištěn výlučně v ČR.

2 Proč je potvrzení A1 závazné?

Charakterem potvrzení o použitelných právních předpisech se Soudní dvůr zabýval poprvé na přelomu milénia v případě *Fitzwilliam* (označovaný také zkratkou FTS)⁸. Šlo o přelomový judikát, na který navazuje řada dalších rozsudků⁹ vytvářejících ustálenou judikaturu, ve které Soudní dvůr ustanovil doktrínu závazného účinku. Ačkoliv se část citované judikatury týká právního stavu za předešlých koordinačních nařízení č. 1408/71 a č. 574/72 a tehdejšího formuláře E-101 (předchůdce dnešního přenositelného dokumentu A1), je doktrína závazného účinku plně platná a relevantní i za současně platných koordinačních nařízení.¹⁰

Závazný účinek potvrzení A1¹¹ vyplývá v judikatuře Soudního dvora z těchto argumentů¹²:

- Potvrzení A1, vystavované podle hlavy II koordinačních nařízení, má za cíl usnadnit volný pohyb pracovníků a služeb.

- V potvrzení A1 vystavující instituce prohlásí, že její režim sociálního zabezpečení zůstává použitelný na dotčeného pracovníka během platnosti tohoto potvrzení. Na základě toho a z důvodu zásady, podle níž pracovníci musejí být účastni pouze na jednom režimu sociálního zabezpečení, s sebou toto potvrzení nezbytně nese, že režim jiného členského státu nemůže být použit.
- Zásada loajální spolupráce uvedená v primárním právu EU¹³ ukládá instituci, která potvrzení vydává, provést správné posouzení skutkového stavu relevantního pro použití pravidel pro určení použitelných právních předpisů v oblasti sociálního zabezpečení, a tudíž zajistit správnost údajů obsažených ve zmíněném potvrzení.
- Pokud jde o instituce ostatních členských států, z povinnosti loajální spolupráce vyplývá, že tyto povinnosti by nebyly dodrženy a cíle hlavy II koordinačních nařízení by byly popřeny, kdyby tyto instituce měly za to, že nejsou vázány údaji uvedenými v potvrzení, a podřídily by dotčené pracovníky také svému režimu sociálního zabezpečení.
- V důsledku toho potvrzení v rozsahu, v němž vytváří právní domněnku legality účasti jeho držitele na režimu sociálního zabezpečení členského státu, jehož instituce potvrzení vystavila, zavazuje příslušné instituce ostatních členských států.
- Opačné řešení by mohlo způsobit zásah do zásady účasti zaměstnaných osob pouze na jednom režimu sociálního zabezpečení, jakož i do předvídatelnosti použitelného režimu, a tudíž i do právní jistoty. V případech, v nichž by totiž bylo obtížné určit použitelný režim, by každá z institucí dotčených členských států mohla mít na újmu dotčených pracovníků za to, že je použitelný její režim sociálního zabezpečení.
- Dokud tudíž není potvrzení A1 vystavující institucí odvoláno nebo prohlášeno za neplatné, musejí instituce ostatních členských států vzít v úvahu, že jeho držitel již podléhá právním předpisům v oblasti sociálního zabezpečení členského státu, jehož instituce potvrzení vystavila, a v důsledku toho nemohou podříditi dotčeného pracovníka svému režimu sociálního zabezpečení.

2.1 Závaznost A1 vůči soudům

Soudní dvůr následně výslovně vztáhl doktrínu závazného účinku i na soudy členských států. V citovaném rozhodnutí *Herbosch Kiere* totiž usoudil, že:

- Kdyby bylo připuštěno, že příslušná vnitrostátní instituce může tím, že předloží věc soudu hostitelského členského státu vyslaného pracovníka, jehož institucí je, dosáhnout prohlášení neplatnosti potvrzení A1, vzniklo by nebezpečí, že systém založený na loajální spolupráci mezi příslušnými institucemi členských států bude ohrožen.
- Dokud nebylo potvrzení A1 odvoláno nebo prohlášeno neplatným, je závazné ve vnitrostátním právním řádu

⁸ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-202/97 *Fitzwilliam*, EU:C:2000:75.

⁹ Např. rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech C-178/97 *Banks*, EU:C:2000:169, C-2/05 *Herbosch Kiere*, EU:C:2006:69, C-620/15 *A-Rosa Flussschiff*, EU:C:2017:309 a další.

¹⁰ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-527/16 *Alpenrind*, EU:C:2018:669.

¹¹ Potvrzení o určení státu pojištění neslo původně označení E-101 (za nařízení č. 1408/71 a 574/72), za současných nařízení jde o přenositelný dokument A1. Pro zjednodušení se ve článku požívá stávající označení A1 i ve vztahu k dřívější judikatuře.

¹² Viz ve zjednodušené podobě body 48 až 55 rozsudku *Fitzwilliam* a body 20 až 26 rozsudku *Herbosch Kiere*.

¹³ Nyní čl. 4 odst. 3 SEU.

členského státu, do něhož jsou dotčeni pracovníci vysláni, a zavazuje tudíž jeho instituce.

- Z toho vyplývá, že soud hostitelského členského státu není oprávněn ověřit platnost potvrzení A1, pokud jde o osvědčení skutečností, na základě kterých bylo takové potvrzení vydáno.¹⁴

Ani soudní rozhodnutí nemůže tedy závazný účinek potvrzení A1 prolomit, i kdyby byl soud hostitelského státu přesvědčen, že toto potvrzení bylo vystaveno nesprávně – vedle institucí sociálního zabezpečení jsou tak potvrzením A1 vázány i soudní instance členských států.

2.2 Zpětně vystavené potvrzení A1

Z rozhodnutí Banks¹⁵ vyplývá, že potvrzení o příslušnosti k právním předpisům lze vystavit i zpětně, tedy s retroaktivními účinky. I když je vhodnější, aby k vydání takového potvrzení došlo před začátkem období, na které se má vztahovat, tj. před vysláním pracovníka nebo před zahájením jeho činnosti na území vícero států, může k němu dojít rovněž během něj, nebo dokonce i po jeho uplynutí. Koordinační nařízení neobsahují žádnou lhůtu ani časový limit, do jehož uplynutí by bylo potřeba o potvrzení požádat.

Jak Soudní dvůr dále rozhodl ve věci *Alpenrind*¹⁶, retroaktivně vystavené potvrzení A1 je závazné dokonce i v případě, kdy již v mezidobí došlo k uplatnění pravidla o prozatímní účasti dotčené osoby na pojištění ve státě výkonu činnosti. V dané věci šlo o maďarské řezníky vyslané do Rakouska, kteří zprvu potvrzení A1 vystaveno neměli. Ačkoliv rakouská instituce prozatímně rozhodla o jejich účasti na rakouském pojištění¹⁷, toto rozhodnutí bylo „přebito“ zpětným vystavením potvrzení A1 o vyslání maďarskými úřady. Soudní dvůr totiž dovedl, že i retroaktivně vystavené potvrzení má závazné účinky, a to bez ohledu na skutečnost, že hostitelský stát mezitím podřadil vyslaného pracovníka svému systému sociálního zabezpečení.

3 Může se hostitelský stát proti závaznosti A1 bránit?

Jak vyplývá z předchozí pasáže, Soudní dvůr doktrínou závazného účinku zásadně posílil pozici státu, který potvrzení A1 vystavuje. V případech vysílání pracovníků vystavuje potvrzení A1 vysílající stát a v případě osob obvykle činných na území vícero členských států zpravidla stát bydliště. Dokud instituce tohoto státu vystavené potvrzení neodvolá nebo neprohlásí za neplatné, je všem ostatním státům fakticky znemožněno, aby na dané situaci cokoliv změnily a dosáhly pojištění dotčené osoby podle svých předpisů. Jenže riziko,

že potvrzení A1 nebylo vystaveno správně, se nikdy nedá zcela vyloučit.

Soudní dvůr si byl vědom, že je potřeba mezi dotčenými státy nastolit alespoň elementární rovnováhu a že musí existovat možnost, jak správnost vystavení potvrzení A1 přezkoumat. Stanovil proto následující zásady¹⁸:

- Je věcí instituce členského státu, v němž bylo toto potvrzení vydáno, aby přehodnotila opodstatněnost tohoto vydání a případně odvolala potvrzení, pokud instituce jiného členského státu vyjadřuje pochybnosti o správnosti skutečností, z nichž vychází zmíněné potvrzení, a tudíž i o údajích v něm uvedených, zejména proto, že neodpovídají požadavkům hlavy II koordinačních nařízení.
- V případě, že dotčené instituce nedosáhnou dohody, zejména pokud jde o posouzení relevantních skutečností vlastních dané situaci, a v důsledku toho, že jde o otázku, zda se na tuto situaci vztahuje ustanovení hlavy II koordinačních nařízení, na základě kterého bylo potvrzení vystaveno, je jim dovoleno obrátit se na správní komisi¹⁹.
- Pokud správní komise nedosáhne uvedení názorů dotčených institucí ohledně právních předpisů použitelných v projednávaném případě v soulad, členský stát, na jehož území jsou dotčeni pracovníci vyslání, může, aniž by byly dotčeny případné procesní prostředky soudní povahy existující v členském státě, jehož instituce potvrzení vydala, alespoň zahájit řízení pro nesplnění povinnosti na základě článku 259 SFEU za účelem umožnění Soudnímu dvoru přezkoumat v souvislosti s takovou žalobou otázku právních předpisů použitelných na zmíněné pracovníky, a tudíž i správnost údajů uvedených v potvrzení A1.²⁰

Závazný účinek potvrzení A1 tedy není absolutní a možnosti revize určení státu pojištění jsou v judikatuře Soudního dvora dány, jenže praxe ukázala, že postrádají účinnost.

3.1 Správné posouzení skutkového stavu vystavující institucí

V ideálním světě by jistě měla každá instituce přistupovat k určení státu pojištění objektivně a důsledně, pečlivě zhodnotit všechny relevantní skutečnosti a potvrzení A1 vystavit až na základě zevrubně zjištěného skutkového stavu. V reálném světě však toto není vždy pravidlem, ať už z důvodu provozních kapacit a celkové administrativní zátěže vystavující instituce, nebo proto, že neexistují objektivní zdroje pro ověření skutečností, které jsou pro určení příslušnosti k pojištění rozhodné. Vystavující instituci pak nezbyvá než vycházet z tvrzení a podkladů uváděných žadateli o potvrzení, které však nemusejí být vždy úplně či pravdivé.

¹⁴ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-2/05 *Herbosch Kiere*, EU:C:2006:69, body 30 až 32.

¹⁵ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-178/97 *Banks*, EU:C:2000:169, body 49 až 57.

¹⁶ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-527/16 *Alpenrind*, EU:C:2018:669, body 70 až 77.

¹⁷ Na základě čl. 6 odst. 1 písm. a) nařízení č. 987/2009.

¹⁸ Viz ve zobrazené podobě body 56 až 58 rozsudku *Fitzwilliam* a body 27 až 29 rozsudku *Herbosch Kiere*.

¹⁹ Správní komise je orgán zástupců členských států, jehož sekretariát zajišťuje Evropská komise a mezi jehož úkoly patří mj. správní a výkladové otázky týkající se koordinačních nařízení a sbližování rozdílných stanovisek v případě sporů – viz čl. 71 a 72 nařízení č. 883/2004.

²⁰ Viz ve zobrazené podobě body 56 až 58 rozsudku *Fitzwilliam* a body 27 až 29 rozsudku *Herbosch Kiere*.

3.2 Zpochybnění institucí hostitelského státu

I když jiný (hostitelský) stát sdělí vystavující instituci své pochybnosti o správnosti potvrzení A1, je otázkou, nakolik je ta motivována revidovat své původní rozhodnutí. Zneplatnění vystaveného potvrzení a s tím spojená změna státu pojištění zpravidla není v zájmu dotčené osoby či zaměstnavatele, kteří se obvykle proti takovému kroku urputně brání. Dotčené instituce by nadto musely vypořádat odvedené pojistné – tj. provést jeho vrácení v původně příslušném státě a zpětně jej vybrat v nově příslušném státě, přeučtovat poskytnuté dávky i zdravotní péči, což je náročný proces. Vystavující instituce se tak často zdráhá vydaná potvrzení odvolat, protože by to pro ni znamenalo komplikace nejen administrativní, ale i právní, např. riziko postihu za nesprávný úřední postup.

3.3 Sblížení stanovisek před správní komisí

Pokud jde o možnost předložení sporu správní komisi, je pravdou, že ta v minulých letech několik případů ohledně správnosti potvrzení A1 řešila. Jde však o zdoluhavý a administrativně náročný proces²¹ s nejistým výsledkem, neboť na závěru se členské státy musejí shodnout kvalifikovanou většinou hlasů, které se ne vždy podaří dosáhnout. Navíc i když dospěje správní komise k rozhodnutí, že potvrzení A1 by měla být zneplatněna, postrádá tento verdikt formální právní závaznost, a není tedy jasná garance, že se jím vystavující instituce bude skutečně řídit.²²

3.4 Řízení dle čl. 259 SFEU

Žaloba u Soudního dvora EU na jiný členský stát podle čl. 259 SFEU je už jen zcela hypotetická možnost – z politického hlediska jde o zcela krajní opatření a absolutně nepřiměřený kalibr, ke kterému by sotvakterý členský stát sáhl jen proto, aby docílil zneplatnění potvrzení A1.

Reálně je proto závazný účinek potvrzení A1 velmi silný a možnosti členských států, jak platnost tohoto osvědčení jednostranně prolomit, jsou minimální. To platí dokonce i v případě, kdy je instituce jiného státu přesvědčena, že toto potvrzení je zcela zjevně nesprávné, neboť bylo vydáno osobě, která nespadá do věcné působnosti ustanovení, pro které bylo potvrzení vystaveno.

Taková situace nastala v případě *A-Rosa Flussschiff*²³, který se týkal pracovníků na francouzských výletních lodích. Ačkoliv tyto pracovníci působili výhradně ve vnitrostátních francouzských vodách a jako takoví měli být pojištěni ve Francii podle základního pravidla *lex loci labouris*²⁴, bylo jim švýcarskou institucí vystaveno osvědčení A1 o podléhání švýcarským právním předpisům na základě kolizního kritéria pro pracovníky obvykle zaměstnané na území více členských

států. Soudní dvůr však ani v této situaci nepřipustil, že by od potvrzení A1 mohly francouzské orgány jednostranně odhlédnout, a trval na jeho závaznosti. Poukázal na to, že ve své dřívější judikatuře určil postup, který je třeba použít pro vyřešení případných sporů mezi institucemi dotčených členských států o platnosti nebo správnosti potvrzení A1. Tento postup se musí uplatnit i tehdy, jestliže se ukáže, že podmínky činnosti dotčených pracovníků zjevně nespádají do věcné působnosti ustanovení, na jehož základě toto potvrzení bylo vydáno. Odmítl argumenty francouzské vlády týkající se neúčinnosti uvedeného postupu a nutnosti předcházet nekalé hospodářské soutěži, jakož i sociálnímu dumpingu, ke kterému příliš absolutní závazný účinek potvrzení A1 může vést.

Jediným případem, kdy Soudní dvůr připustil, že potvrzení o příslušnosti k právním předpisům závazný účinek nemá, byl rozsudek ve spojených věcech *X*²⁵. Týkal se lodníků, kteří získali potvrzení A1 v důsledku administrativního pochybení lucemburské instituce, ačkoliv spadali pod ustanovení dohod o lodnicích na Rýně. V této situaci Soud připustil, že potvrzení omylem vystavené osobě, která vůbec nespadá pod unijní koordinační nařízení, není závazné pro instituce jiných členských států.

4 Průlom do závazného účinku v případě podvodu

Přelomem v doktríně závazného účinku je rozhodnutí *Altun*²⁶. V tomto případě zjistila belgická inspekce, že bulharští pracovníci vyslaní do Belgie získali potvrzení A1 od bulharské instituce podvodem – předložením nepravdivých informací o rozsahu činnosti zaměstnavatele pracovníků na bulharském území. Ačkoliv belgické úřady upozornily na podezření z podvodného získání potvrzení A1 bulharskou vystavující institucí, ta nevzala tato skutková zjištění v potaz pro účely přezkumu, zda bylo vydání těchto potvrzení opodstatněné.

Soudní dvůr konstatoval, že ani dosavadní doktrína závazného účinku nemůže vést k tomu, že by se jednotlivci mohli unijních norem dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem, a nemůže být proto rozšířena až do té míry, že by zahrnovala i úkony prováděné s cílem získat podvodně nebo zneužívajícím způsobem výhody stanovené unijním právem.²⁷

Takové podvodné jednání musí zahrnovat naplnění jak objektivní, tak subjektivní stránky²⁸:

Objektivní stránka spočívá v nesplnění podmínek požadovaných pro získání a uplatnění potvrzení A1 stanovených v hlavě II koordinačních nařízení.

²¹ Rozhodnutí správní komise č. A1 publikováno v Úředním věstníku EU – OJ C 106, 24. 4. 2010, s. 1–4.

²² Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-527/16 *Alpenrind*, EU:C:2018:669, body 58 až 64.

²³ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-620/15 *A-Rosa Flussschiff*, EU:C:2017:309.

²⁴ Čl. 11 odst. 3 písm. a) nařízení č. 883/2004.

²⁵ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve spojených věcech C-72/14 a C-197/14 *X*, EU:C:2015:564.

²⁶ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-359/16 *Altun*, EU:C:2018:63.

²⁷ Tamtéž, body 48 až 49.

²⁸ Tamtéž, body 50 až 53.

Subjektivní stránka odpovídá úmyslu dotčených osob obejit podmínky vydání tohoto potvrzení nebo se jím vyhnout s cílem získat s tím spojenou výhodu. Podvodné získání potvrzení A1 tedy může vyplývat z vědomého konání, jako je nesprávné vyličení skutečné situace vyslaného pracovníka nebo podniku, který jej vysílá, nebo z vědomého opomenutí, jako je zatažení relevantní informace s úmyslem vyhnout se podmínkám vyslání.

I když jsou tyto dva znaky naplněny, musí být nicméně dodržen postup vyžadovaný v judikatuře pro zpochybnění potvrzení A1 – tj. vystavující instituci musejí být předloženy konkrétní skutečnosti, jež nasvědčují tomu, že byla tato potvrzení získána podvodně. Té pak přísluší ve světle těchto skutečností přezkoumat, zda je vydání těchto potvrzení opodstatněné. Pokud tak v přiměřené lhůtě neučiní, musí existovat možnost dovolat se těchto skutečností v rámci soudního řízení a domoci se tak, aby soud členského státu, do něhož byli pracovníci vysláni, k předmětným potvrzením nepřihlížel.

Současné však musejí být dodrženy záruky spojené s právem na spravedlivý proces, zejména musejí mít osoby podezřelé z podvodného získání potvrzení A1 možnost vyvrátit důkazy, o které se opírá zpochybnění těchto potvrzení. Pokud jsou všechny tyto podmínky splněny, může vnitrostátní soud od zpochybněných potvrzení A1 odhlédnout, aniž by byly odvolány vystavující institucí.²⁹

Závěr Soudu, že závazný účinek potvrzení A1 získaných podvodným jednáním může být za určitých okolností prolomen, s radostí uvítaly zejména inspekční orgány zemí, které již tradičně nenahlízejí na pracovníky migrující na jejich území nijak vlídně. Podmínky stanovené v rozsudku *Altun* však nebyly vždy důsledně dodržovány, což vedlo Soudní dvůr k tomu, aby příliš extenzivně represivní postupy korigoval v návazném rozhodnutí.

4.1 Nutnost dodržet procesní postup zpochybnění potvrzení A1

Ve spojených věcech *Vueling*³⁰ došlo ke zjištění francouzských inspekčních orgánů, že aerolinky Vueling neoprávněně získaly potvrzení A1 od španělské instituce pro svůj personál působící na francouzském letišti Roissy – Charles de Gaulle. Nejednalo se o vyslané pracovníky, ale osoby činné na území více členských států, u nichž se příslušnost k právním předpisům státu pojištění rovněž potvrzuje osvědčením A1. Soudní dvůr na jednu stranu dovodil existenci indicií nasvědčujících podvodnému získání potvrzení A1 v tom smyslu, že aerolinky Vueling úmyslně zamlčely či nesprávně uvedly skutečnosti relevantní pro určení státu pojištění a díky tomu docílily vystavení potvrzení o příslušnosti jejich pracovníků ke španělským právním předpisům, na druhou stranu ale poukázal na to, že nebyly ze strany francouzských orgánů naplněny procesní požadavky vyplývající z jeho dřívější judikatury.

Soudní dvůr úvodem zopakoval, že ze zásady loajální spolupráce vyplývá, že má-li příslušná instituce hostitelského

členského státu pochybnosti o správnosti skutečností, z nichž vychází vydání potvrzení A1, a tudíž i o údajích v něm uvedených, je na příslušné instituci členského státu, která toto potvrzení vydala, aby přehodnotila opodstatněnost tohoto vydání a případně uvedené potvrzení zrušila. Neshodnou-li se dotčené instituce na posouzení relevantních skutečností a určení státu pojištění, mohou se obrátit na správní komisi za účelem sblížení svých rozdílných stanovisek.

Následně zdůraznil, že právě v kontextu podezření z podvodu má použití tohoto postupu předtím, než příslušné orgány hostitelského členského státu s konečnou platností konstatují, že došlo k podvodu, **mimořádný význam**, jelikož tento postup umožňuje příslušné instituci vydávajícího členského státu a příslušné instituci hostitelského členského státu zahájit dialog a úzce spolupracovat, aby na základě vyšetřovacích pravomocí, které mají podle práva svého státu, ověřily a shromáždily všechny relevantní skutkové nebo právní poznatky, které mohou rozptýlit anebo naopak potvrdit pochybnosti příslušné instituce hostitelského členského státu o okolnostech vydání dotčených potvrzení.³¹

Vystavující instituce se tak může dialogu o zpochybnění potvrzení A1 účastnit již v jeho rané fázi, díky čemuž může kontradiktorně uvést své stanovisko k případným konkrétním indiciím nasvědčujícím existenci podvodu a případně dotčená potvrzení ihned zneplatnit nebo zrušit, pokud dospěje k závěru, že potvrzení byla skutečně získána podvodem.

Instituce hostitelského státu v případě podezření na podvodné jednání musejí urychleně zahájit stanovený postup zpochybnění potvrzení A1 a konzultace indicií podvodného jednání s vystavující institucí, přičemž tento postup je nezbytným předpokladem pro určení, zda jsou splněny podmínky existence podvodu, a tudíž i pro to, aby mohly být vyvozeny všechny důsledky, pokud jde o platnost dotčených potvrzení. Ke splnění tohoto předpokladu musí přihlížet i soud hostitelského členského státu v rámci trestního řízení vedeného proti osobě, která se podvodného jednání měla dopustit.

Soud hostitelského členského státu tedy může v rámci soudního řízení od potvrzení A1 odhlédnout pouze tehdy, když jsou splněny **dvě kumulativní podmínky: zaprvé**, instituce, která tato potvrzení vydala a které příslušná instituce tohoto členského státu urychleně podala žádost o přezkum opodstatněnosti vydání uvedených potvrzení, takový přezkum ve světle důkazů předložených posledně uvedenou institucí neprovedla a v přiměřené lhůtě k této žádosti nezaujala stanovisko tím, že by tato potvrzení případně zneplatnila nebo zrušila, a **zadruhé**, tento soud může na základě uvedených důkazů při dodržení záruk neoddělitelně spjatých s právem na spravedlivý proces konstatovat, že dotčená potvrzení byla získána nebo uplatněna podvodem.³²

V dotčených věcech však nebyla první z podmínek splněna, protože francouzské orgány předložily španělské vydávající instituci důkazy podvodu až téměř čtyři roky poté, co je

²⁹ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-359/16 *Altun*, EU:C:2018:63, body 54 až 56.

³⁰ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve spojených věcech C-370/17 a C-371/18 *Vueling*, EU:C:2020:260.

³¹ Tamtéž, bod 66.

³² Tamtéž, bod 78.

inspekce práce shromáždila. Kromě toho francouzský trestní soud ve věci rozhodl, aniž by se pokusil informovat se o stavu dialogu zahájeného mezi příslušnou francouzskou institucí a španělskou vydávající institucí, a nevyčkal na výsledek tohoto postupu. Zpochybněná potvrzení A1 proto zůstávají pro francouzské orgány závazná.

5 Mít potvrzení A1 se stále vyplatí

Ve světle poslední judikatury Soudního dvora závaznost potvrzení A1 určité limity má a v případě podvodného jednání a dodržení stanoveného procesního postupu může hostitelský stát od tohoto osvědčení odhlédnout a dotyčnou osobu podřídí vlastnímu systému sociálního zabezpečení. I když se dá předpokládat, že inspekční orgány hostitelských zemí budou mít tendenci posuzovat „podvodné jednání“ extenzivně a považovat za něj pomalu každé vystavení potvrzení A1 založené na nesprávně zjištěném skutkovém stavu (což dokládá aktuální nápad předběžných otázek před Soudním dvorem), nemyslím si, že by byl Soud ochoten svou doktrínu závazného účinku dále příliš rozvolňovat.

Potvrzení A1 tak stále nabízí velmi solidní garanci, že pojištění jeho držitele ve vystavujícím státě bude respektováno a nebude poháněn k účasti v sociálních systémech ostatních členských států. Především při dlouhodobějším působení v zahraničí nebo i při krátkodobých vysláních v exponovaných sektorech (jako je např. stavebnictví či mezinárodní doprava) je určité vhodné, aby byli migrující pracovníci tímto formulářem předem vybaveni. To platí tím spíše pro osoby odjíždějící do těch členských států³³, které na svém území cizí pojištění bez osvědčení A1 sankcionují vysokými pokutami.

Zároveň je ale potřeba mít na paměti, že potvrzení A1 platí výlučně pro oblast sociálního zabezpečení, tj. umožňuje svému držiteli vyhnout se povinnosti ohlášení či registrace v sociálním systému hostitelského státu, resp. neodvádět do něj pojistné. Jak ale judikoval Soudní dvůr v nedávném rozhodnutí *Bouygues travaux publics a další*³⁴, nelze toto osvědčení využít jako argument pro neplnění ostatních formalit a povinností v oblasti vysílání pracovníků, zejména pokud jde o podmínky zaměstnávání a pracovní podmínky zaměstnanců uložené pracovním právem.

INZERCE



TABULKY A INFORMACE PRO DANĚ A PODNIKÁNÍ 2020

V praktickém kapesním formátu najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících. Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech

Cena publikace je 299 Kč, 432 stran, kapesní formát, brožovaná vazba

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, e-mail publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, e-mail obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U nákladového nádraží 10, 130 00 Praha 3.

³³ Např. Rakousko, Francie.

³⁴ Rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-17/19 *Bouygues travaux publics a další*, EU:C:2020:379.

Opravy zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti při zpětném vydání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (A1 certifikátu)

Ing. Lenka Nováková
daňový poradce č. 4991



V posledních několika měsících jsme si prošli nelehkým obdobím, během kterého nastala celá řada změn, a to nejen v našich osobních, ale i v profesních životech. Firmy musely téměř „přes noc“ umožnit svým zaměstnancům pracovat z domova, přizpůsobit své interní systémy a procesy. Celá řada společností se potýkala s existenčními otázkami a některé z nich byly donuceny i svoji činnost ukončit. Bylo přijato nespočet vládních opatření nejen v oblasti přímých a nepřímých daní, ale i v oblasti odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, byly spuštěny různé podpůrné programy, jejichž záměrem bylo udržet stávající zaměstnanost a pomoci společnostem a živnostníkům se s danou, nám doposud neznámou situací vyrovnat. Dílčích opatření i přesto, že některá měla jen dočasný charakter, bylo opravdu pozhledné a vzhledem k tomu, že většina z nich byla přijata v režimu legislativní nouze, bylo někdy velmi obtížné i pro odbornou veřejnost se v nich zorientovat.

Předmětem mého článku nebude rozbor dílčích opatření, která byla přijata v souvislosti s pandemií covid-19, a ani zamyšlení se nad tím, zda mělo být něco učiněno jinak či zda nějaká opatření měla být detailněji promyšlena, než byla implementována. Nastavení si zrcadla a celkové zhodnocení, jak jsme se s danou situací vypořádali, popřípadě přijetí budoucích preventivních opatření, nás teprve čeká a já pevně věřím, že se tentokrát poučíme ze své historie.

Jak jsem již krátce zmínila, nebudu se zabývat vládními opatřeními, která byla zavedena v souvislosti s pandemií covid-19, nicméně v průběhu tohoto turbulentního období byla ze strany Ministerstva financí přijata i jedna změna, která neměla přímou vazbu na danou situaci, a proto mohla být v objemu všech vládních opatření přehlédnuta. Přesto je však z mého pohledu velmi významná, a proto bych na ni chtěla touto cestou upozornit.

Jedná se o rozhodnutí o prominutí úroku u prodlení, který vznikl z důvodů opravy zálohy na daň/daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedené plátcem daně podle § 38i zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“) v případě zpětného prokázání povinného zahraničního pojištění poplatníka. Rozhodnutí bylo zveřejněno Ministerstvem financí ve Finančním zpravodaji č. 5 ze dne 24. 3. 2020.

Na základě tohoto rozhodnutí je umožněno plátcům daně z příjmů ze závislé činnosti prominout úrok z prodlení, který vznikl z důvodu opravy zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedené plátcem daně na základě zpětného prokázání skutečnosti, že se na jeho zaměstnance vztahuje povinné zahraniční pojištění, které se řídí právními předpisy jiného členského státu EU, státu EHP nebo Švýcarska.

Krátce si připomeňme, že od 1. 1. 2019 došlo ke změně ve způsobu stanovení superhrubé mzdy (tj. základu daně z příjmů ze závislé činnosti) u zaměstnanců, na něž se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu v rámci EU, EHP nebo Švýcarska.

Pokud je tedy zaměstnanec účasten dle evropského nařízení č. 883/2004 a prováděcího nařízení č. 987/2009 (dále jen „EU nařízení“) zahraničního pojistného systému v rámci EU, EHP nebo Švýcarska, jsou v souladu s § 6 odst. 12 ZDP „*dílčím základem daně příjmy ze závislé činnosti, 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 pojištění“); 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.

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 EU nebo státu tvořícího EHP 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.“

Novelizované ustanovení zákona o daních z příjmů bylo projednáno se zástupci Generálního finančního ředitelství (dále jen „GŘ“) dne 20. 3. 2019 v rámci Koordinačního výboru, příspěvek č. 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.

Dílčí část příspěvku se věnovala právě situacím, kdy příslušnost k právním předpisům sociálního zabezpečení vyplývá přímo z EU nařízení (tj. A1 certifikát má pouze deklaratorní povahu). Avšak mohou nastat i situace, kdy potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (A1 certifikát) má povahu konstitutivní s právní účinností od určitého data v minulosti. V praxi tak dochází ke zpětnému vydávání potvrzení (A1 certifikátu). Bylo tedy nezbytné si se zástupci GŘ odsouhlasit postup na straně plátce zejména v tomto případě, kdy A1 certifikát bude pro zaměstnance vydán zpětně na základě čl. 16 EU nařízení (tzv. výjimka).

Předkladateli bylo navrhováno, že na 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 (A1 certifikátu) se zpětnou účinností je nutné nahlížet jako na změnu skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, a **nikoliv jako na chybu plátce, a tím by opravy základu daně neměly být sankcionovány ze strany správce daně**. Předkladatelé v této souvislosti navrhovali provést pouze jednorázovou opravu základu daně. Stěžejním argumentem bylo, že plátcí daně nejenom nejsou některé informace k okamžiku výpočtu základu daně ze závislé činnosti známy, ale není schopen ani při vynaložení veškerého úsilí tyto informace získat, neboť jsou závislé na rozhodnutí správního orgánu učiněném toliko *in futuro*.

GŘ však zastávalo odlišný názor a vyjádřilo se, že je-li příslušnost do systému v EU, EHP nebo ve Švýcarsku následně prokázána (a to i opožděně), příjem takového zaměstnance se musí zvýšit o částku odpovídající zahraničnímu povinnému pojistnému, a to i zpětně. Je-li tedy retroaktivně prokázáno, že daný zaměstnanec spadá do systému povinného zahraničního pojištění v EU, EHP nebo ve Švýcarsku, je nutné při stanovení základu daně aplikovat § 6 odst. 12 ZDP, tzn. že plátce musí navýšit jeho příjem o toto zahraniční povinné

pojistné, a to případně i zpětně. Pokud plátcí daně 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. 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. Jednorázová oprava základu daně je tak nepřipustná a plátce daně má povinnost opravit zpětně měsíční výpočty zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. V případě vzniku dlužné daňové částky by tedy měl plátce daně neprodleně správci daně dluh uhradit. Správcem daně by tak v případě nedoplatku byl vyměřen úrok z prodlení za pozdní platbu.

Zástupci Komory daňových poradců se GŘ pokoušeli vysvětlit, že zpětné vydání A1 certifikátu je v praxi zcela běžné, může někdy trvat i déle než půl roku, a to zejména proto, že v případě žádosti o určení příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení dle čl. 16 EU nařízení se musí souhlasně vyjádřit veškeré dotčené státy předtím, než je A1 certifikát vystaven. Jedná se tedy o objektivní důvody, nikoliv o pochybení na straně plátce daně a důvod, proč by plátce daně měl být za tuto skutečnost sankcionován ze strany správce daně. Na základě vzájemného jednání GŘ přislíbilo zapracovat do pokynu GŘ D-21, který upravuje promíjení příslušenství daně, nový důvod, na základě kterého bude možné plátcí daně prominout úrok z prodlení při zpětném vydávání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, které bude zapříčiněno objektivními skutečnostmi, nikoliv pochybením na straně plátce daně. Bylo dohodnuto, že v takovémto případě bude možné prominout úroky z prodlení v plné výši. Do konce roku 2019 však přislíbená úprava pokynu GŘ D-21 nebyla ze strany správce daně realizována a pomalu pohasínala i naděje, že tak někdy bude učiněno.

Nicméně „naděje umírá poslední“ a v březnu 2020 ve Finančním zpravodaji č. 5 vyšlo rozhodnutí Ministerstva financí o prominutí úroku u prodlení, který vznikl z důvodů opravy zálohy na daň/daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti provedené plátcem daně z důvodu zpětného prokázání povinného zahraničního pojištění poplatníka. Dle neoficiálních informací Ministerstvo financí k danému kroku přikročilo také z důvodu, že v rámci EU, EHP a Švýcarska jsou pouze tři státy (tj. Slovensko, Belgie a Francie), které mají „dražší“ pojistné systémy a u nichž jsou zaměstnavatelovy odvody vyšší, než by tomu bylo v České republice. Ve většině případů by tak zpětná oprava základu daně v případě zpětného vydávání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení vedla k nižšímu základu daně u příjmů ze závislé činnosti (nižší superhrubé mzdě), a tak k nižšímu odvodu zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Podmínkou pro prominutí úroků z prodlení je, že sražení zálohy na daň/daně z příjmů fyzických osob v nesprávné výši nebylo zaviněno plátcem daně ani poplatníkem a plátce daně postupoval při změně rozhodných skutečností v souladu se zákonem o daních z příjmů.¹ V takovémto případě tak

¹ Finanční zpravodaj [online]. 2020, (5). Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-5-2020-37962>.

nedochází ke vzniku úroku z prodlení z důvodu porušení právní povinnosti daňovým subjektem.

Do doby, než poplatník prokáže příslušnost k zahraničnímu systému povinného pojištění, je plátce daně při stanovení základu daně podle § 6 odst. 12 ZDP povinen navyšovat příjem ze závislé činnosti o tuzemské povinné pojistné na tzv. superhrubou mzdu. Až poté, co poplatník buď formulářem A1, nebo popř. i jiným dokladem (závazným stanoviskem) vydaným na žádost příslušnou zahraniční institucí k tomu kompetentní prokáže, že spadá do systému zahraničního povinného pojištění, je plátce daně povinen příjem ze závislé činnosti navyšovat o povinné pojistné, které je zaměstnavatel povinen z těchto příjmů hradit podle zahraničních pojistných právních předpisů. Je-li rozhodná skutečnost, že poplatník spadá do zahraničního pojistného systému v jiném členském státu EU nebo státu tvořícím EHP nebo

ve Švýcarské konfederaci, prokázána retroaktivně, plátce daně by měl přepočítat základy daně za předchozí období a v případě vzniku nedoplatku neprodleně správci daně dluh na dani nebo záloze uhradit.² Nemělo by však dojít k vzniku úroků z prodlení.

Zajisté je to ze strany Ministerstva financí krok správným směrem, avšak možná je na čase zrušení superhrubé mzdy, popřípadě alespoň navrácení příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů upravujících superhrubou mzdu do znění platného do konce roku 2018 (tj. u zaměstnanců spadajících do zahraničního povinného pojistného systému opět zahrnovat do dílčího základu daně u příjmů ze závislé činnosti české hypotetické pojistné zaměstnavatele), a tedy i odstranění takto administrativně komplikovaného a nespravitelného opatření, se kterým se potýkají nejen plátcí daně, ale i správci daně.

INZERCE



² Finanční zpravodaj [online]. 2020, (5). Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-5-2020-37962>.

Povinnost odvodu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání (Kooperativa) za zaměstnance

Ing. Lenka Nováková
daňový poradce, č. osvědčení 4991

Mgr. Bc. Magdaléna Vyškovská
daňový poradce, č. osvědčení 2371

JUDr. Gabriela Pikorová
MPSV

Zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání v případě České republiky (dále jen „Zákonné pojištění Kooperativa“) kryje nároky zaměstnanců ze škody, které jim vznikly při plnění pracovních úkolů, a to i při pracovních cestách bez místního omezení. České společnosti jsou zvyklé na kvartální bázi Zákonné pojištění Kooperativa odvádět za své kmenové zaměstnance, kteří s nimi mají uzavřený pracovněprávní vztah¹ dle zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění (dále jen „zákoník práce“) a kteří jsou příslušní do českého systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění.

Česká republika jako členský stát Evropské unie aplikuje nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení ve znění pozdějších předpisů a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „EU nařízení“), která rovněž



pokrývají oblast pojištění odpovědnosti a dávek při pracovních úrazech a nemocech z povolání. Obdobná situace může nastat i u bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení vzhledem k tomu, že některé z nich danou oblast pojištění také pokrývají.

Tento článek se zaměřuje na problematiku zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání, zejména tedy na Zákonné pojištění Kooperativa, které je zaměstnavatel povinen hradit za své zaměstnance v České republice v níže uvedených případech.

Do povinnosti odvodu Zákonného pojištění Kooperativa se může dostat zaměstnavatel se sídlem v České republice, jehož zaměstnanci, s nimiž uzavřel pracovněprávní vztah, jsou dle výše uvedených EU nařízení nebo bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení, které pokrývají oblast Zákonného pojištění Kooperativa, příslušní do českého systému sociálního zabezpečení. Obdobná povinnost se bude týkat i zahraniční společnosti (tj. společnosti, která nemá faktické sídlo na území České republiky) zaměstnávající zaměstnance, pokud tito zaměstnanci začnou podléhat českým právním předpisům upravujícím odvod pojistného na sociální zabezpečení.

Otázkou však zůstává, zda jsou si české společnosti vědomy toho, že povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa v České republice může vzniknout i za tzv. ekonomické zaměstnance (tj. za zaměstnance zahraniční společnosti, kteří fakticky vykonávají pracovní činnosti pro českou společnost,

¹ Pracovní smlouva, dohoda o pracovní činnosti či dohoda o provedení práce.

avšak nemají s ní uzavřen žádný pracovněprávní vztah dle českého zákoníku práce či jiného obdobného zahraničního pracovněprávního předpisu).

Obdobné otázky ohledně povinnosti odvodu Zákonného pojištění Kooperativa si mohou společnosti klást ve vztahu k odměnám členů orgánů obchodních korporací (dále jen „společností“), a to jak českých, tak zahraničních společností, které jsou v České republice pro účely odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění považovány za příjem ze závislé činnosti. Avšak pro účely odvodů Zákonného pojištění Kooperativa je tomu jinak, jak je podrobněji popsáno v následujícím textu.

Vzhledem k tomu, že v praxi se setkáváme s tím, že výše uvedené povinnosti hradit Zákonné pojištění Kooperativa bývají opomenuty nejen českými subjekty, ale i zahraničními zaměstnavateli (což by mohlo být zčásti zapříčiněno i nejednotným postupem ze strany institucí spravujících toto zákoné pojištění, který byl dříve aplikován), připravený článek shrnuje nejčastější situace, kdy vzniká povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa v České republice zejména za (zahraniční) zaměstnance.

1 Právní úprava

Zákonné pojištění Kooperativa je v České republice upraveno vyhláškou č. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Pracovní úrazy, nemoci z povolání a rozsah náhrady škody a nemajetkové újmy jsou také upraveny v zákoníku práce v § 269 a následujících.

Povinnost platit Zákonné pojištění Kooperativa vzniká zaměstnavateli, zaměstnává-li alespoň jednoho zaměstnance. Pojistné zaměstnavatel vypočítá ze základu stanoveného shodně s postupem pro určení vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti dle zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení. Základem pro výpočet pojistného je souhrn vyměřovacích základů za uplynulé kalendářní čtvrtletí všech zaměstnanců, které v tomto období zaměstnavatel zaměstnával. K výpočtu se použije sazba stanovená v příloze vyhlášky pro příslušnou kategorii určenou podle převládající základní činnosti tvořící předmět podnikání zaměstnavatele.

Podle stanoviska MF ČR zveřejněného dne 16. 6. 2008 je nutné pro účely Zákonného pojištění Kooperativa postupovat tak, že se pojistné vypočte a odvede z příjmů, které podléhají odvodům pojistného na sociální zabezpečení, avšak bez ohledu na stanovení maximálního vyměřovacího základu. Povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa tak trvá po celý kalendářní rok bez ohledu na to, že zaměstnanec dosáhl maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení.

Pojistné v minimální výši 100 Kč je povinen hradit i zaměstnavatel, který zaměstnává pouze zaměstnance na tzv. podlimitní dohody o provedení práce (tj. dohody o provedení práce, z nichž je zaměstnanec měsíčně zúčtován hrubý příjem

ze závislé činnosti nižší než 10 000 Kč), z nichž se pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti neodvádí.

2 Aplikace EU nařízení

Oblast pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění je v rámci Evropské unie plně harmonizována. Jak je uvedeno výše, upravuje ji nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení ve znění pozdějších předpisů a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Článek 3 odst. 1 EU nařízení (věcná oblast působnosti EU nařízení) výslovně upravuje, že EU nařízení se vztahují na veškeré právní předpisy týkající se těchto oblastí sociálního zabezpečení:

- dávky v nemoci,
- dávky v mateřství a rovnocenné otcovské dávky,
- dávky v invaliditě,
- pozůstalostní dávky,
- **dávky při pracovních úrazech a nemocech z povolání,**
- pohřebné,
- dávky v nezaměstnanosti,
- předdůchodové dávky,
- rodinné dávky.

Dále je v čl. 3 odst. 2 EU nařízení zakotveno, že EU nařízení se vztahují nejen na obecné, ale i zvláštní systémy sociálního zabezpečení, příspěvkové i nepříspěvkové, a na systémy týkající se povinností zaměstnavatele.

EU nařízení se tak kromě jiného vztahuje i na systémy náhrady škody ze strany zaměstnavatele v případech, kdy je takové zabezpečení poskytováno (tj. v případě výše vyjmenovaných sociálních událostí). S ohledem na to, že pracovní úraz, resp. nemoc z povolání je jednou ze stanovených sociálních událostí, je tedy zřejmé, že plnění ve formě náhrady škody dle českého zákoníku práce a s ním související odvodové povinnosti na straně zaměstnavatele jsou uvedenými EU nařízeními pokryty. Plnění zaměstnanci z titulu pracovního úrazu či nemoci z povolání a pojištění zaměstnavatele není možné od sebe oddělit.

EU nařízení se na migrujícího zaměstnance a jeho zaměstnavatele použijí jako celek, tzn. že v první řadě se podle EU nařízení určí právní předpisy určitého členského státu EU, kterým bude daný zaměstnanec podléhat. Připomeňme si, že podle EU nařízení platí **princip pojištění „jednoho státu“**. Proto i když zaměstnanec vykonává činnost ve více členských státech, je třeba podle pravidel EU nařízení určit tento jediný stát. Podrobně tato pravidla upravuje hlava II čl. 11 až 16 EU nařízení. Pokud je ve smyslu hlavy II EU nařízení určena příslušnost do určitého členského státu, veškeré pojistné je hrazeno podle předpisů tohoto členského státu. Pokud jsou ve smyslu EU nařízení určeny jako příslušné české právní předpisy upravující oblast pojistného na sociální zabezpečení, použijí se jako celek, a to ve všech možných sociálních událostech, včetně Zákonného pojištění Kooperativa. To platí bez ohledu na to, zda je pracovněprávní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem uzavřen podle českých, nebo zahraničních pracovněprávních předpisů.

Příslušnost k českým předpisům sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění v případě práce vykonávané na území více členských států potvrzuje přenositelný dokument tzv. A1 certifikát, který v České republice vystavuje příslušné pracoviště okresní správy sociálního zabezpečení. V případě, že zaměstnanec vykonává činnost pouze na území České republiky, se obvykle A1 certifikát nevystavuje.

Zaměstnavatel, jak český, tak i zahraniční, je povinen v případě, že tak stanoví české právní předpisy, hradit pojistné na sociální pojištění a zdravotní pojištění v České republice. Obdobně je povinen hradit zaměstnavatel i Zákonné pojištění Kooperativa. Pokud by tomu tak nebylo, docházelo by k diskriminaci, která je v rámci EU nepřipustná. Tato povinnost se týká jak českých zaměstnanců, tak i zaměstnanců-občanů jiných členských států, případně i zaměstnanců ze třetích států, pokud se na ně vztahují EU nařízení².

V případě, že se zaměstnanci stane pracovní úraz nebo je prokázána nemoc z povolání a zaměstnanec byl příslušný do českého systému sociálního zabezpečení (tj. bylo za něj také zaměstnavatelem hrazeno Zákonné pojištění Kooperativa), má zaměstnanec nárok na „náhradu škody podle českých právních předpisů“. Pravidla pro poskytování věcných dávek a zdravotní péče v případě pracovního úrazu nebo nemoci z povolání se pak budou řídit dle českého zákoníku práce a vyhlášky. Náklady na příslušné dávky by pak nesla Česká republika prostřednictvím příslušné instituce spravující Zákonné pojištění Kooperativa.

Příklad č. 1

Zaměstnavatel se sídlem v České republice zaměstnává zaměstnance-slovenského občana s bydlištěm na Slovensku. Tento zaměstnanec pracuje po většinu času v České republice, 10 % svého pracovního času pracuje z domova (tj. ze Slovenska). Podle čl. 13 odst. 1 EU nařízení tento zaměstnanec podléhá českým předpisům pro sociální zabezpečení v plném rozsahu. Zaměstnavatel je povinen jej přihlásit jako pojištěnce pro účely odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a rovněž z jeho vyměřovacího základu pro sociální zabezpečení (bez ohledu na to, zda přesáhne, či nepřesáhne maximální vyměřovací základ) odvádět Zákonné pojištění Kooperativa. Příslušnost k českým právním předpisům bude potvrzovat přenositelný dokument – A1 certifikát vystavený příslušnou okresní správou sociálního zabezpečení v České republice.

Příklad č. 2

Zaměstnavatel se sídlem v Rakousku zaměstná zaměstnance-českého občana s bydlištěm na území České republiky jako obchodního zástupce v České republice. Pracovní smlouva bude uzavřena podle rakouských pracovních právních předpisů. Práce bude tímto zaměstnancem vykonávána výhradně v České republice. Zaměstnanec tedy bude příslušen do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Rakouský zaměstnavatel se bude muset registrovat v České republice jako plátce pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a současně u pojišťovny Kooperativa jako plátce Zákonného pojištění Kooperativa. Na uvedenou situaci se obvykle přenositelný dokument – A1 certifikát nevystavuje.

V následujících dvou podkapitolách se budeme věnovat dvěma speciálním kategoriím pojištěnců, a to tzv. ekonomickým zaměstnancům (zejména tedy zahraničním zaměstnancům, kteří jsou vysláni ze zahraničí do České republiky, aby zde pracovali pro českou společnost) a členům orgánů právnických osob.

2.1 Povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa za „ekonomické“ zahraniční zaměstnance

Jak bylo krátce zmíněno výše, v daňové terminologii je za „ekonomického“ zaměstnance považován takový zaměstnanec, který má pracovní právní vztah uzavřen se společností se sídlem mimo území České republiky, která ho přidělí či propůjčí k výkonu práce do české společnosti. Tento zaměstnanec vykonává práci pro českou společnost na území České republiky, avšak nemá s ní uzavřen žádný pracovní právní vztah. Česká společnost se v mnoha ohledech k tomuto zaměstnanci chová, jako by byl její kmenový zaměstnanec (tj. řídí a organizuje jeho práci, nese rizika a výsledky spojené s jeho prací, může ho zařadit do své organizační struktury, poskytuje mu pracovní pomůcky atd.). Náklady související s tímto zaměstnancem jsou většinou zahraniční společností přefakturovány do české společnosti právě s ohledem na ekonomickou podstatu tohoto vztahu.

Pokud je takový ekonomický zaměstnanec dle EU nařízení příslušen do českého systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění, je nutné si připomenout speciální režim platby záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a rovněž pojištění za tyto zaměstnance. S ohledem na to, že zálohy na daň z příjmů je povinen odvádět tzv. ekonomický zaměstnavatel³ (tj. česká společnost, pro niž zaměstnanci pracují), a vzhledem ke speciální definici zaměstnavatele pro účely veřejného zdravotního pojištění je i veřejné zdravotní

² Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1231/2010 ze dne 24. 11. 2010, kterým se rozšiřuje působnost nařízení (ES) č. 883/2004 a nařízení (ES) č. 987/2009 na státní příslušníky třetích zemí, na které se tato nařízení dosud nevztahují pouze z důvodu jejich státní příslušnosti.

³ § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“).

⁴ § 2 odst. 2 zákona č. 48/1992 Sb., o veřejném zdravotním pojištění.

pojištění rovněž odváděno tímto ekonomickým zaměstnavatelem⁴. Pojistné na sociální zabezpečení je však odváděno právním zaměstnavatelem (tj. zahraniční společností, s níž zaměstnanec uzavřel pracovněprávní vztah). Otázka, která tedy vystává, zní, komu v tomto uspořádání vzniká povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa v České republice, zda právnímu, či ekonomickému zaměstnavateli.

Vzhledem k tomu, že výpočet odvodu Zákonného pojištění Kooperativa je úzce navázán na vyměňovací základ pro odvod pojistného na sociální zabezpečení, lze i v tomto případě dovodit, že povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa vzniká tomu zaměstnavateli, se kterým má zaměstnanec uzavřen pracovněprávní vztah a kterému vzniká povinnost odvodu pojistného na sociální zabezpečení v České republice (tj. právnímu zahraničnímu zaměstnavateli).

Příklad č. 3

Zaměstnanci slovenské agentury práce, slovenští občané, jsou vysláni do České republiky na 2,5 roku k uživateli. Česká společnost je v tomto případě považována podle § 6 odst. 2 ZDP za zaměstnavatele pro účely zdanění. Vzhledem k definici zaměstnavatele pro účely veřejného zdravotního pojištění⁵ se plátcem veřejného zdravotního pojištění v tomto případě stává také uživatel, tedy česká společnost. Jinak je tomu u pojistného na sociální zabezpečení a Zákonného pojištění Kooperativa, které má povinnost hradit právní zaměstnavatel, tedy slovenská agentura práce.

Pokud je pro ekonomické zaměstnance ze zahraničí získán přenositelný dokument – A1 certifikát vystavený příslušnou institucí jiného členského státu EU/EHP nebo Švýcarska (nejčastěji na režim vyslání z jiného členského státu), zaměstnanci pak nepatří během svého výkonu práce v České republice do českého systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění, ale jsou pojištěni ve státě, jehož příslušná instituce přenositelný A1 certifikát vystavila (tedy ve státě, odkud jsou zaměstnanci vysláni). V takovém případě žádné povinnosti v České republice z pohledu zákonných odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění nevznikají, a tedy ani povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa. Povinnosti plátce pojistného v tomto případě zůstávají na právním zaměstnavateli ve státě, ze kterého je ekonomický zaměstnanec vyslán.

2.2 Povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa za členy orgánů právnických osob

V praxi se také můžeme setkat se situací, kdy fyzická osoba vykonává funkci člena orgánu právnické osoby ve více různých společnostech (obvykle pro společnosti ve skupině), které mají sídlo v různých členských státech EU, EHP nebo ve Švýcarsku. Dle EU nařízení může být tato fyzická osoba

příslušná do českého systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění (obvykle v situaci, kdy má tato osoba v České republice bydliště ve smyslu EU nařízení a vykonává zde podstatnou část své činnosti dle čl. 13 EU nařízení).

V České republice je na odměňované členy orgánů právnických osob pohlíženo z hlediska pojistného jako na zaměstnance i přesto, že jejich vztah se neřídí pracovněprávními předpisy. Stejně je tomu i v některých dalších členských státech, kde se vztah mezi právnickou osobou a členem jejího orgánu neřídí pracovněprávními předpisy, ale je uzavírána smlouva o výkonu funkce nebo je člen orgánu právnické osoby z právního pohledu považován za osobu samostatně výdělečně činnou. Naopak některé státy EU/EHP umožňují, aby i mezi členem orgánu právnické osoby a společností byl uzavřen pracovněprávní vztah dle pracovněprávních předpisů daného státu. V takovém případě je člen orgánu právnické osoby považován v daném státě za zaměstnance společnosti jako jakýkoliv jiný kmenový zaměstnanec (např. při splnění určitých podmínek v Rakousku).

V případě, že je u člena orgánu právnické osoby určena příslušnost do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, řídí se jeho situace českými právními předpisy. EU nařízení v čl. 13 odst. 5 stanoví, že pokud jsou určeny předpisy jednoho členského státu, zachází se s osobami, na něž se tyto předpisy vztahují, jako by svou veškerou činnost vykonávaly jako zaměstnanci nebo osoby samostatně výdělečně činné v tomto členském státě. Z toho vyplývá, že jsou-li určeny jako příslušné české právní předpisy, bez ohledu na to, zda je v jiných členských státech EU/EHP nebo ve Švýcarsku nahlíženo na člena orgánu právnické osoby jako na zaměstnance, nebo na osobu samostatně výdělečně činnou, pohlíží se na tuto osobu, jako by veškerou činnost vykonávala v České republice. A vzhledem k tomu, že v České republice považujeme členy orgánů právnických osob z hlediska pojistných předpisů za zaměstnance, všechny společnosti, které danému členu právnické osoby vyplácejí odměnu, budou mít v České republice povinnosti zaměstnavatele a budou povinny odvádět pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění za tohoto „zaměstnance“.

Co se týče povinnosti odvodu Zákonného pojištění Kooperativa, mělo by být rozhodující posouzení situace podle českých právních předpisů s přihlédnutím k zásadě nediskriminace. V České republice se vztah mezi českou společností a jejím členem orgánu právnické osoby neřídí pracovněprávními předpisy (tj. českým zákoníkem práce), ale jedná se o obchodněprávní vztah, který je upraven zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, v platném znění. Pokud je člen orgánu právnické osoby příslušen do českého systému sociálního zabezpečení, tedy i veřejného zdravotního pojištění, nevzniká české společnosti povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa za tohoto člena jejího statutárního orgánu. Obdobně tak bude přístupováno i k přeshraničním situacím a vztah mezi zahraniční společností a členem jejího statutárního orgánu bude posuzován analogicky podle české právní úpravy bez ohledu

⁵ Zaměstnavatelem se pro účely zdravotního pojištění rozumí právnická nebo fyzická osoba, která je plátcem příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků podle zvláštního právního předpisu.

na skutečnost, že se v zahraničí může jednat o pracovněprávní vztah dle zahraničních pracovněprávních předpisů.

Člen orgánu zahraniční právnické osoby by tedy neměl být považován za zaměstnance pro účely krytí v oblasti pracovních úrazů a nemocí z povolání a zaměstnavatel se sídlem v jiném členském státě EU/EHP či Švýcarsku v takovém případě nemá povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa v České republice i přesto, že člen orgánu zahraniční právnické osoby je dle EU nařízení příslušen do českého systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění. V takové situaci lze jen doporučit komerční pojištění.

Příklad č. 4

Člen představenstva společnosti se sídlem v České republice a společnosti se sídlem ve Slovenské republice má bydliště pro účely EU nařízení v České republice a vykonává zde podstatnou část činnosti. Z tohoto důvodu mu byl vystaven okresní správou sociálního zabezpečení v České republice přenositelný dokument (A1 certifikát) potvrzující příslušnost k českým právním předpisům. Obě společnosti, česká i slovenská, budou za tohoto zaměstnance ve smyslu českých pojistných předpisů odvádět pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Zákonné pojištění Kooperativa za tohoto člena představenstva z jeho odměn nebude v České republice odváděno (ani povinné pojistné obdobného druhu v jiném státě).

3 Aplikace bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení uzavřených Českou republikou

Jak je uvedeno v úvodu tohoto článku, Česká republika uzavírá i bilaterální smlouvy, které se vztahují na sociální zabezpečení. Na rozdíl od EU nařízení, která pokrývají celou oblast sociálního zabezpečení v širším kontextu, je u bilaterálních smluv vždy třeba ověřit jejich konkrétní věcný rozsah. Všechny 20 aktuálně uzavřených smluv o sociálním zabezpečení se vztahují na určení příslušnosti k sociálnímu zabezpečení. Avšak jen některé z nich se vztahují na veřejné zdravotní pojištění a jen některé z nich obsahují úpravu týkající se zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. S ohledem na téma tohoto článku se zabýváme především touto poslední oblastí pojištění, nicméně upozorňujeme, že při aplikaci bilaterálních smluv je vždy třeba zkoumat jejich přesný text a v tomto ohledu i jejich věcný rozsah. Připomeňme si ještě jedno důležité pravidlo. Na rozdíl od EU nařízení v případě bilaterálních smluv neexistuje princip pojištění v jediném státě. Pokud by zaměstnanec pracoval v obou smluvních státech, z každého jednotlivého zaměstnání bude pojištěn v daném státě. Vraťme se ale k zákonnému pojištění při pracovních úrazech a nemocích z povolání.

Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení lze z hlediska jejich věcného rozsahu a toho, jakým způsobem je formulován závazek, pokud jde o odvětví pracovních úrazů a nemocí z povolání, rozdělit do čtyř základních skupin:

- bilaterální smlouvy, které ve svém věcném rozsahu vyjmenovávají jednotlivé dávky, včetně dávek při pracovním úrazu a nemoci z povolání, a současně odkazují na právní předpisy, které tyto dávky upravují;
- bilaterální smlouvy, které ve svém věcném rozsahu uvádějí pouze dávky, opět včetně dávek při pracovním úrazu a nemoci z povolání, ale není v nich uveden odkaz na příslušné právní předpisy;
- bilaterální smlouvy odkazující pouze svým výčtem na právní předpisy upravující určitá odvětví pojištění včetně pojištění pro případ pracovních úrazů a nemocí z povolání, které však ve svém věcném rozsahu jednotlivé dávky nepokrývají;
- bilaterální smlouvy, které ve věcném rozsahu dávky při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání neobsahují, a ani ve výčtu právních předpisů, na které se tyto smlouvy vztahují, se předpisy upravující oblast dávek při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání neobjevují.

Seznam bilaterálních smluv uzavřených Českou republikou včetně jejich plného textu je možné nalézt na stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí.⁶

3.1 Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení, které ve svém věcném rozsahu vyjmenovávají dávky při pracovním úrazu a nemoci z povolání a současně odkazují na právní předpisy, které tyto dávky upravují (např. smlouva s Makedonií a Tuniskem)

Jelikož tyto bilaterální smlouvy ve svém věcném rozsahu vyjmenovávají dávky při pracovním úrazu a nemoci z povolání a současně odkazují na právní předpisy, které tyto dávky upravují, lze uzavřít, že pokud má český či zahraniční zaměstnavatel zaměstnance příslušného do českého systému sociálního zabezpečení, zaměstnavatel je povinen ze mzdy tohoto zaměstnance odvádět v České republice i Zákonné pojištění Kooperativa. To samozřejmě platí i přesto, že pracovněprávní vztah byl uzavřen dle zahraničních pracovněprávních předpisů. Naopak, obdobně jako podle EU nařízení, z odměny členů orgánů právnických osob se Zákonné pojištění Kooperativa v České republice neodvádí.

Pravidla pro poskytování věcných dávek a zdravotní péče v případě vzniku pracovního úrazu se v takovém případě budou řídit českými právními předpisy (tj. dle českého zákoníku práce a vyhlášky) a náklady na příslušné dávky by nesla Česká republika prostřednictvím příslušné instituce spravující Zákonné pojištění Kooperativa.

Pokud by zaměstnanec dle bilaterální smlouvy nepodléhal českému systému sociálního zabezpečení (pro zaměstnance by bylo vystaveno potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení druhého smluvního státu, tzv. Certificate of Coverage, což může nastat i po dobu jeho

⁶ Dvoustranné smlouvy o sociálním zabezpečení. MPSV [online]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/web/cz/dvoustranne-smlouvy-o-socialnim-zabezpeceni>.

výkonu pracovní činnosti v České republice), povinnost odvádět Zákonné pojištění Kooperativa v České republice nevzniká. V takovém případě je toto pojistné odváděno podle zahraničních předpisů.

Příklad č. 5

Osoba zaměstnaná u tuniského zaměstnavatele na základě pracovní smlouvy uzavřené podle tuniských pracovních právních předpisů bude vyslána svým tuniským zaměstnavatelem na území České republiky, aby zde pracovala pro českou společnost (českého „ekonomického“ zaměstnavatele). Vyslání je plánováno na období tří let s možností následného prodloužení o další dva roky. Podle čl. 9 česko-tuniské smlouvy o sociálním zabezpečení⁷ bude tato osoba po dobu prvních 36 měsíců nadále povinně podléhat, pokud jde o tuto práci, tuniským právním předpisům upravujícím oblast pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, jakož i tuniským předpisům upravujícím odškodnění při pracovních úrazech a nemocech z povolání.

Po uplynutí tříletého období se dohodly česká a tuniská společnost na prodloužení vyslání zaměstnance do České republiky o další dva roky. V důsledku prodloužení vyslání již však nebude možné, aby zaměstnanec nadále zůstal pojištěn v tuniském systému pojištění podle článku 9 česko-tuniské smlouvy o sociálním zabezpečení⁸. Začne se na něj podle článku 8 česko-tuniské smlouvy vztahovat legislativa místa výkonu práce, tedy české právní předpisy upravující oblast pojistného na sociální zabezpečení, a zaměstnanec tak přejde do českého systému sociálního zabezpečení, veřejného zdravotního pojištění a Zákonného pojištění Kooperativa.

V tomto případě, kdy se česko-tuniská smlouva o sociálním zabezpečení vztahuje na všechna odvětví českého pojištění, bude postup obdobný jako v příkladu č. 3 výše. Český ekonomický zaměstnavatel bude muset za svého ekonomického zaměstnance začít platit pojistné na zdravotní pojištění v České republice, protože bude i plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti. Vzhledem k tomu, že se jedná o smluvní stát z hlediska sociálního zabezpečení, odvody na sociální zabezpečení bude odvádět tuniský právní zaměstnavatel. Rovněž povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa v České republice vzniká tuniskému zaměstnavateli bez ohledu na to, že pracovní právní vztah je mezi zaměstnancem a jeho tuniským zaměstnavatelem uzavřen dle cizího pracovní právního předpisu.

3.2 Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení, které ve svém věcném rozsahu vyjmenovávají dávky při pracovním úrazu a nemoci z povolání, avšak neodkazují na právní předpisy, které tyto dávky upravují (např. smlouva s Ukrajinou, Ruskem, Albánií, Chorvatskem a Tureckem)

Vzhledem k tomu, že jednoznačným záměrem smluvních stran bylo i u tohoto druhu bilaterálních smluv sjednat, aby se vztahovaly na vyjmenované dávky při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání, přestože tyto smlouvy výslovně neodkazují na právní předpisy upravující tyto dávky, vzniká zaměstnavateli, na jehož zaměstnance se vztahuje česká právní úprava, povinnost odvádět Zákonné pojištění Kooperativa v České republice. Bylo by nelogické, aby měl zaměstnavatel povinnost zaměstnanci nahradit škodu a na druhé straně neměl možnost se pro tento případ zákonně pojišť jako jiní zaměstnavatelé. V konečném důsledku by taková situace mohla jednak ohrozit nároky samotných zaměstnanců a pro zaměstnavatele by mohla znamenat značné finanční ztráty. V této situaci také není rozhodující, zda pracovní právní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem byl uzavřen dle českých, nebo zahraničních pracovních právních předpisů.

Pravidla pro poskytování věcných dávek a zdravotní péče, respektive náhrada účelně vynaložených nákladů spojených s léčením, v případě vzniku pracovního úrazu se budou řídit dle českých právních předpisů (tj. dle českého zákoníku práce a vyhlášky) a náklady na příslušné dávky by nesla Česká republika prostřednictvím příslušné instituce spravující Zákonné pojištění Kooperativa.

Obdobně jako u předchozího typu bilaterálních smluv může nastat i situace, že by zaměstnanec nepodléhal českému systému sociálního zabezpečení, a to i pokud by pracoval v České republice. V takovém případě bylo pro zaměstnance vystaveno potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení, tzv. Certificate of Coverage, potvrzující jeho příslušnost k zahraničním právním předpisům, a povinnost odvádět Zákonné pojištění Kooperativa v České republice nevzniká. Povinnost odvodu pojistného se v takovém případě řídí předpisy druhého smluvního státu.

3.3 Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení, které pouze ve výčtu právních předpisů odkazují na určitá odvětví sociálního pojištění včetně pojištění pro případ úrazu a nemoci z povolání (např. smlouva s Bosnou a Hercegovinou)

I v případě aplikace tohoto typu bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení vzniká zaměstnavateli povinnost odvádět za svého zaměstnance, který je účasten českého systému sociálního zabezpečení (ev. zdravotního pojištění, pokud se na něj konkrétní smlouva vztahuje), Zákonné pojištění Kooperativa v České republice. Obdobně jako v předchozích případech není rozhodující, zda pracovní právní vztah mezi

⁷ 9/2018 Sb. m. s.

⁸ Výjimka podle článku 11 česko-tuniské smlouvy o sociálním zabezpečení, o kterou bylo požádáno, nebyla v našem modelovém příkladu povolena.

zaměstnavatelem a zaměstnancem byl uzavřen dle zahraničních pracovněprávních předpisů. Pravidla pro poskytování věcných dávek a zdravotní péče, respektive náhrada účelně vynaložených nákladů spojených s léčením v případě vzniku pracovního úrazu by se pak řídily dle českých právních předpisů (tj. dle českého zákoníku práce a vyhlášky) a náklady na příslušné dávky by nesla Česká republika prostřednictvím příslušné instituce spravující Zákonné pojištění Kooperativa.

Pokud by zaměstnanec nepodléhal českému systému sociálního zabezpečení po dobu výkonu pracovní činnosti v České republice, jeho zaměstnavateli by povinnost odvádět v České republice Zákonné pojištění Kooperativa nevznikla. Zaměstnanci by v tomto případě bylo vystaveno potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení druhého smluvního státu, tzv. Certificate of Coverage. Za tohoto zaměstnance by bylo odváděno jeho zaměstnavatelem pojistné na zákoné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání do státu, jehož příslušná instituce Certificate of Coverage vystavila.

3.4 Bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení, které ve svém věcném rozsahu neupravují dávky při pracovním úrazu a nemoci z povolání a ani ve výčtu právních předpisů, na které se bilaterální smlouvy vztahují, neodkazují na právní předpisy, které tyto dávky upravují (např. smlouva s USA, Jižní Koreou, Austrálií, Japonskem a Kanadou)

Tento typ bilaterálních smluv neupravuje dávky při pracovním úrazu a nemoci z povolání a ani ve výčtu právních předpisů, na které se bilaterální smlouva vztahuje, neodkazuje na právní předpisy, které tyto dávky upravují. Pokud je určena jako příslušná česká legislativa a současně pracovněprávní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem je uzavřen podle zahraničních pracovněprávních předpisů, nevzniká zaměstnavateli povinnost odvádět za tohoto zaměstnance Zákonné pojištění Kooperativa v České republice.

Pokud by však mezi zahraničním zaměstnavatelem a zaměstnancem byl uzavřen pracovněprávní vztah podle českého zákoníku práce a zaměstnanec byl z příslušné činnosti dle bilaterální smlouvy účasten českého systému sociálního zabezpečení (ev. zdravotního pojištění, pokud se na něj příslušná bilaterální smlouva vztahovala), zahraničnímu zaměstnavateli by pak vznikla povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa v České republice.

Příklad č. 6

Osoba zaměstnaná u korejského zaměstnavatele se sídlem na území Korejské republiky na základě pracovní smlouvy uzavřené podle korejských právních předpisů bude vyslána svým korejským zaměstnavatelem na území České republiky, aby zde pro něho vykonávala práci. Podle čl. 8 česko-korejské smlouvy o sociálním zabezpečení⁹ bude tato osoba po dobu prvních 60 měsíců nadále

povinně podléhat, pokud jde o tuto práci, korejským právním předpisům upravujícím oblast sociálního zabezpečení. Česko-korejská smlouva o sociálním zabezpečení pokrývá pouze oblast pojistného na sociální zabezpečení, nikoliv oblast veřejného zdravotního pojištění, zdravotního pojištění v České republice se proto tento zaměstnanec bude účastnit na komerční bázi.

Po uplynutí 60měsíční lhůty dojde k prodloužení vyslání o jeden rok (vyvstala potřeba, aby zaměstnanec pokračoval i nadále v práci na území České republiky). Po této době podle článku 8 česko-korejské smlouvy o sociálním zabezpečení přejde zaměstnanec do českého systému sociálního zabezpečení (o výjimku podle čl. 10 česko-korejské smlouvy o sociálním zabezpečení nebylo žádáno).

Korejský zaměstnavatel bude muset začít platit pojistné na sociální zabezpečení České správě sociálního zabezpečení. Zdravotní pojištění v České republice bude nadále povinně hrazeno na komerční bázi. Povinnost platit Zákonné pojištění Kooperativa v České republice nevzniká, neboť česko-korejská smlouva o sociálním zabezpečení dávky při pracovních úrazech a nemocech z povolání neupravuje ani ve svém věcném rozsahu neodkazuje na právní předpisy upravující tyto dávky. V tomto případě vycházíme z toho, že pracovní smlouva je uzavřena podle zahraničních právních předpisů.

4 Státy, s nimiž Česká republika neuzavřela bilaterální smlouvu o sociálním zabezpečení

V případě zaměstnanců z tzv. nesmluvních států (tj. států, na které se nevztahují EU nařízení, nebo států, s nimiž Česká republika neuzavřela bilaterální smlouvu o sociálním zabezpečení) se bude situace odvíjet od toho, s kým a jaký pracovněprávní vztah je se zaměstnancem uzavírán.

V případě zaměstnance z nesmluvního státu, který uzavře pracovní smlouvu podle zákoníku práce se zaměstnavatelem se sídlem v České republice, bude situace standardní. Zaměstnanec bude podléhat nejen veřejnému zdravotnímu, ale i sociálnímu pojištění, jakož i Zákonnému pojištění Kooperativa.

Pokud bude zaměstnanec vyslán do České republiky svým zaměstnavatelem z nesmluvního státu, nebude povinně účasten veřejného zdravotního pojištění ani sociálního pojištění. Pouze pokud by se jednalo o osobu s trvalým pobytem na území České republiky, byla by tato osoba samoplátcem jako osoba bez zdanitelných příjmů z hlediska veřejného zdravotního pojištění, případně by se mohla stát tzv. zahraničním zaměstnancem ve smyslu zákona o nemocenském pojištění. Povinnost odvodu Zákonného pojištění Kooperativa

⁹ 80/2008 Sb. m. s.

v České republice by zahraničnímu zaměstnavateli vznikla pouze tehdy, pokud by mezi zaměstnancem a tímto zahraničním zaměstnavatelem byl uzavřen pracovněprávní vztah dle českého zákoníku práce.

5 Závěr

Jak vyplývá z našeho článku, zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání nelze opomíjet. Je vždy potřeba v úvahu vzít jak EU nařízení, tak konkrétní znění bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení i samotné vyhlášky. Pak podle toho,

o jakého zaměstnance a jakého zaměstnavatele se jedná, zda je daný zaměstnanec příslušen do českého systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění a v neposlední řadě jakým právním předpisem se řídí pracovněprávní vztah uzavřený mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, můžeme správně určit, zda bude za daného zaměstnance odváděno Zákonné pojištění Kooperativa v České republice, či nikoliv. Pokud povinnost odvodu tohoto zákonného pojištění za zaměstnance nevzniká, s ohledem na rizika, která s sebou nese každý výkon zaměstnání, je vhodné sjednat alespoň komerční pojištění.

Právní význam lékařského posudku o nezpůsobilosti zaměstnance k výkonu práce

doc. JUDr. Martin Štefko, Ph.D.

Právnická fakulta Univerzity Karlovy v Praze;
Kocián Šolc Balašík, advokátní kancelář, s.r.o.

Tento příspěvek vznikl díky finanční podpoře poskytované v rámci výzkumného projektu „Soukromé právo a výzvy dneška“, id. č. Q03.

1 Úvod

Zdravotní způsobilost zaměstnance je dnes upravena jako předpoklad stanovený právními předpisy, jenž podmiňuje vůbec přidělení práce tomuto zaměstnanci. Zaměstnavatel je povinen i nadále v průběhu trvání pracovního poměru, resp. pracovněprávního vztahu a služební orgán ve služebním poměru sledovat zdravotní způsobilost zaměstnance a podle okolností případu zdravotně nezpůsobilému zaměstnanci nepřidělit práci,¹ převést jej na jiné vhodné pracovní či služební místo, či s ním dokonce skončit pracovní poměr, pracovněprávní vztah a služební poměr. Služební právo pak v určitých případech se zdravotní nezpůsobilostí státního zaměstnance spojuje skončení služebního poměru ze zákona.



Posuzování zdravotní způsobilosti zaměstnance je obecně upraveno v zákoně č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, ve znění pozdějších předpisů pro všechny žadatele o posudek poskytovatelů zdravotních služeb, jedná se však pouze o obecný rámec posuzování. Speciální předpisy existují pro celou řadu specifických profesí. V tomto článku to bude nicméně tato obecná úprava, kterou budeme analyzovat z hlediska právního významu lékařského posudku. K vydání lékařského posudku pro účely posouzení zdravotní způsobilosti pro výkon práce je příslušný poskytovatel pracovnělékařských služeb, s nímž zaměstnavatel sjednal, že bude zaměstnavateli a jeho zaměstnancům, resp. osobám ucházejícím se o výkon práce, poskytovat pracovnělékařské služby.

Ač je tato úprava z legislativně-technického hlediska považována za zdařilou, v praxi působí velké problémy právě v oblasti posudkové péče, což dokládá zejména judikatura a výběrová šetření uskutečněná sociálními partnery. S odkazem na praxi lze konstatovat, že se vůbec neujala představa

¹ Zaměstnavatel nesmí umožnit výkon práce zaměstnanci, který by nebyl zdravotně způsobilý k jejímu výkonu.

poskytovatele pracovnělékařských služeb jako odborné pomoci zaměstnavateli při zajištění ochrany zdraví zaměstnanců při práci. Zaměstnavatelé se oprávněně ptají, proč mají platit za lékařský posudek, který jim nedává žádnou právní jistotu. Zaměstnavatelé chtějí platit za služby, které jim dávají solidní podklad pro další postup vůči zaměstnanci.

2 Pracovněprávní souvislosti

Zákon č. 262/2005 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“ či „ZP“), neobsahuje pochopitelně úpravu posudkové péče, což platilo již za účinnosti prvního československého zákoníku práce. Platná úprava ponechává její úpravu zákonu č. 373/2011 Sb.² Zaměstnavatel je povinen nechat posoudit zdravotní způsobilost zaměstnance při vzniku pracovního poměru, resp. při výkonu práce na základě některé z dohod o práci konané mimo pracovní poměr, jedná-li se o rizikovou práci.

Zaměstnavatel je dále povinen při určování požadovaného množství požadované práce, pracovního tempa nebo normy spotřeby práce vzít v úvahu fyziologické a neuropsychické možnosti zaměstnance, což očividně předpokládá spolupráci s poskytovatelem pracovnělékařských služeb.

Zaměstnavatel je dále povinen převést zaměstnance na jinou vhodnou práci, pokud zaměstnanec pozbyl vzhledem ke svému zdravotnímu stavu podle lékařského posudku vydaného poskytovatelem pracovnělékařských služeb nebo rozhodnutí příslušného správního orgánu, který lékařský posudek přezkoumává, dlouhodobě způsobilosti konat dále dosavadní práci či nesmí-li podle lékařského posudku vydaného poskytovatelem pracovnělékařských služeb nebo rozhodnutí příslušného správního orgánu, který lékařský posudek přezkoumává, dále konat dosavadní práci pro pracovní úraz, onemocnění nemocí z povolání nebo pro ohrožení touto nemocí anebo dosáhl-li na pracovišti určeném rozhodnutím příslušného orgánu ochrany veřejného zdraví nejvyšší přípustné expozice.

Povinnost zaměstnavatele převést zaměstnance na jinou práci dle § 41 odst. 1 písm. b) ZP je vždy spojena s podmínkou vydání lékařského posudku nebo rozhodnutí příslušného správního orgánu. Pokud by znalecký posudek nebo nový lékařský posudek určil, že zaměstnanec je způsobilý k určitému druhu práce, musí zaměstnavatel zaměstnance na jinou práci převést, ledaže zaměstnavatel nemá pro zaměstnance jinou vhodnou práci. Při tomto postupu je ovšem nutno mít na paměti, že dle judikatury Nejvyššího soudu se převedením na jinou práci vylučuje možnost skončení pracovního poměru výpovědí dle § 52 písm. d) ZP.³ Na tuto úpravu navazuje zákon č. 373/2011, o specifických zdravotních službách (dále jen „zákon o specifických zdravotních službách“ či „ZSZS“), který stanoví, že zaměstnavatel je povinen vůči zaměstnancům postupovat podle lékařského posudku o jejich zdravotní způsobilosti.

Zákonodárce umožňuje zaměstnavateli skončit pracovní poměr, pokud zaměstnanec není schopen konat nadále práci. Zaměstnavateli může dát zaměstnanci výpověď na základě lékařského posudku, ať už pro pracovní úraz, onemocnění nemocí z povolání, ohrožení touto nemocí, dosažení expozice, nebo pro dlouhodobou pracovní nezpůsobilost. Pro platnost výpovědi z pracovního poměru podané podle § 52 písm. d) ZP je přitom rozhodný stav v době výpovědi, tedy ke dni, v němž byla výpověď řádně doručena zaměstnanci do vlastních rukou. K případným změnám zdravotního stavu zaměstnance a dalších rozhodných okolností, k nimž by došlo dodatečně (až poté, co se výpověď řádným doručením stala perfektní), se při posuzování platnosti výpovědi nepřihlíží. Při rozvázání pracovního poměru z tohoto důvodu dále náleží zaměstnanci odstupné ve výši nejméně dvanáctinásobku průměrného výdělků.

V souladu s komentářovou literaturou výpověď zaměstnavatele z pracovního poměru daná zaměstnanci podle § 52 písm. d) ZP není neplatným pracovněprávním jednáním jen proto, že zaměstnavatel přistoupil k výpovědi pro nezpůsobilost zaměstnance konat dále dosavadní práci pro pracovní úraz (která byla následně potvrzena), aniž by k tomu měl (předem) k dispozici posouzení zdravotního stavu zaměstnance lékařem. Tento postup ovšem nedoporučujeme a domníváme se, že zaměstnavatel, který se nespokojí se svým úsudkem a snaží se zjistit zdravotní stav svého zaměstnance všemi dostupnými prostředky, bude v procesně lepší situaci.⁴

Z judikatury vyplývá, že nesmí-li zaměstnanec podle lékařského posudku vydaného poskytovatelem pracovnělékařských služeb dále konat dosavadní práci pro pracovní úraz, je zaměstnavatel povinen převést zaměstnance na jinou práci, popřípadě mu může dát z tohoto důvodu výpověď z pracovního poměru.⁵ V rámci dalšího postupu je ovšem nutno zohlednit mezery v platné právní úpravě, jež nastaly s reformou poskytování zdravotní péče.

Rovněž zaměstnanec může, je-li vážně ohroženo jeho zdraví a zaměstnavatel nereaguje odpovídajícím způsobem dle § 56 odst. 1 písm. a) ZP, okamžitě zrušit pracovní poměr. Toto právní jednání je zaměstnanec oprávněn učinit na základě lékařského posudku stanovujícího, že zaměstnanec nemůže dále konat práci bez vážného ohrožení svého zdraví, jestliže mu zaměstnavatel neumožní výkon jiné pro něho vhodné práce v době 15 dnů ode dne předložení tohoto posudku.

Lékařský posudek vydaný poskytovatelem pracovnělékařských služeb může být vydán též za jiným účelem, než je posouzení zdravotní způsobilosti k práci. Zaměstnavatel v součinnosti se zaměstnancem může žádat o vydání lékařského posudku za účelem objektivizovaného zjištění, zda je určité onemocnění způsobeno pracovním úrazem nebo nemocí z povolání. Tento posudkový závěr může být ovšem uveden již v lékařském posudku o zdravotní způsobilosti k práci, pokud je v době jeho vydání zjištělné, že důvodem

² Úprava týkající se přímo lékařských posudků je obsažena pouze v ustanovení § 347 odst. 1 ZP, týkajícím se ohrožení nemocí z povolání. Je zde stanoveno, že „[l]ékařský posudek o ohrožení nemocí z povolání vydává poskytovatel zdravotních služeb příslušný k vydání lékařského posudku o nemocí z povolání“.

³ K tomu především rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 5. 2013, sp. zn. 21 Cdo 547/2012.

⁴ K tomu zejména rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 16. 12. 2013, sp. zn. 21 Cdo 224/2013.

⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 11. 2013, sp. zn. 21 Cdo 3018/2012.

dlouhodobého pozbytí zdravotní způsobilosti konat dosavadní práci je pracovní úraz nebo nemoc z povolání. Posudkový závěr o tom, zda zdravotní stav posuzované osoby splňuje předpoklady nebo požadavky, ke kterým byla posuzována, je pak možno využít v rámci jednání o náhradu újmy způsobené pracovním úrazem či nemocí z povolání.

Dle § 245 odst. 2 ZP může poskytovatel pracovnělékařských služeb zakázat výkon práce mladistvému zaměstnanci, protože tato práce ohrožuje jeho zdraví, a v tom případě je zaměstnavatel povinen do doby, než bude mladistvý zaměstnanec moci tuto práci konat, mu poskytnout jinou přiměřenou práci, odpovídající pokud možno jeho kvalifikaci.

Pracovněprávní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr vždy vykazovaly určité odlišnosti od pracovního poměru. Pro obě dohody, resp. pracovněprávní vztahy jimi založené je příznačná nízká ochrana zaměstnance před skončením základního závazkového vztahu. Podle § 77 odst. 2 písm. g) ZP pro dohody o pracovní činnosti neplatí ustanovení zákoníku práce o skončení pracovního poměru. U dohody o pracovní činnosti je proto upraveno právo smluvních stran skončit dohodu výpovědí z jakéhokoliv důvodu nebo bez uvedení důvodu s 15denní výpovědní dobou, která začíná dnem, v němž byla výpověď doručena druhému účastníku. Zákoník práce upravuje i možnost okamžitého zrušení pracovního poměru založeného dohodou o pracovní činnosti, a to v § 77 odst. 4 písm. c), ovšem jen pro případ, kdy důvody okamžitého zrušení jsou totožné s těmi, které stanoví zákoník práce pro pracovní poměr.

Žádný výpovědní důvod by neměl znamenat akceptaci americké doktríny „termination at will“, tímto důvodem by neměl být diskriminační či amorální důvod. K této problematice se však již vyjádřil Nejvyšší soud ve stanovisku K některým otázkám dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr (§ 232 až 239 zák. práce), sp. zn. Cjpj 160/79, které je v této části použitelné dodnes. Ve stanovisku kolegia Nejvyššího soudu je uvedeno: „*Odvolací soud ve svém potvrzujícím rozsudku pak dospěl k závěru, že se zřetelem k zvláštní úpravě dohod o pracovní činnosti lze v řízení o platnost zrušení těchto dohod zkoumat jen platnost způsobu zrušovacího projevu z hlediska ustanovení § 242 odst. 1 písm. a/ až e/ zák. práce a nikoliv z hlediska existence jeho důvodu.*“⁶ Stejný právní názor vyslovil Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 23. 6. 1972, sp. zn. 4 Cz 15/72. Toto rozhodnutí bylo publikováno pod č. 40/1973 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek a soudy by z něj měly vycházet. V souladu s touto judikaturou tedy soud nepřezkoumává důvod výpovědi, ale

pouze to, že je výpověď písemná a je doručena druhé straně. Pokud jsou tyto podmínky splněny, neexistují žádné důvody pro neplatnost výpovědi.

3 Lékařský posudek

Lékařský posudek vydává poskytovatel zdravotních služeb, který je k tomu dle zákona nebo speciální právní úpravy oprávněn, a to na žádost pacienta nebo jiné k tomu oprávněné osoby či subjektu. V našich případech se jedná výlučně o žádost zaměstnavatele, v praxi se však někdy stane, že i sám posuzovaný zaměstnanec prostě k posudkovému lékaři přijde a ten posoudí jeho zdravotní stav a vydá lékařský posudek.

V zákoně č. 373/2011 Sb. je zřetelně patrná ideová inspirace rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, sp. zn. 4 Ads 81/2005-125, a nálezením pléna Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 11/08. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku konstatoval, že „*lékaři nerozhodují při výkonu zdravotní péče o právech a povinnostech občanů týkajících se jejich zdraví*“. Lékařský posudek tak není rozhodnutím, kterým jsou konstituovány či deklarovány práva a povinnosti veřejnoprávní povahy. Lékaři pouze vydávají „*při výkonu zdravotní péče na základě posouzení zdravotního stavu pacienta posudky*“, že „*posudek zařízení (lékaře) závodní preventivní péče je odborným dobrozdáním o naplnění hypotézy*“ v ustanoveních zákoníku práce a že „*jde ve smyslu právních předpisů o závodní preventivní péči o službu poskytovanou zaměstnavateli, aby byl s to dostát svým zákonným povinnostem*“.⁷ Proto jsou dle Nejvyššího správního soudu lékařské posudky i přezkumné úkony příslušného správního úřadu, kterým byl lékařský posudek přezkoumán, vyloučeny ze soudního přezkumu ve správním soudnictví.

V následném řízení před Ústavním soudem se pak v zamítavém rozhodnutí Ústavní soud vyjádřil tak, že lékařské posudky budou i co do obsahu přezkoumávat obecné soudy, neboť lékařské posudky nejsou nadány presumpcí správnosti.⁸

Přesto zůstává v konkrétních soudních řízeních u civilních a správních soudů stále sporné, zda lékařský posudek poskytovatele pracovnělékařských služeb je pouze službou poskytovanou zaměstnavateli,⁹ či zda je posudek pro zaměstnavatele a zaměstnance závazný jako správní rozhodnutí.¹⁰ Zdá se, že mezi soudci senátu 21 Cdo Nejvyššího soudu převládá aspoň prozatím názor, který výslovně formuloval dr. Ptáček v komentáři vydavatelství C. H. Beck.¹¹

⁶ Celý citovaný úsek, na který přímo navazuje tato pasáž, zní: „*Ve věci sp. zn. 5 C 353/77 obvodního soudu pro Prahu 7 domáhal se pracovník neplatnosti skončení dohody o pracovní činnosti výpovědi. Neplatnost výpovědi spatřoval v tom, že mu byla dána z neexistujících důvodů. V řízení bylo zjištěno, že účastníci uzavřeli písemnou dohodu o pracovní činnosti, podle níž se žalobce zavázal provádět pro organizaci přepravní kontrolu na elektrických drahách. Z obsahu dohody nevyplývalo, že mezci účastníky byl sjednán způsob jejího zrušení ani výpovědní lhůta, případně okamžité zrušení dohody. Soud prvního stupně žalobu zamítl a v odůvodnění rozsudku dovořil, že za situace, kdy způsob zrušení z dohody nevyplývá, mohla být dohoda o pracovní činnosti zrušena jen výpovědí z jakéhokoliv důvodu s jednoměsíční výpovědní lhůtou podle § 237 odst. 2 zák. práce, jak se také stalo.*“

⁷ Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, čj. 4 Ads 81/2005-125.

⁸ Proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla podána ústavní stížnost, kterou Ústavní soud nálezením ze dne 23. 9. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 11/08, zamítl.

⁹ Srov. názor soudce Nejvyššího soudu Ptáčka in PICHRT, J. a kol. *Zákoník práce. Zákon o kolektivním vyjednávání. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 163.

¹⁰ STRÁNSKÝ, J. Závaznost posudku o zdravotní způsobilosti zaměstnance k výkonu práce. *Právní rozhledy*. 2017, (8), s. 283.

¹¹ PTÁČEK, L. in BÉLINA, M., DRÁPAL, L. a kol. *Zákoník práce. Komentář*. 3. vydání. 2019, C. H. Beck, 2019, s. 312.

4 Právní účinky lékařského posudku

Lékařský posudek lze pro zamýšlené účely uplatnit nejpozději 90. den od jeho vydání, resp. do 10 pracovních dnů ode dne prokazatelného doručení lékařského posudku potvrzeného správním úřadem v rámci přezkumu. Pouze v uvedené lhůtě může posuzovaná osoba předat lékařský posudek osobě, které z něj vyplývají práva nebo povinnosti, a tato osoba může na základě takto uplatněného posudku začít konat.

Počátek právní účinnosti lékařského posudku je dán v návaznosti na to, jaký závěr lékařský posudek obsahuje. Právní posudek může být jednak se závěrem o zdravotní nezpůsobilosti, dlouhodobém pozbytí zdravotní způsobilosti posuzované osoby nebo zdravotní způsobilosti s podmínkou, která je stanovena poprvé. V tom případě nastávají právní účinky pro osobu, které byl předán, dnem jeho prokazatelného předání. Může jít též o lékařský posudek se závěrem o zdravotní způsobilosti posuzované osoby nebo zdravotní způsobilosti s podmínkou, která je v lékařském posudku vydaném pro stejný účel uvedena opakovaně a spočívá v užívání určitého kompenzačně upraveného zařízení nebo zdravotnického prostředku. V tom případě nastávají právní účinky pro osobu, které byl předán, dnem, kdy končí platnost předcházejícího posudku, nejdříve však dnem uplynutí lhůty pro podání návrhu na jeho přezkoumání nebo dnem prokazatelného doručení rozhodnutí o potvrzení posudku správním úřadem, který poskytovateli udělil oprávnění k poskytování zdravotních služeb. Případně může jít o lékařský posudek o zdravotním stavu, kdy právní účinky nastávají pro osobu, které byl předán, dnem uplynutí lhůty pro podání návrhu na jeho přezkoumání nebo dnem prokazatelného doručení rozhodnutí o potvrzení posudku správním úřadem, který poskytovateli udělil oprávnění k poskytování zdravotních služeb. To znamená, že lékařský posudek, který potvrzuje zdravotní způsobilost nebo zdravotní stav, není právně účinný dříve než za 10 pracovních dnů od jeho vydání, za předpokladu, že nebyl podán návrh na jeho přezkoumání.

V případě, že se obě oprávněné osoby (posuzovaná osoba a osoba, které vznikají uplatněním lékařského posudku práva a povinnosti) vzdají práva na přezkoumání lékařského posudku se závěrem podle odst. 4 písm. b) § 44 ZSZS (lékařský posudek o zdravotní způsobilosti se závěrem zdravotně způsobilý nebo zdravotně způsobilý s opakující se podmínkou) nebo se závěrem dle § 44 odst. 4 písm. c) ZSZS (lékařský posudek o zdravotním stavu), nastávají právní účinky tohoto posudku prvním pracovním dnem následujícím po dni, kdy se vzdala práva na odvolání poslední z oprávněných osob.

Závěr o tom, že zaměstnanec pozbyl zdravotní způsobilosti k výkonu určité práce, je vždy pro zaměstnance i zaměstnavatele problematický. Do zdravotního stavu zaměstnance se promítá celá řada pracovních i mimopracovních souvislostí, ztráta zaměstnání navíc může mít pro zaměstnance i celou

jeho rodinu devastující efekt, proto je vždy vhodné pro zaměstnavatele zvážit, zda i za této situace není možné, aby práci nadále vykonával za určitých zvlášť upravených podmínek. Je-li to možné, pak je nutno důsledně vyžadovat na poskytovateli pracovnělékařských služeb, aby tyto podmínky jasně a určitě vymezil formou posudkového závěru „způsobilý s podmínkou“.¹² Stane-li se tak, pak je zaměstnanec způsobilý k výkonu konkrétní práce „zdravotně způsobilý podmíněně“, tedy pouze za určitých okolností, které jsou v posudkovém závěru výslovně uvedeny. Takovou podmínkou nemůže být dle rozhodovací praxe Magistrátu hl. města Prahy změna místa výkonu práce (za jinou prodejnu) či úplné vyloučení konání práce (u rehabilitačního asistenta omezení v nošení břemen na 2 kg).

Podmínka může být dle okolností konkrétního případu stanovena poskytovatelem pracovnělékařských služeb v podobě nutného používání specifických zdravotních prostředků (např. brýlí nebo speciálních rukavic při alergiích) nebo jako omezení, týkající se např. časového rozsahu práce či práce v nočních hodinách, práce ve výškách, zvedání břemen či vystavování jiným konkrétním rizikovým faktorům. Podmíněná zdravotní způsobilost přitom obecně není okolností opravňující zaměstnavatele k vyřazení zaměstnance z práce či k jednostranné změně druhu práce¹³ či k jednostrannému skončení pracovněprávního vztahu.¹⁴

4.1 Jen důkaz

Nejvyšší správní soud se v souvislosti s otázkou právní povahy lékařského posudku zdravotního stavu zabýval povahou lékařského posudku, který zakládá určitá práva a povinnosti mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem v okamžiku, kdy se jedná o to, zda je zaměstnanec způsobilý k výkonu určité práce. Nejvyšší správní soud judikoval, že případný poukaz na to, že obecné soudy nepodrobují soudnímu přezkumu obsah takového lékařského posudku, neobstojí.¹⁵ Obecné soudy totiž v pracovněprávních sporech správně zkoumají pouze existenci relevantního lékařského posudku a jeho obsah nepřezkoumávají. Jedná se však o zákonodárcem zamýšlený důsledek podle § 70 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „soudní řád správní“), který stanoví: „... ze soudního přezkumu jsou vyloučeny úkony správního orgánu, jejichž vydání závisí výlučně na posouzení zdravotního stavu osob nebo technického stavu věcí, pokud sama o sobě neznamenaají právní překážku výkonu povolání, zaměstnání nebo podnikatelské, popřípadě jiné hospodářské činnosti.“ Pokud zákonodárce stanovil, že se určitá správní rozhodnutí ve správním soudnictví nepřezkoumávají, nelze tento fakt používat jako argument pro případný soudní přezkum takového rozhodnutí. Lékařský posudek je tedy dle soudního řádu správního nepřezkoumatelný, uzavřel NSS.

Závěr o nepřezkoumatelnosti potvrdil též Ústavní soud v nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 11/08.

¹² Viz § 43 odst. 3 ZSZS.

¹³ Srov. znění § 41 ZP.

¹⁴ Srov. znění § 52 ZP.

¹⁵ Srov. rozhodnutí NSS ze dne 7. 1. 2009, čj. 6 Ads 19/2005-130.

Ústavní soud ve svém nálezu v této souvislosti mimo jiné dovodil: „... sama okolnost, že lékařský posudek vydaný v režimu zákona o péči o zdraví lidí podléhá v souladu s ustanovením § 77 odst. 5 tohoto zákona přezkumu na základě podání, které je označeno jako návrh na přezkoumání zdravotního posudku, a že proces tohoto přezkumu se podle § 77b téhož zákona řídí, není-li v zákoně uvedeno jinak, ustanoveními zákona o správním řízení, nemění nic na povaze posudku jako podkladového materiálu, který sám o sobě do práv a povinností posuzovaného nezasahuje. Tato procedura toliko slouží k dosažení maximální objektivitě odborných závěrů posudku.“¹⁶ Ústavní soud projevil tedy právní názor, že lékařský posudek jako takový je podkladovým materiálem, nelze jej považovat za správní úkon ani závazné stanovisko. I ve věci Ústavním soudem zkoumané se nicméně jednalo o povahu posudku lékaře v rámci závodní preventivní péče, tedy posudku vydávaného v souvislosti s pracovněprávními vztahy. Přesto je pro účely tohoto výzkumu důležité, že Ústavní soud kromě jiného judikoval, že i posudek lékaře (zařízení) závodní preventivní péče, jakož i „rozhodnutí“ o jeho následném přezkumu nejsou akty vydanými správním orgánem při rozhodování o právech a povinnostech v oboru veřejné správy, a tudíž nepodléhají přezkumu ve správním soudnictví. V pracovněprávních věcech tedy zaměstnanci zbývá ochrana poskytovaná soudy v řízení občanskoprávním, tedy žaloba na neplatnost úkonu zaměstnavatele opírajícího se o posudek o zdravotní způsobilosti.

Ústavní soud tak opakovaně odmítl názor obecných soudů, včetně Nejvyššího soudu, že odborné závěry lékařského posudku v soudním řízení o neplatnost právního úkonu opírajícího se o lékařský posudek přezkoumávat nelze. Ústavní soud uvedl: „Tyto názory zcela pomíjejí judikaturu Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 23. 9. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 11/08 (N 155/50 SbNU 365, dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>) ve vztahu k určení, jaké povahy je lékařský posudek o způsobilosti zaměstnance k práci, podaný v rámci závodní preventivní péče, dospěl k závěru, že jde o odborné stanovisko lékaře, proto je nutné s ním, ve sporném řízení nakládat jako s kterýmkoliv jiným skutkovým podkladem; není nadán presumpcí správnosti a soud proto nemůže z jeho obsahu vycházet ve smyslu ustanovení § 135 odst. 2 o. s. ř. Je důkazem, který soud hodnotí jako kterýkoliv jiný s tím, že je na účastnících, jaké prostředky použijí ke zpochybnění posudkových závěrů“. Ústavní soud v návaznosti zejména na judikaturu Nejvyššího soudu proto apeloval na tyto soudy, aby v budoucnu změnilý svůj dosavadní přístup tak, aby se v civilním řízení nevyhýbaly zkoumání správnosti obsahu lékařského posudku.“¹⁷

Níže v tomtéž rozhodnutí soud uvedl: „Ústavní soud považuje za nutné zdůraznit, že nesouhlasí s názory vyslovovanými

v judikatuře obecných soudů, a jež cituje též dovolací soud, totiž že „soud v občanském soudním řízení z lékařského posudku nebo rozhodnutí orgánu státní zdravotní správy vychází (ve smyslu ustanovení § 135 odst. 2 o. s. ř.)“ a že soud v takovém řízení „nemůže dát přezkoumat znalec lékařský posudek, popř. rozhodnutí“, neboť „důvodem výpovědi není pouze zdravotní stav zaměstnance sám o sobě, ale stav zjištěný lékařským posudkem. Ústavní soud v návaznosti zejména na judikaturu Nejvyššího soudu proto apeloval na tyto soudy, aby v budoucnu změnilý svůj dosavadní přístup tak, aby se v civilním řízení nevyhýbaly zkoumání správnosti obsahu lékařského posudku.“

Za těchto okolností převládl názor Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, že lékařský posudek, který byl dříve vydán dle zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidí, (a dnes na základě zákona o specifických službách), nebyl aktem správního orgánu, a jako takový byl tedy nepřezkoumatelný v rámci soudního řízení správního. Nepřezkoumatelností se má přitom na mysli nepřezkoumatelnost medicínská, související s ustáleným názorem českých soudů, že soud nemá odborné lékařské znalosti. Soudy tedy posudky přezkoumávají pouze z hlediska úplnosti a přesvědčivosti a hodnotí je jako důkaz např. s pomocí jiných důkazů (a to zejména znaleckých posudků).

Ke stejnému závěru vede též judikatura k posudkům o zdravotním stavu vydávaným jako posudky správního orgánu. Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, čj. 4 Ads 50/2009-63, se posudek posudkové komise MPSV hodnotí jako každý jiný důkaz podle zásad upravených v procesních soudních předpisech, nicméně se zřetelem k mimořádnému významu posudků v tomto řízení. Nevzbuzuje-li takový posudek z hlediska své celistvosti a přesvědčivosti žádnou pochybnost a nebyly-li tu ani jiné skutečnosti nebo důkazy, jimiž by správnost posudku mohla být zpochybněna, je takový posudek zpravidla v řízení důkazem stěžejním.¹⁸

V návaznosti na tuto judikaturu se v doktríně objevuje koncepcce, že lékařský posudek je pouze doporučením, které slouží k „objektivizování zdravotního stavu zaměstnance“, a jako takové je vyžadováno hypotézou právní normy.¹⁹ Jak dovozuje Drápal na základě judikatury obecných soudů: „V případě, že zákoník práce požaduje ‚doporučení lékaře závodní preventivní péče‘, nemusí mít sice posouzení zdravotního stavu zaměstnance formu lékařského posudku (rozhodnutí příslušného správního úřadu, který lékařský posudek přezkoumává), na druhé straně potřebné ‚doporučení‘ nemůže vydat nikdo jiný než lékař závodní preventivní péče. Má-li být podle zákoníku práce jinak (v ostatních případech) přihlíženo ke zdravotnímu stavu zaměstnance, znamená to, že

¹⁶ Rozhodnutí NSS ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 4 Ads 50/2009.

¹⁷ Srov. rozhodnutí sp. zn. III. ÚS 610/11.

¹⁸ Podle názoru Nejvyššího správního soudu tyto požadavky musejí být kladeny též na posudek posudkové komise Ministerstva práce a sociálních věcí, byť je vyžadován nikoliv pro účely řízení soudního, ale pro účely odvolacího řízení správního ve smyslu § 28 odst. 2 zákona č. 108/2006, o sociálních službách, a § 4 zák. č. 582/1991 Sb. I správní orgán musí totiž vycházet z posudku, který obsahuje nejen výrok, ale který musí být řádně a přesvědčivě odůvodněn s odkazem na doložený nálezh ošetřujícího lékaře, výsledek sociálního šetření, výsledek funkčních vyšetření a výsledek vlastního vyšetření posuzujícího lékaře či posuzujících lékařů.

¹⁹ DRÁPAL, L. Lékařské posudky v pracovněprávních vztazích. *Právní rozhledy*. 2009, 17(7), s. 252–256.

zaměstnancův zdravotní stav smí být posuzován jakýmkoliv možným způsobem (i mimo rámec závodní preventivní péče), aniž by to jen z tohoto důvodu znamenalo neplatnost pracovního úkonu.“²⁰

Nejvyšší správní soud aplikoval stejný přístup i na posudek posudkové komise MPSV, který má (jako stěžejní důkaz) posloužit k dostatečnému zjištění skutkového stavu věci. Na této skutečnosti nic nemění ani skutečnost, že posudek zdravotního stavu má splňovat i jisté formální náležitosti (výrok a odůvodnění), jež by ukazovaly spíše na právní povahu správního aktu, v našem případě závazného stanoviska.

Nejvyšší správní soud ve svém dalším rozhodnutí kromě jiného uvedl: „V odvolacím správním řízení posuzují stupeň závislosti posudkové komise Ministerstva práce a sociálních věcí (§ 4 odst. 2 zákona ČNR č. 582/1991 Sb., v platném znění). Podstatou posudků, které tyto orgány vydávají, je odborné osvědčení stupně závislosti na pomoci jiné fyzické osoby, a to vždy k určitému datu. Posudky orgánů lékařské posudkové služby tak působí tzv. deklaratorním způsobem, což znamená, že samy o sobě nepůsobí právní následky a nezakládají nárok na příspěvek na péči, nýbrž k určitému datu osvědčují, zda osoba byla či nebyla závislá na pomoci jiné fyzické osoby z důvodu dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu. Úkolem posudku je zhodnotit a přezkoumat předchozí stupeň závislosti osoby na pomoci jiné osoby způsobem kvalitativně srovnatelným s praxí vžitou pro činnost totožných komisí při dřívějším hodnocení míry pomoci při životních úkonech v řízení o zvýšení důchodu pro bezmocnost.“²¹

Právní názor NSS, že posudek zdravotního stavu představuje důkaz v řízení, lze dovodit i z dalšího rozhodnutí,²² ve kterém NSS kromě jiného uvádí: „Posouzení zdravotního stavu a souvisejícího zbytkového pracovního potenciálu je věcí odborné medicínskou; soud k ní nemá potřebné odborné znalosti, a proto se vždy obrací k osobám, jimž tyto znalosti svědčí, aby se o těchto otázkách vyslovily. Soud pak hodnotí veškeré důkazy v řízení takto získané. V řízení, které je přezkumným řízením vůči rozhodnutí žalované, soud opatruje posudek posudkové komise ministerstva v souladu s pokynem § 4 odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení. Pokud tento posudek není ve svém obsahu úplný a svými závěry přesvědčivý, opatří si soud znalecký posudek znalce v oboru posudkového lékařství.“ Ač tedy NSS připouští jakési druhoinstanční posouzení zdravotního stavu prostřednictvím posudkové komise MPSV, nemění to nic na skutečnosti, že posudek zdravotního stavu je ustálenou judikaturou NSS vnímán jako důkaz a jako takový má být dle NSS rovněž použit v rámci řízení o přiznání dávek či služeb sociálního zabezpečení.

Nejvyšší správní soud pak dále dovodil, jaké obsahové náležitosti má posudek zdravotního stavu splňovat. Komise musí přihlídnout k výsledkům vlastního šetření, vycházet

z lékařských zpráv a posudků vypracovaných odbornými lékaři o zdravotním stavu posuzovaného. Posudek musí konečně obsahovat posudkový závěr, ze kterého vyplývá posouzení jednak zdravotního stavu posuzovaného, v případě dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu i zdravotní postižení, které je jeho příčinou, a jednak posouzení poklesu schopnosti jeho soustavné výdělečné činnosti.

4.2 Ani důkaz

Současný systém posudkové péče je schopen velmi dobře fungovat v situaci, kdy ani zaměstnavatel, ani zaměstnanec nepodají návrh na přezkum jim doručeného lékařského posudku. Smluvní strany akceptují lékařský posudek a podle něho se dále chovají. Nemálo je však i těch zaměstnanců, kteří se proti lékařskému posudku, který konstatuje, že jsou nezpůsobilí k výkonu práce dlouhodobě z tzv. obecných příčin, nebrání, nepodají návrh na jeho přezkum a následně, když je jim doručena výpověď z pracovního poměru, tento lékařský posudek rozporují a žalují na určení neplatnosti předmětné výpovědi z pracovního poměru.

V takovém případě by měly nastoupit závěry judikatury, které byly učiněny již k předchozí právní úpravě. Jak judikoval Nejvyšší soud: „Nebyl-li tento návrh (lhostejno z jakých důvodů) podán, nabude lékařský posudek platnosti, a to zpětně (ex tunc) od okamžiku jeho prokazatelného předání pacientovi – posuzovanému zaměstnanci (srov. § 77 odst. 4 zákona o péči o zdraví lidu).“²³

Nižší civilní soudy ovšem tento závěr, i když na něj zaměstnavatel řádně a včas upozorní, ignorují s poukazem, že zaměstnanec je slabší stranou a je na žalobci, aby jinak prokázal, že zaměstnanec je dlouhodobě nezpůsobilý k výkonu práce z tzv. obecných příčin. Přitom lékařský posudek, který vedl k podání výpovědi z pracovního poměru pro dlouhodobou nezpůsobilost k výkonu práce z tzv. obecných příčin, za důkaz nepovažují. Takovýto postup je nepochybně v rozporu se zákonem č. 99/1963 Sb., občanský řád soudní, a nemělo by k němu docházet, resp. odvolací instance by měla, je-li včas a řádně argumentováno ze strany žalovaného zaměstnavatele, zjednat nápravu v rámci odvolacího řízení.²⁴

5 Přezkum krajským úřadem

K přezkumu lékařských posudků vydaných poskytovateli pracovnělékařských služeb je povinen krajský úřad. Přezkum ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu není přezkumem správního rozhodnutí, ale jde o jakýsi zákonem garantovaný systém přezkumu lékařských posudků, který může oprávněný subjekt v případě nesouhlasu se závěry lékařského posudku využít.²⁵ K čemu takový přezkumný systém je, když lze jeho existenci úplně ignorovat, a přece se domoci ochrany u civilních soudů, je otázkou.

²⁰ DRÁPAL, L. Lékařské posudky v pracovněprávních vztazích. *Právní rozhledy*. 2009, 17(7), s. 252–256.

²¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2009, čj. 3 Ads 48/2009-104.

²² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, čj. 4 Ads 51/2016-29.

²³ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. 21 Cdo 2206/2012.

²⁴ Doložit to lze např. usnesením Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 1225/2017 či rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, čj. 8 Ads 69/2014-31.

²⁵ Srov. rozhodnutí čj. 4 Ads 81/2005-125.

Príslušný správny orgán do 30 pracovných dní (lhůtu je možno ve zvlášť odůvodněných případech prodloužit o dalších 15 pracovných dní) ode dne doručení spisu s návrhem na přezkoumání lékařského posudku rozhodne tak, že návrh zamítne a napadený lékařský posudek potvrdí nebo napadený lékařský posudek zruší a vrátí věc poskytovateli k vydání nového lékařského posudku. Další možností je, že napadený lékařský posudek pouze zruší, aniž by věc vracel poskytovateli.

Výsledkem přezkumu tak může být pouze zamítnutí návrhu na přezkum (a tedy potvrzení napadeného posudku) nebo vyhovění návrhu na přezkum a zrušení napadeného posudku. Výsledkem přezkumu nemůže být změna přezkoumávaného lékařského posudku nebo vydání nového lékařského posudku. Proti rozhodnutí správního orgánu se nelze odvolat. Další návrh na přezkoumání lékařského posudku potvrzeného nebo zrušeného příslušným správním orgánem nelze podat. Jestliže příslušný správní orgán potvrdí lékařský posudek, lze provést nové posouzení zdravotní způsobilosti nebo zdravotního stavu posuzované osoby pouze v tom případě, že je z lékařské prohlídky zřejmé, že posouzení její zdravotní způsobilosti nebo zdravotního stavu povede pravděpodobně k jinému závěru, než je uveden v dosavadním lékařském posudku.

Novela provedená zákonem č. 202/2017 Sb. s účinností od 1. 11. 2017 výslovně zakotvila použití ustanovení zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, na postup správního orgánu při přezkoumání lékařského posudku, přičemž správní orgán rozhoduje formou rozhodnutí. Proti rozhodnutí správního orgánu není možné podat odvolání, což koresponduje s dosavadním stavem, kdy byla vyloučena možnost podat další návrh na přezkoumání lékařského posudku potvrzeného nebo zrušeného správním orgánem.

V zobecněné podobě jsou díky sociálním partnerům dostupné údaje ze dvou krajů. Na těchto demonstračně zvolených příkladech Krajského úřadu Ústeckého kraje a Jihočeského kraje je možné ilustrovat především tu skutečnost, že drtivá většina napadených lékařských posudků (v případě Krajského úřadu Ústeckého kraje dokonce všechny napadené lékařské posudky) byla správním orgánem skutečně zrušena.

Výjimkou nejsou ani velmi závažné nedostatky vedoucí ke zrušení lékařského posudku, jakými jsou již tradičně (a nejčastěji) neúplné, neaktuální nebo zcela absentující zjištění zdravotního stavu posuzovaného. Problémem bývá také neznalost zaměstnavatele, zaměstnance i registrujícího lékaře, který

vydá lékařský posudek v rámci provedené vstupní lékařské prohlídky, ačkoli se jedná o posouzení zdravotní způsobilosti k práci zařazené nikoli do první, ale druhé či vyšší kategorie. Není tedy překvapením, že takovýto posudek vydává registrující lékař v rozporu se zákonem a ve své podstatě jako neoprávněný posudkový lékař. V této souvislosti je možné rovněž podotknout, že Krajský úřad Jihočeského kraje řešil i případ vydání lékařského posudku po provedené výstupní lékařské prohlídce, které opět zákon nepředpokládá.

6 Závěr

Zákonodárce při úpravě závaznosti lékařského posudku v zákoně o specifických zdravotních službách v platném znění vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.²⁶ Programově bylo tedy v zákoně o specifických zdravotních službách upraveno, že lékařský posudek o zdravotním stavu nebo zdravotní způsobilosti není správním aktem, ale jde pouze o jakési „dobrozdání“ o zdravotním stavu posuzované osoby vydané poskytovatelem zdravotních služeb. Jak konstatoval Ústavní soud: „... o zdravotním stavu se nerozhoduje, ten se zjišťuje.“²⁷ Je tedy na zaměstnavateli, aby jednal, byť sám nemá možnost zdravotní stav zaměstnance nijak přezkoumat.

Nejvyšší soud dospěl k závěru, že z lékařského posudku musí výslovně vyplývat, zda je důvodem k pozbytí zdravotní způsobilosti zaměstnance pracovní úraz, nemoc z povolání nebo ohrožení takovou nemocí [takže posudek je podkladem k výpovědi dle § 52 písm. d) ZP], nebo zda je příčinou obecné onemocnění [takže posudek je podkladem k výpovědi dle § 52 písm. e) ZP], jinak by výpověď daná na základě takového posudku byla neplatná.²⁸ Závěr byl přijat i přesto, že ze zákona o specifických zdravotních službách potřeba uvést v posudku podobný údaj nevyplývala,²⁹ a to ve svatém nadšení pro ochranu slabší strany – zaměstnance. Tento právní názor pak dříve a stejně tak i dnes působí potíže, protože, že je pro řadu poskytovatelů pracovnělékařských služeb za stávajících materiálně-technických podmínek v mnoha případech prostě obtížně zjistitelné, co je důvodem zdravotní nezpůsobilosti zaměstnance. Nemožnost stoprocentního závěru je někdy též limitována časem, někdy je zjištění příčiny sice možné, nikoliv však k okamžiku vydání posudku.

Sociální státy dneška, včetně České republiky, vynakládají na zabezpečení zdraví pracujících větší finanční prostředky, než je rozpočet na obranu těchto zemí.³⁰ Tento závěr je jistě

²⁶ V důvodové zprávě [zvláštní část, komentář k § 41 až 50, tisk 407 PS PČR, 2011, dokument je dostupný zde: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=6&ct=407&ct1=0> (cit. 2015-05-15)] jsou zmiňovány rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Ads 81/2005 a nálezy Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 11/08. Pokud jde o Ústavní soud, ten v předmětném nálezu konstatoval: „Posudek vydaný zařízením závodní preventivní péče o způsobilosti k práci určitého zaměstnance není aktem vrchnostenského orgánu nadaného právem rozhodovat o právech a povinnostech, ale jde o odborné stanovisko lékaře, který zákonem předvidaným a vyžadovaným způsobem poskytuje součinnost zaměstnavateli. Ten je pak teprve tím, kdo na podkladě zjištění a závěrů lékaře činí konkrétní úkony v rámci pracovního vztahu, kterými zasahuje právní sféru zaměstnance.“

²⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 11/08.

²⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 16. 12. 2013, sp. zn. 21 Cdo 224/2013.

²⁹ Jen pro úplnost je třeba doplnit, že u okamžitého zrušení pracovního poměru zaměstnancem, kde zákoník práce předpokládá, že lékařský posudek uvede, že zaměstnanec není schopen dále vykonávat práci bez vážného ohrožení svého zdraví, Nejvyšší soud takto náročný nebyl a dovořil, že výpověď může být platná, i když posudek o dlouhodobém pozbytí zdravotní způsobilosti tento závěr neobsahuje (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ČR ze dne 6. 11. 2012, sp. zn. 21 Cdo 4142/2011).

³⁰ Každoročním příkladem je rozpočet České republiky, a to rozpočtové kapitoly ministerstev zdravotnictví a práce a sociálních věcí vs. rozpočtová kapitola ministerstva obrany.

pozitivním dokladem humanistického pokroku v kvalitě pracovních podmínek pracujících, otázkou zůstává, zda je západoevropský model sociálního státu přenositelný i do jiných kultur našeho světa, a zda tedy má vůbec potenciál stát se dlouhodobě udržitelnou celosvětovou normou chování, či zda se jedná o epizodní výdobytek dekadentní civilizace, neboť v důsledku zvýšené ochrany zdraví zaměstnanců nemůže

zaměstnavatel pružně reagovat na zdravotní neschopnost zaměstnance – a navíc příroda nezná ve věci zdravotního stavu normalnost či standardizovanost. Jak napsal prof. MUDr. Vladimír Vondráček, DrSc.: „*Normy si vymyslel člověk. ... Jedinec naprosto zdravý, jehož všechny orgány by byly utvářeny co do velikosti, varu a funkce naprosto ‚správně‘, neexistuje. Není tedy normální být úplně normální.*“³¹

Pozvánka na seminář – Elektronická kancelář daňového poradce

Digitalizace. Toto slovo posledních pár let hraje velkou roli v každodenním životě každého z nás. V soukromém životě jsme přeladili na digitální vysílání, používáme chytré telefony, televize a jiné chytré domácí spotřebiče nebo dokonce chytré domácí asistenty.

Na druhou stranu nám digitalizace v pracovním životě dokáže práci usnadnit a tím ji velice zefektivnit. Představte si, že už nemusíte běhat do archivu, když hledáte jednu konkrétní fakturu a namísto toho si kdekoli a kdykoli skrze počítač, mobilní telefon nebo tablet díky připojení na internet danou fakturu snadno zobrazíte na pár kliknutí. Úspora času je nepopíratelná. Detailní evidování jakýchkoli informací a jednotlivých výkonů pro zákazníka Vám poskytne dokonalý přehled o využití časového fondu Vašich jednotlivých zaměstnanců. Z těchto informací můžete poté rozhodnout, zda se Vám vůbec vyplatí za danou cenu pracovat pro daného klienta.

Každodenní spojení s digitalizací tedy popřít nelze. Jediné, co popřít lze je fakt, že lidé, kteří se digitalizaci brání, nikdy neobjevili její přínos.

Proto bychom Vás rádi pozvali na ukázkou, jak lze software BMD NTCS od společnosti BMD využívat na 100 % i ve Vaší firmě. Hlavními prezentujícími budou daňoví poradci Ing. Petr Stejskal z firmy HELLAND a Ing. Tomáš Slavík ze společnosti SLUTO. V obou těchto firmách proběhla úspěšná implementace a rádi by se s Vámi podělili o vlastní zkušenosti a poznatky.

Kdo a kde bude přednášet

Ing. Petr Stejskal ze společnosti HELLAND, daňový poradce,
dne 6. 10. 2020 od 9:00 do 13:00, místo konání OPERO, Salvátorská 931, Praha.

Ing. Tomáš Slavík ze společnosti SLUTO, daňový poradce,
dne 20. 10. 2020 od 9:00 do 13:00, místo konání Konferenční místnost KDP ČR, Kozi 26/4, Brno.

Kontakt

Bc. Jiří Boháč
tel: 731 654 361
bohac@kit.cz



Přihlášení probíhá přes stránky KDP ČR:

<https://www.kdpcr.cz/elektronicka-kancelar-danoveho-poradce-prezentace-software-bmd-ntcs>.



³¹ VONDŘÁČEK, V. *Konec vzpomínání*. Praha: Avicenum, 1988, s. 101.

Tištěný čtvrtletník
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Kozí 4, 602 00 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, moje.kdpcr.cz, www.kdpcr.cz

IČO: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M.,

Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články prochází recenzním řízením.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 9. září 2020

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U nákladového nádraží 10

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wkcr.cz

redakce: Andrea Doušová