**Z ROZPORU KE DNI 20.11.2019**

**Daň z příjmů**

**550/20.11.19 Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců příslušných k zahraničním právním předpisům sociálního zabezpečení (tj. mimo EU, EHP a Švýcarska) za zdaňovací období roku 2019 při změně sazby pojistného u nemocenského pojištění od 1. 7. 2019**

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, číslo osv. 4991

Ing. Daniela Králová, daňový poradce, číslo osv. 1880

**Popis problému**

Dle § 6 odst. 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), jsou dílčím základem daně z příjmů ze závislé činnosti příjmy, s výjimkou uvedenou v odstavcích 4 a 5, zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel (dále jen „povinné pojistné“); částka odpovídající povinnému pojistnému se při výpočtu základu daně připočte k příjmu ze závislé činnosti i u zaměstnance, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá.

Dotčené ustanovení dále stanoví, že zaměstnancem, u kterého povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá, se rozumí zaměstnanec, u něhož se odvod povinného pojistného neřídí právními předpisy České republiky, nebo zaměstnanec, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu. U zaměstnance, na kterého se zcela nebo částečně vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu (tj. povinné pojistné, které se řídí právními předpisy jiného členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než Česká republika nebo Švýcarské konfederace), je dílčím základem daně příjem ze závislé činnosti zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto povinné zahraniční pojištění a tyto zahraniční příspěvky se považují pro účely daní z příjmů za povinné pojistné. Stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti od 1. 1. 2019 u zaměstnanců, na které se vztahuje zahraniční pojištění stejného druhu, již bylo projednáno mezi Generálním finančním ředitelstvím a Komorou daňových poradců v rámci příspěvku č. [539/20.03.19](https://www.ucetni-portal.cz/vypocet-dilciho-zakladu-dane-z-prijmu-ze-zavisle-cinnosti-u-zamestnancu-prislusnych-k-zahranicnim-pravnim-predpisum-socialniho-zabezpeceni-v-ramci-eu-ehp-a-svycarska-od-1-1-2019-642-v.html) - 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.

V rámci tohoto příspěvku bychom rádi potvrdili způsob výpočtu dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti pro zaměstnance, kteří jsou pojištěni v zahraničím povinném pojistném systému (tj. mimo EU, EHP a Švýcarsko) – dále jen „zahraniční povinné pojistné“. U těchto zaměstnanců se do dílčího základu daně ze závislé činnosti (superhrubé mzdy) zahrnuje tzv. „hypotetické“ tuzemské povinné pojistné (tj. povinné pojistné, které by bylo hrazeno zaměstnavatelem, pokud by zaměstnanec přispíval do českého povinného pojistného systému), dále jen „hypotetické tuzemské povinné pojistné“.

Novelou zákoníku práce č. 32/2019 Sb., která nabyla účinnosti dne 1. 7. 2019, byla zrušena tzv. karenční doba (tj. došlo ke zrušení doby prvních 3 dnů pracovní neschopnosti, za které nenáležela zaměstnanci náhrady mzdy podle § 192 a násl. zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce). Vzhledem k tomu, že tuto změnu zaplatí zaměstnavatelé, došlo současně i k novele zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, na základě které byl snížen celkový odvod pojistného zaměstnavatele na sociální zabezpečení z 25 % na 24,8 % z vyměřovacího základu (u zaměstnavatele došlo ke snížení odvodu pojistného na nemocenské pojištění z 2,3 % na 2,1 %).

V důsledku snížení celkového odvodu pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnavatele se tak nepatrně sníží i daňové zatížení zaměstnanců. Při stanovení superhrubé mzdy nebude od 1. 7. 2019 základem daně 134 % hrubé mzdy (hrubá mzda + 25 % pojistné zaměstnavatele na sociální zabezpečení + 9 % na zdravotní pojištění), ale 133,8 % (tj. za předpokladu, že zaměstnanec ještě nedosáhl maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení).

Vzhledem k tomu, že tato změna ve zdanění příjmů ze závislé činnosti nastává v průběhu zdaňovacího období (tj. v průběhu kalendářního roku 2019), vyvstává otázka, jakým způsobem by měl být stanoven dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti u zaměstnance, který podléhá zahraničnímu povinnému pojistnému. Správné stanovení dílčího základu daně u těchto zahraničních zaměstnanců má dopad nejen do měsíční mzdové evidence, pokud český nebo zahraniční zaměstnavatel ji má povinnost v České republice vést dle § 38c ZDP, ale i pro ty zahraniční zaměstnance, pro které povinnost vedení měsíční mzdové evidence v České republice nevzniká a jejichž příjmy budou v České republice zdaňovány až v rámci daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019.

**Návrh řešení**

Pro zaměstnance, kteří jsou pojištěni v zahraničním povinném pojistném systému, se do dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti (superhrubé mzdy) zahrnuje hypotetické tuzemské povinné pojistné. Obecně se bude pro výpočet hypotetického pojistného zaměstnavatele na sociální zabezpečení postupovat obdobným způsobem, jako v případě zaměstnanců podléhajícím českému povinnému pojistnému, tzn., že příjmy ze závislé činnosti zúčtované do 30. 6. 2019 budou podléhat sazbě hypotetického zaměstnavatelova pojistného na sociální zabezpečení ve výši 25% a od 1. 7. 2019 sazbě ve výši 24,8%. Tento přístup by měl být aplikován nejen v rámci měsíční mzdové evidence, pokud vzniká povinnost ji pro zahraniční zaměstnance vést, ale i v případě, že příjmy ze závislé činnosti zahraničního zaměstnance budou zdaňovány v České republice až prostřednictvím daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019. Rozhodující bude, kdy dané příjmy ze závislé činnosti budou zaměstnanci zaměstnavatelem zúčtovány. Níže přikládáme dílčí příklady shrnující navržený postup pro stanovení dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti.

Příklad č. 1:

Zaměstnanec americké společnosti, který je český daňový rezident, dlouhodobě pracuje pro americkou společnost na území České republiky. Americké společnosti **vznikla** povinnost vést pro jejího zaměstnance měsíční mzdovou evidenci dle §38c ZDP. Pro tohoto zahraničního zaměstnance bylo vystaveno potvrzení k příslušnosti k americkému povinnému pojistnému systému na základě Česko-americké smlouvy o sociálním zabezpečení (tzv. „certificate of coverage“) po dobu jeho pracovního pobytu v České republice. Vzhledem k této skutečnosti zaměstnanec podléhá americkému povinnému pojistnému systému. Jeho měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti činí 150 000 Kč.

|  |  |
| --- | --- |
| Hrubý příjem ze závislé činnosti za období leden-červen 2019  (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti činí 150 000 Kč) | 900 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení  (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na pojistné na sociální zabezpečení ve výši 37 500 Kč) | 900 000 \* 25% = 225 000 |
| Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění  (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na zdravotní pojištění ve výši 13 500 Kč) | 900 000 \* 9% = 81 000 |
| **Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období leden-červen 2019** | **1 206 000 Kč** |

|  |  |
| --- | --- |
| Hrubý příjem ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019  (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti činí 150 000 Kč) | 900 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení  (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na sociální zabezpečení ve výši 37 200 Kč, než bude dosaženo maximálního hypotetického vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení) | (1 569 552 - 900 000 za období 1-6/2019) \* 24,8% = 166 049 Kč |
| Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění  (měsíční hrubý příjem ze závislé činnosti bude navyšován o měsíční hypotetické české pojistné zaměstnavatele na zdravotní pojištění ve výši 13 500 Kč) | 900 000 \* 9% = 81 000 Kč |
| **Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019** | **1 147 049 Kč** |

Celkový dílčí základ daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 činí: **2 353 049 Kč**.

Měsíční dílčí základ daně ze závislé činnosti v období od ledna do června 2019 bude činit 201 000 Kč, v období od července do října 2019 bude činit 200 700 Kč, v listopadu 180 749 Kč a v prosinci 163 500 Kč.

Obdobně by mělo být postupováno i v situaci, kdy příjmy ze závislé činnosti zahraničního zaměstnance budou zdaňovány v České republice až prostřednictvím daňového přiznání za zdaňovací období roku 2019.

Příklad č. 2a):

Zaměstnanec americké společnosti, který je český daňový rezident, pracuje pro americkou společnost na území České republiky. Americké společnosti **nevznikla** povinnost vést pro jejího zaměstnance měsíční mzdovou evidenci. Pro tohoto zahraničního zaměstnance bylo vystaveno potvrzení k příslušnosti k americkému povinnému pojistnému systému na základě Česko-americké smlouvy o sociálním zabezpečení (tzv. „certificate of coverage“) po dobu jeho pracovního pobytu v České republice. Vzhledem k této skutečnosti zaměstnanec podléhá americkému povinnému pojistnému systému. Jeho roční příjem ze závislé činí 2 100 000 Kč. Tento roční hrubý příjem ze závislé činnosti se skládá z měsíčního hrubého příjmu ze závislé činnosti ve výši 150 000 Kč a z hrubého ročního bonusu ve výši 300 000 Kč, který byl zaměstnanci jeho americkým zaměstnavatelem zúčtován v měsíci listopadu 2019. V rámci daňového přiznání dílčí základ daně ze závislé činnosti bude stanoven následujícím způsobem:

|  |  |
| --- | --- |
| Hrubý příjem ze závislé činnosti za období leden-červen 2019 | 900 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období leden-červen 2019 | 900 000 \* 25% = 225 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období leden-červen 2019 | 900 000 \* 9% = 81 000 Kč |
| **Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období leden-červen 2019** | **1 206 000 Kč** |

|  |  |
| --- | --- |
| Hrubý příjem ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019 (hrubý příjem v sobě zahrnuje i roční bonus ve výši 300 000 Kč) | 1 200 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období červenec-prosinec 2019 | (1 569 552 - 900 000 za období 1-6/2019) \* 24,8% = 166 049 Kč |
| Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období červenec-prosinec 2019 | 1 200 000 \* 9% = 108 000 Kč |
| **Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019** | **1 474 049 Kč** |

Celkový dílčí základ daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 činí**: 2 680 049 Kč**.

Příklad č. 2b):

V praxi se někdy setkáváme i se situacemi, kdy zahraniční zaměstnavatel nevydává měšíční výplatní pásky, jako tomu je běžné v České republice. Výplatní pásky mohou být vystavovány např. na období 14 dnů, kdy období, ke kterému se vyplatní pásky vztahují nemusí odpovídat období jednoho měsíce (např. americké výplatní pásky mohou být vystaveny na různá období: 24. března 2019–6. dubna 2019, 7. dubna 2019–20. dubna 2019, 21. dubna 2019 – 4. května 2019, atd.). Mohou nastat i situace, kdy měsiční pásky nejsou zaměstnavatelem vystavovány vůbec. Otázka tak vyvstává, jak ve výše popsaných situacích postupovat, kdy zaměstnanec **nemusí mít vždy** k dispozici měsíční rozpis příjmů ze závislé činnosti. V tomto případě navrhujeme, aby se hypotetické tuzemské povinné pojistné stanovilo poměrnou částí na jednotlivé části roku (viz dílčí závěr uvedený v příkladu níže) i s ohledem na skutečnost, že by bylo prakticky nemožné zjistit měsíční hrubý příjem zaměstnance ze závislé činnosti nejen na straně zaměstnance, ale i na straně správce daně. Veškeré předpoklady uvedené v příkladu č. 2a) výše včetně výše ročního hrubého příjmu zaměstnance ze závislé činnosti jsou ponechány.

|  |  |
| --- | --- |
| Hrubý příjem ze závislé činnosti za období leden-červen 2019  (celkový hrubý roční příjem ve výši 2 100 000 Kč bude rozdělen na polovinu) | 1 050 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období leden-červen 2019 | 1 050 000 \* 25% = 262 500 Kč |
| Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období leden-červen 2019 | 1 050 000 \* 9% = 94 500 Kč |
| **Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období leden-červen 2019** | **1 407 000 Kč** |

|  |  |
| --- | --- |
| Hrubý příjem ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019  (celkový hrubý roční příjem ve výši 2 100 000 Kč bude rozdělen na polovinu) | 1 050 000 Kč |
| Hypotetické pojistné na sociální zabezpečení za období červenec-prosinec 2019 | (1 569 552 – 1 050 000) \* 24,8% = 128 849 Kč |
| Hypotetické pojistné na zdravotní pojištění za období červenec-prosinec 2019 | 1 050 000 \* 9% = 94 500 Kč |
| **Dílčí základ daně ze závislé činnosti za období červenec-prosinec 2019** | **1 273 349 Kč** |

Celkový dílčí základ daně ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2019 v tomto případě tak činí: **2 680 349 Kč**.

**Závěr**

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedeným závěrům a dílčím příkladům a současně navrhujeme tyto závěry vhodně publikovat.

***Stanovisko GFŘ k závěru:***

*Souhlas.*

***K samotnému příkladu 2a však uvádíme následující:***

*Dle našeho názoru je u příkladu č. 2a nepřesné zadání. Pokud zahraniční zaměstnavatel na území České republiky zaměstnává své zaměstnance déle než 183 dní (podle příkladu po celý rok) s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku, je plátcem daně podle § 38c odst. 2 ZDP s povinnostmi plátce daně podle § 38h až § 38l ZDP.*