

# Mezinárodní zdanění příjmů ze závislé činnosti podle české právní úpravy<sup>#</sup>

Karel Brychta<sup>\*</sup> – Pavel Svirák<sup>\*\*</sup>

Příjmy ze závislé činnosti představovaly a představují (a to nejenom v České republice) z hlediska inkasa daně z příjmů fyzických osob stěžejní skupinu příjmů<sup>1</sup>. Jedná se tak bez jakýchkoli pochyb o kategorii příjmu, která si zaslouží značnou pozornost. To je posilováno i jejich významem z hlediska financování rozpočtů krajů a obcí<sup>2</sup>.

Podle názorů autorů nabývá v relaci k tomuto typu příjmu na významu i mezinárodní aspekt. Tento závěr v obecné rovině podporuje např. i *Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS* (Rada EU, 2011), která ve své preambuli zdůvodňující její existenci poukazuje mj. i na velkou mobilitu daňových poplatníků a rostoucí počet příhraničních transakcí. Navzdory tomu, že se jedná o unijní úpravu, specifikuje tato právní norma obecně platné trendy. Je bezesporu faktem, že pracovní sílu nelze obecně považovat za tak mobilní faktor jako je např. kapitál, nicméně v průběhu posledních desetiletí došlo zásadním způsobem k prolomení, resp. eliminaci, bariér bránících ve výkonu různých forem ekonomické činnosti (včetně výkonu závislé činnosti) na území jiných států.

Tento příspěvek si klade za cíl popsat a zhodnotit vývoj vybraných ustanovení české právní úpravy regulující zdaňování příjmů daňových rezidentů dosahujících příjmů ze závislé činnosti ze zahraničí. Informace o právní úpravě jsou čerpány z automatizovaného právního systému *ASPI*. Pro aktuální rok 2012 je brána v potaz právní úprava platná a účinná k 30. 9. 2012, pro léta předchozí pak právní úprava platná a účinná k 31. 12. příslušného roku. Samotný příspěvek je členěn do několika částí. Úvodní kapitola pojednává o vývoji vybraných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen ZDP). Jedná o základní ustanovení mající přímý či velmi úzký vztah ke zdaňování výše vymezené kategorie příjmů. Následně je ve stručnosti pojednáno o mezinárodním a unijním právu a jeho vlivu pro předmětnou oblast. Samostatná kapitola je věnována prezentaci grafických výstupů sestavených matematických modelů zabývajících se optimalizací daňového zátěže daňového rezidenta ČR dosahujícího příjmu ze závislé činnosti ze zahraničí. Závěrečná kapitola ve stručnosti uvádí vytyčené cíle, použitou metodiku a dosažené výsledky.

K dosažení vytyčených cílů byla použita metoda komparace (využita především k popisu a hodnocení vývoje právní úpravy) a metoda modelování (sestavení modelů popisujících závislost daňové zátěže poplatníka na podílu zahraničního příjmu v celkovém základu daně). Při zpracování příspěvku autoři přistoupili i k využití tzv. párových logických metod.

<sup>#</sup> Příspěvek je výstupem projektu specifického výzkumu „Efektivní ekonomické řízení podniku s ohledem na vývoj globálních trhů“ Interní grantové agentury Vysokého učení technického v Brně s registračním číslem FP-S-12-1.

<sup>\*</sup> Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D. – odborný asistent; Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno; <brychta@fbm.vutbr.cz>.

<sup>\*\*</sup> Ing. Pavel Svirák, Dr. – odborný asistent; Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí, Kolejní 2906/4, 612 00 Brno; <svirak@fbm.vutbr.cz>.

<sup>1</sup> Konkrétní údaje uvádí např. dokument *Daňová statistika 2005 – 2009* vyhotovený MF ČR (2010) (Sekce 05 – Daně a cla). Z prezentovaných statistických dat zcela jasně plyne důležitost příjmů ze závislé činnosti pro výši inkasa daně z příjmů fyzických osob.

<sup>2</sup> Blíže viz § 3 a § 4 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům (zákon o rozpočtovém určení daní), ve znění p. p.

## Úprava *de lege lata* a její vývoj

Základní hmotněprávní normou pro oblast zdaňování příjmů fyzických osob je ZDP, který nabyl účinnosti 1. 1. 1993. Již od posledně uvedeného data rozlišuje ZDP pět základních kategorií příjmů, z nichž na prvním místě jsou uvedeny *příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků* (viz § 6 ZDP).<sup>3</sup> Pro tuto kategorii platila, platí a v budoucnu budou nejspíše platit specifická pravidla. Jedním z nich je to, že oproti dané kategorii příjmů (na rozdíl od *příjmů z kapitálového majetku a ostatních příjmů*) nelze uplatnit případnou ztrátu vygenerovanou z příjmů z *podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmů z pronájmu*. Uvedenou skutečnost lze pravděpodobně přičíst pochopitelným snahám zákonodárce o zachování relativně stabilního zdroje příjmů z daní z příjmů fyzických osob. Na druhé straně ovšem český zákonodárce přijal řadu novel ZDP, které ve svých důsledcích vedly k poklesu relativní daňové zátěže poplatníků, a to včetně těch dosahujících pouze příjmů ze závislé činnosti (Brychta, 2010).

### Vymezení daňového rezidentství

Jedním z klíčových pojmů ZDP, stejně tak jako zákonů upravujících zdaňování příjmů v jiných státech (viz např. Kesti (ed.), 2009), je pojem daňového rezidentství. Kritéria daňového rezidentství se v jednotlivých státech ve větší či menší míře liší, nicméně faktické důsledky toho, že subjekt spadá do kategorie daňových rezidentů či nerezidentů je stejný. Tyto dvě kategorie poplatníků (platí jak pro fyzické, tak i právnické osoby – blíže viz § 2 a 17 ZDP) se liší rozsahem svých daňových povinností. Daňovým rezidentem se rozumí poplatník, který má tzv. neomezenou daňovou povinnost (tj. *ve státu rezidence má daňovou povinnost váznoucí k jeho celosvětovým příjmům*). Daňovým nerezidentem (užívá se i označení non-rezident) *a contrario* rozumíme poplatníka, který má tzv. omezenou daňovou povinnost (tj. *poplatník má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR*). Svou roli ve stanovení statutu rezidentství sehrávají i smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), které představují významný, resp. rozhodující, prvek eliminace dvojího zdanění (blíže viz text dále).

Za vcelku zajímavé lze z dnešního pohledu považovat znění ZDP z let 1993 a 1994, kdy ustanovení § 2 ZDP obsahovalo speciální úpravu pro poplatníky dosahující příjmů ze závislé činnosti. Ustanovení § 2 ZDP v těchto letech obsahovalo ustanovení, které stanovilo, že: „*Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích s výjimkou těch, kteří zde pobývají za účelem studia nebo léčení. Započítává se každý započatý den pobytu, s výjimkou poplatníka, kterému ze zdrojů na území České republiky plynou příjmy ze závislé činnosti a hranice do České republiky překračuje denně nebo v dohodnutých časových obdobích jen za účelem výkonu této činnosti.*“

ZDP ve svém § 2 ve znění platném a účinném do konce roku 2000 obsahoval i speciální ustanovení týkající se vyslaných odborníků (expertů) ze zahraničí. Tito poplatníci měli v předmětném období preferenční zacházení v tom smyslu, že pokud se tyto poplatníci zdržovali na území ČR pouze za účelem poskytnutí odborné pomoci, vztahovala se jejich daňová povinnost pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR (byli tedy považováni za daňové nerezidenty bez ohledu na délku jejich pobytu v ČR).

<sup>3</sup> Kromě příjmů ze závislé činnosti a funkcí požitky (§ 6 ZDP), se jedná o kategorii příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP), příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP), příjmy z pronájmu (§ 9 ZDP) a ostatní příjmy (§ 10 ZDP).

### Koncepce dílčího základu daně

S posledně uvedeným ve značné míře souvisí i další preferenční zacházení zakotvené v § 6 ZDP v období 1993-1996. V posledně uvedeném časovém úseku byla vyslaným zahraničním expertům dána možnost uplatnit k dosaženým příjmům ze závislé činnosti „paušální výdaje“. Pro období 1993-1995 se jednalo o 30 %, v roce následujícím pak došlo k poklesu na 25 %. Od roku 1997 možnost uplatnění paušálních výdajů pro tuto kategorii poplatníků zanikla a s výše uvedenou výjimkou (platnou do konce roku 2000) se na ně vztahovala obecná pravidla.

Samotné ustanovení § 6 ZDP doznalo značných změn (např. v obsahovém vymezení příjmů ze závislé činnosti a výčtu příjmů osvobozených). Kromě toho nelze opomíjet i řadu dalších rozsáhlých změn v ustanoveních determinujících výslednou daňovou zátěž. (Brychta, 2010) Pokud se však zaměříme pouze na samotnou koncepci dílčího základu daně, lze rozdělit sledované období (tj. období let 1993-2012) na dva základní časové intervaly, viz Tab. 1 níže.

**Tab. 1: Koncepce stanovení dílčího základu daně dle § 6 ZDP**

Kategorie	Období	
	1993-2007	2008-2012
<b>Příjmy</b>	Příjmy dle § 6 ( $P_{§6}$ )	Příjmy dle § 6 ( $P_{§6}$ )
<b>Výdaje</b>	$SP_{\text{zaměstnanec}}$	—
	$ZP_{\text{zaměstnanec}}$	—
<b>Dílčí základ daně dle § 6 ZDP</b>	$P_{§6} - SP_{\text{zaměstnanec}} - ZP_{\text{zaměstnanec}}$	$P_{§6} + SP_{\text{za zaměstnance}} + ZP_{\text{za zaměstnance}}$

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím ZDP.

Vysvětlivky:  $SP_{\text{zaměstnanec}}$  a  $ZP_{\text{zaměstnanec}}$  označuje sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem,  $SP_{\text{za zaměstnance}}$  a  $ZP_{\text{za zaměstnance}}$  je užito pro označení sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem za zaměstnance.

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, došlo s účinností od roku 2008 ke změně v koncepci stanovení dílčího základu daně dle § 6 ZDP. Místo původní koncepce je dílčí základ daně u předmětného příjmu koncipován jako příjem dle § 6 ZDP navýšený o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. Razantní navýšení zdanitelného příjmu bylo s účinností od roku 2008, kdy byla progresivní sazba daně nahrazenou jedinou sazbou, kompenzováno navýšením slev dle § 35ba ZDP a daňového zvýhodnění na dítě upraveného v § 35c ZDP.

Koncepce stanovení dílčího základu daně specifikovaná výše se dotýká i těch situací, kdy poplatník dosahoval příjmů ze závislé činnosti ze zahraničí. Nicméně při existenci mezinárodního prvku (spočívajícího v daném případě v tom, že příjem má zdroj v zahraničí) prošla právní úprava větším množstvím změn. Pro přehlednost je vývoj právní úpravy uveden v tabulkové podobě, viz Tab. 2 níže.

**Tab. 2: Koncepce základu daně dle § 6 ZDP s akcentem na příjmy dosažené v zahraničí**

<b>Rok</b>	<b>Základ daně dle § 6 ZDP s akcentem na příjmy dosažené v zahraničí</b>
<b>1993 až 2000</b>	Příjem dle § 6 ZDP se snižoval o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem; u zaměstnanců, na které se vztahovalo povinné zahraniční pojištění stejného druhu, o příspěvky na toto zahraniční pojištění ( <i>s účinností od roku 1994 došlo pouze k přeformulování znění daného ustanovení; nicméně svým faktickým obsahem zůstalo nezměněno</i> ).
<b>2001 až 2003</b>	Příjem dle § 6 ZDP se snižoval o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem; u zaměstnanců, na které se vztahovalo povinné zahraniční pojištění stejného druhu, o příspěvky na toto zahraniční pojištění. U daňových rezidentů, kteří vykonávali svou činnost ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela SZDZ, byl základem daně jejich příjem ze závislé činnosti snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí ( <i>v daných zdaňovacích obdobích se v daném případě tedy neuplatňovalo zahraniční povinné pojištění</i> ).
<b>2004</b>	Příjem dle § 6 ZDP se snižoval o zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem; u zaměstnanců, na které se vztahovalo povinné zahraniční pojištění stejného druhu, o příspěvky na toto zahraniční pojištění. U daňových rezidentů, kteří vykonávali svou činnost ve státě, s nímž Česká republika neuzavřela SZDZ, byl základem daně jejich příjem ze závislé činnosti snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí a sražené nebo zaměstnancem uhrazené příspěvky na pojištění stejného druhu ( <i>myšleno sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem</i> ).
<b>2008</b>	Základem daně je s účinností od roku 2008 příjem dle § 6 ZDP zvýšený o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance. U zaměstnance, na něhož se vztahovalo povinné zahraniční pojištění stejného druhu, byl příjem zvyšován o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Samotná koncepce dílčího základu daně se lišila i v závislosti na tom, zda byl příjem dosažen ve smluvním či nesmluvním státě. V případě, že byl příjem dosažen ve státě, s nímž ČR neuzavřela SZDZ, tvořil základ daně příjem ze závislé činnosti zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí. Byla-li závislá činnost vykonávána ve státě, s nímž Česká republika uzavřela SZDZ, byl základem daně příjem ze závislé činnosti zvýšený o částku odpovídající příspěvkům zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění a snížený o daň zaplacenou z tohoto příjmu v zahraničí, ale pouze v rozsahu, v němž nebyla tato daň započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f ZDP v předchozím zdaňovacím období.
<b>2009 až 2010</b>	S účinností od roku 2009 je příjem dle § 6 ZDP (bez ohledu na to, zda se jedná o příjem mající zdroj v ČR či v zahraničí) navyšován o částku odpovídající pojistnému na sociální a zdravotní pojištění dle českých právních předpisů. Přitom bylo s účinností od roku 2009 stanoveno, že 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. Při výpočtu základu daně se přitom nepřihlíží ke slevám nebo k mimořádným slevám na pojistném u zaměstnavatele a ani k jiným částkám, o které si zaměstnavatelem snižoval odvody povinného pojistného. Koncepce dílčího základu daně zůstala v zásadě totožná s tou platnou a účinnou v roce 2008, pouze se do ní promítla změna v určování výše sociálního a zdravotního pojištění připočítávaného k dosaženému příjmu dle § 6 ZDP.

Rok	Základ daně dle § 6 ZDP s akcentem na příjmy dosažené v zahraničí
<b>2011 až 2012</b>	Oproti předchozí právní úpravě (úprava platná a účinná v letech 2009-2010) došlo pouze ke specifikaci kategorie zaměstnanců, u kterých povinnost platit povinné pojistné zaměstnavatel nemá. Dle dikce ZDP se jím 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.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím ZDP.

Z provedeného srovnání je patrné, že v průběhu sledovaného období prošla právní úprava stanovení základu daně pro příjmy ze závislé činnosti dosahované v zahraničí řadou změn. Některé z nich lze přitom považovat za důsledek změn v obecné právní úpravě (*např. stanovení obecně platného způsobu stanovení dílčího základu daně dle § 6 ZDP*), jiné naopak reagovaly na problémy praxe, které se v souvislosti s aplikací právní úpravy vyskytly (*např. zavedení navyšování příjmu dle § 6 ZDP o sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance i u zahraničních příjmů dle českých právních předpisů; v praxi bylo v některých případech velmi obtížné provádět kontrolu správnosti výše zahraničního sociálního a zdravotního pojištění*).

Odhlédneme-li od dalších změn majících dopad na výslednou daňovou povinnost poplatníků, je nutné se z hlediska vyčteného tématu zabývat vybranými změnami realizovanými na úrovni § 38f ZDP (*Vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí*). Toto ustanovení rovněž prošlo řadou změn, z nichž některé z nich se týkaly pouze příjmů ze závislé činnosti, blíže viz Tab. 3 dále.

**Tab. 3: Vybrané změny v ustanovení § 38f ZDP**

Období	Zvláštní režim zakotvený v § 38f ZDP v relaci k příjmům ze závislé činnosti
<b>1995 až 2000</b>	Příjmy ze závislé činnosti vykonávané v zahraničí plynoucí daňovým rezidentům od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nebo od zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v České republice, pokud příjmy ze závislé činnosti šly k tíži stále provozovny v zahraničí, se vyjímaly ze zdanění. V případě, že to bylo pro poplatníka výhodnější, použil se i u těchto příjmů režim stanovený SZDZ.
<b>2001 až 2008</b>	Ve vztahu k příjmům ze závislé činnosti neobsahoval § 38f ZDP zvláštní režim.
<b>2009 až 2012</b>	Příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela SZDZ, plynoucí daňovým rezidentům ČR od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je fyzickou či právnickou osobou, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stále provozovny umístěné ve státě, s nímž Česká republika uzavřela SZDZ, se v České republice vyjímají ze zdanění za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny. V případě, že je to pro poplatníka výhodnější, použije se i u těchto příjmů režim stanovený příslušnou SZDZ.

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím ZDP.

Z provedeného srovnání vyplývá, že se český zákonodárce s účinností od roku 2009 v zásadě vrátil k úpravě platné a účinné v letech 1995-2000. Nicméně existuje zde jeden podstatný rozdíl a to ten, že zákonodárcem stanovenou podmínkou uplatnění možnosti volby metody

zamezení dvojího zdanění mezi metodou vynětí a metodou stanovenou SZDZ se stala skutečnost, že příjmy ze závislé činnosti jsou dosahovány ve státě, s nímž Česká republika uzavřela SZDZ. Změna byla provedena zákonem č. 216/2009 Sb. Bohužel samotná *Důvodová zpráva k zákonu č. 216/2009 Sb., o změně zákona o daních z příjmů ze dne 1. 1. 2009* neuvádí žádné důvody vedoucí k přijetí této právní úpravy.

Uvědomíme-li si skutečnost, že řada SZDZ zakotvuje metodu prostého zápočtu, nabízí zákonodárcem znovuoobnovená možnost aplikovat metodu vynětí nemalý prostor pro daňovou optimalizaci<sup>4</sup>.

## Unijní a mezinárodní právo v kontextu mezinárodního zdanění příjmů

Mezinárodní zdanění příjmů, jak sám název napovídá, není regulováno pouze právem vnitrostátním. Je zásadním způsobem determinováno právem mezinárodním a z části rovněž i právem unijním. Pokud se zaměříme na právo unijní, je nutné konstatovat, že komplexní unijní úprava pro tuto oblast neexistuje. Unijní právo, které má aplikační přednost před mezinárodním i vnitrostátním právem, neobsahuje ustanovení (normu) výslovně požadující zamezení mezinárodního dvojího zdanění<sup>5</sup> (Helminem, 2009, s. 36). To ovšem na druhé straně neznamená, že tato oblast není regulována vůbec. V tomto ohledu sehrává jednu z důležitých rolí judikatura Soudního dvora EU, který interpretuje a svým způsobem tak „dotváří“ právo EU (k roli a postavení Soudního dvora EU viz např. (Týč, 2010)) Nicméně rozhodnutí Soudního dvora EU mající vztah k mezinárodnímu zdanění fyzických osob se v zásadě týká „pouze“ nediskriminačního zacházení s občany jiných členských států a základních svobod. Z řady rozhodnutí tohoto soudu lze jmenovat např. notoricky známe rozsudky ve věci *Schumacker (C-279/93)* či *Gerritse (C-324/01)* (Mkrtchyan (ed.), 2010, s. 257-261, s. 320-322). Stěžejní roli tudíž, s ohledem na absenci komplexní unijní úpravy, sehrává v mezinárodním zdanění příjmů fyzických osob mezinárodní právo, zejména pak SZDZ.

## Vybraná ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění

Aplikační přednost SZDZ, jakožto mezinárodních smluv, vyplývá přímo z normy nejvyšší právní síly, jmenovitě z Čl. 10 Ústavy ČR. Z hlediska výše uvedených ustanovení ZDP je nasnadě zmínit některá ustanovení SZDZ. Pro tento účel bude využita SZDZ se Slovenskou republikou publikované ve *Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 100/2003 Sb., o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu a z majetku*.

V relaci k určení statutu poplatníka z hlediska jeho daňového rezidentství je velmi důležitým Čl. 4 SZDZ, který je ve SZDZ se Slovenskou republikou označen jako *Rezident*. Smyslem tohoto ustanovení je řešit případy, kdy dojde ke kolizi daňových řádů smluvních států v tom smyslu, že poplatník je považován podle příslušných tuzemských úprav za daňového rezidenta obou smluvních států. Nutno dodat, že tato situace není jevem nikterak neobvyklým. Na základě kritérií stanovených tímto článkem je pak určen výsledný, tj. jediný, stát daňové rezidence, kde má poplatník tzv. neomezenou daňovou povinnost. Ve druhém ze států je pak poplatník zákonitě pouze daňovým nerezidentem.

<sup>4</sup> Je namístě rozlišovat mezi optimalizací a minimalizací daňové povinnosti. Minimalizace daňové povinnosti v jednom zdaňovacím období a u jedné daně nemusí být totiž ideální vzhledem k souboru subjektem hrazených daní, stejně tak nemusí být ani ideální u jedné daně z hlediska delšího časového úseku (Vančurová – Láchová, 2010, s. 35).

<sup>5</sup> Existence mezinárodního dvojího zdanění je *de facto* důvodem zájmu o problematiku mezinárodního zdanění jako takového. Mezinárodní dvojí zdanění se přitom dotýká daní přímých, u daní nepřímých z podstaty věci v zásadě nehrozí.

Dalším důležitým článkem je ten, jenž stanoví, který ze států a za jakých podmínek má právo daný příjem zdanit. V případě vybrané smlouvy se jedná konkrétně o Čl. 14 *Příjmy ze závislé činnosti*. Co se týče státu daňové rezidence, je situace jasná – tento stát má právo daný příjem zdanit. Nicméně u státu zdroje, tj. státu výkonu činnosti, již situace tak jednoznačná není. Při kumulativním splnění podmínek může být totiž tento příjem ve státu výkonu závislé činnosti osvobozen (blíže viz Čl. 14 odst. (2) SZDZ se Slovenskou republikou), resp. korektněji řečeno *není dáno právo státu zdroje daný příjem zdanit*. Z hlediska řešeného problému je pak důležité neopomenout ustanovení týkající se stanovení metod vyloučení dvojího zdanění. SZDZ se Slovenskou republikou je uvádí ve svém Čl. 22 *Vyloučení dvojího zdanění*. V případě SZDZ se Slovenskem se na všechny typy příjmů aplikuje metoda prostého zápočtu<sup>6</sup>.

Pokud hovoříme o příjmech ze závislé činnosti dosažené daňovým rezidentem ČR v zahraničí, má poplatník v případě příjmů ze smluvních států (tj. států, se kterými má ČR uzavřenu SZDZ) na výběr ze dvou možností. Buď aplikovat metodu vynětí dle § 38f odst. (4) nebo tu předepsanou SZDZ. Na první pohled se nabízí jako vhodnější první z uvedených možností, neboť příjem ze závislé činnosti dosažený v zahraničí tak v zásadě nepodléhá v ČR zdanění. Jak ale dokazují výsledky sestavených matematických modelů, tento režim nemusí být vždy režimem nejvýhodnějším.

### Model pro hodnocení výhodnosti režimu aplikace § 38f ZDP

Záměrem této kapitoly je prezentovat v grafické podobě výstupy sestavených matematických modelů, jejichž cílem bylo za daných, níže v Tab. 4 specifikovaných, východisek a zjednodušení zhodnotit výhodnost režimu aplikace metody vynětí dle § 38f odst. (4) ZDP v případě, kdy příslušná SZSZ předepisuje metodu prostého zápočtu a zároveň poukázat na faktory, které výhodnost daného režimu ovlivňují. Uvedená analýza byla provedena pro stav platný a účinný k 31. 12. 2011.

**Tab. 4: Východiska a zjednodušení matematického modelu**

<b>Východiska a zjednodušení matematického modelu</b>
Poplatník je daňovým rezidentem ČR, který dosahuje příjmu za závislé činnosti ze zahraničí.
S daným zahraničním státem je uzavřena SZDZ, která stanoví pro vyloučení dvojího zdanění metodu prostého zápočtu.
Poplatník je svobodný a bezdětný. Kromě základní slevy na poplatníka ve výši 23 640 Kč neuplatňuje žádné další slevy a ani nezdanitelné části základu daně.
Poplatník dosahuje celkového základu daně ve výši 1 400 000 Kč; uvažována je pouze změna podílu dílčího základu daně dle § 6 ZDP na celkovém základu daně.
Relativní daňová zátěž je koncipována jako podíl výsledné daňové povinnosti po uplatnění slevě vůči celkovému základu daně.
Jsou uvažovány dvě krajní meze pro daňovou povinnost uhrazenou v zahraničí (minimální je uvažována jako 5% a maximální jako 35% daň z příjmů dle § 6 ZDP dosaženého v zahraničí).
Uvažovanou krokovou změnou v částce dílčího základu daně je 10 000 Kč.
Výsledky sestavených diskrétních funkcí jsou pro lepší popis trendy spojeny a zobrazeny s využitím spojitého grafu.

Zdroj: Vlastní zpracování.

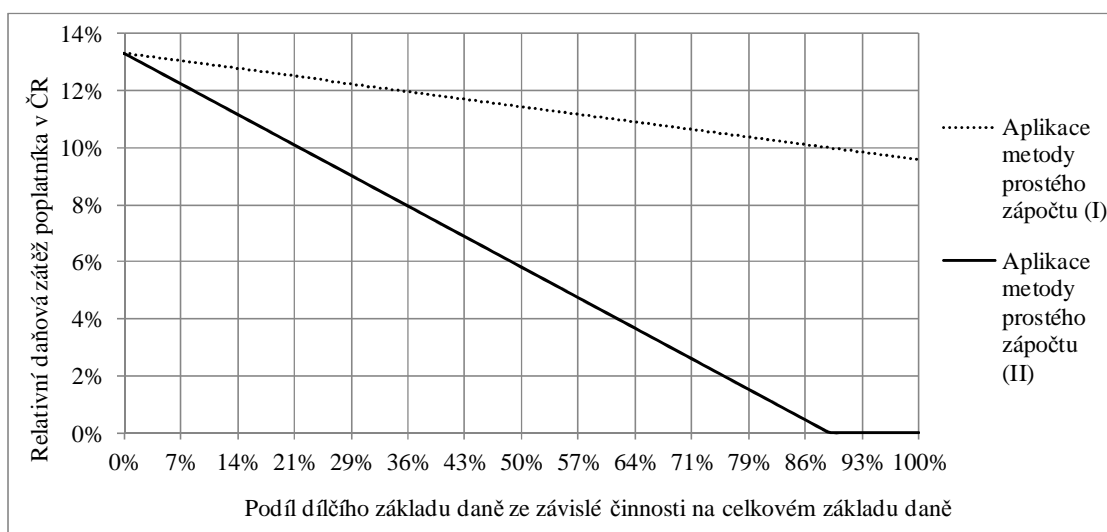
<sup>6</sup> Některé jiné SZDZ, obzvláště ty staršího data, stanovují více metod (pro specifikované příjmy metodu prostého zápočtu; pro ostatní příjmy některou z metod vynětí). Příkladem může být např. SZDZ se Spolkovou republikou Německo.

Ve všech sestavených matematických modelech je nezávisle proměnnou podíl dílčího základu daně dle § 6 ZDP (*příjem ze zahraničí*) na celkovém základu daně. Závisle proměnnou pak představuje výsledná daňová zátěž (relativní i absolutní) a dále pak absolutní hodnota daňového výdaje pro následující zdaňovací období v případě aplikace metody prostého zápočtu (blíže viz následující text).

V grafech je použito označení „I“ pro situaci, kdy příjem byl v zahraničí zdaněn nízkou sazbou daně (uvažovaných 5 %) a označení „II“ naopak pro situaci, kdy byl daný příjem zdaněn vysokou sazbou daně (uvažovaných 35 %).

Obr. 1 znázorňuje vývoj relativní daňové zátěže poplatníka v ČR v závislosti na podílu dílčího základu daně dle § 6 ZDP na celkovém základu daně.

**Obr. 1: Relativní daňová zátěž poplatníka v ČR**



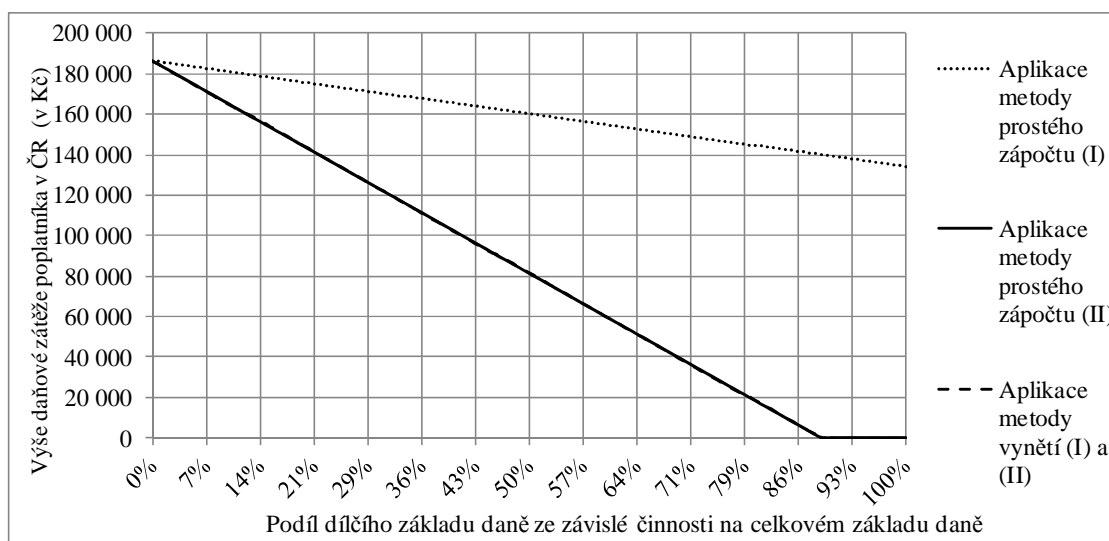
Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak je patrné v obou případech, má vývoj relativní daňové zátěže klesající tendenci. Na vině je skutečnost, že s rostoucím podílem zahraničního příjmu roste rovněž výše daně započitatelné na celosvětovou daňovou povinnost. V případě vyšší daňové zátěže (II) uvalené na příjem v zahraničí se pochopitelně do průběhu funkce promítá vyšší absolutní částka daně zaplacené v zahraničí, což je důvodem strmějšího poklesu. Kromě toho, jak vyplývá z Obrázku 4, část nezapočtené daně zůstává nadto při režimu zdanění příjmu v zahraničí vyšší uvažovanou sazbou 35 % uplatnitelným daňovým výdajem pro následující zdaňovací období. Při aplikaci metody prostého zápočtu (II) je od určitého podílu zahraničního příjmu výsledná daňová povinnost v ČR nulová. To je dopad aplikované slevy na poplatníka dle § 35ba ZDP (částka 23 640 Kč). K tomuto zlomu (nulové daňové povinnosti) dojde pochopitelně i při existenci jiného celkového základu daně. Lišit se bude pouze mez podílu dílčího základu daně ze závislé činnosti, od které daný jev nastane.

Následující Obr. 2 popisuje závislost výše daňové zátěže poplatníka v ČR vyjádřené v absolutní hodnotě na podílu dílčího základu daně na celkovém základu daně.



**Obr. 2: Výše daňové zátěže poplatníka v ČR (v Kč)**

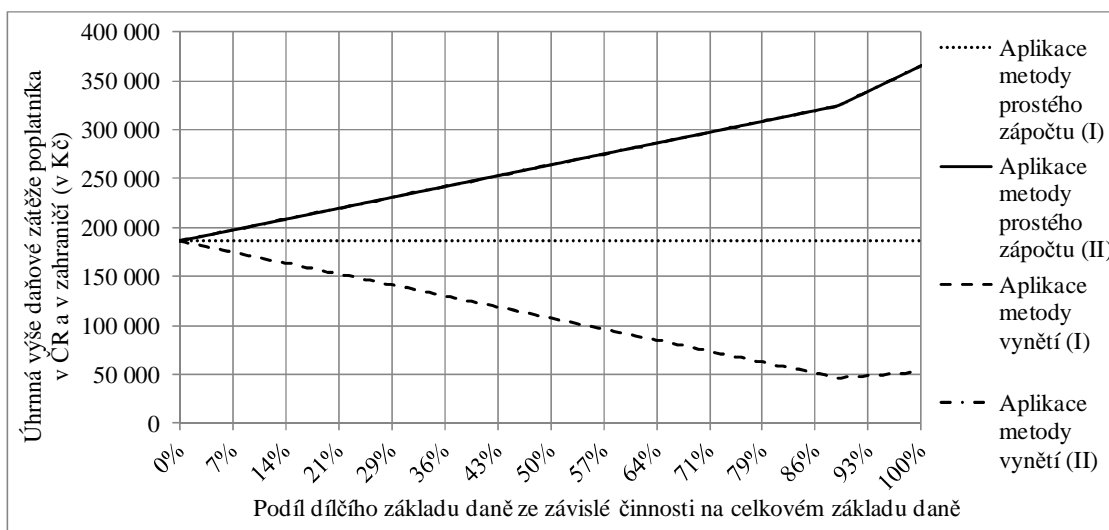


Zdroj: Vlastní zpracování.

Průběh funkcí se navzdory rozdílné závislé proměnné shoduje (pro srovnání viz Obr. 1), což je pochopitelné, neboť Obr. 2 znázorňuje svou podstatou totéž. Za pozornost stojí skutečnost, že výše daňové zátěže v ČR se při aplikaci metody vynětí shoduje se stavem při aplikaci metody prostého zápočtu, kdy zahraniční příjem byl zdaněn vysokou sazbou daně (průběhy funkcí se překrývají, z toho důvodu není uvedené patrné).

Obr. 3 znázorňuje situaci, kdy je brána v potaz nejenom daňová povinnost v ČR, ale rovněž i daňová povinnost zaplacená v zahraničí.

**Obr. 3: Úhrnná výše daňové zátěže poplatníka v tuzemsku a zahraničí (v Kč)**

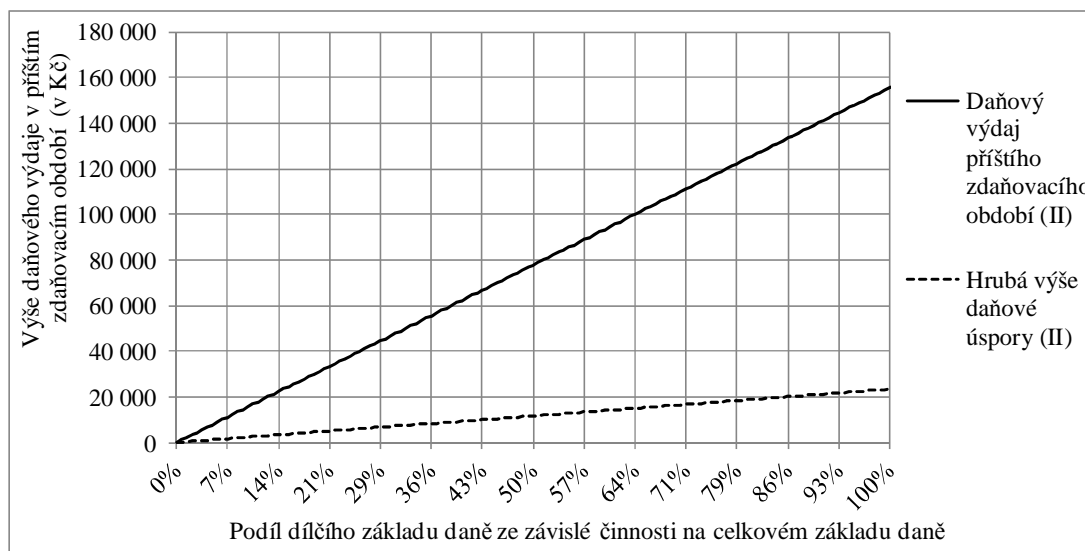


Zdroj: Vlastní zpracování.

Pokud uvažujeme i daň zaplacenou v zahraničí, situace se radikálně změní. Při nízké sazbě daně uvalené na příjem v zahraničí při aplikaci metody prostého zápočtu (I) je výše celkové daňové zátěže konstantní. Naopak při vysoké sazbě daně uvalené na zahraniční příjem za současné aplikace metody prostého zápočtu (II) má výše daňové povinnosti rostoucí tendenci. Na vině je skutečnost, že ne celou částku daně zaplacené v zahraničí lze započíst a dále pak skutečnost, že větší podíl dosahovaného příjmu je zdaňován vyšší sazbou daně. Tento nárůst

daně přitom není konzumován výrazným poklesem výsledné daňové povinnosti poplatníka v ČR. Při zdaňování zahraničního příjmu vysokou sazbou (II) nemá na výslednou daňovou povinnost v daném zdaňovacím období vliv, zda byla aplikována metoda prostého zápočtu či metoda vynětí. Hovořit však o stejných dopadech aplikace těchto metod by bylo mylné. Je třeba mít na mysli možnou budoucí daňovou úsporu plynoucí z možnosti uplatnit, za zákonem stanovených podmínek, jako daňový výdaj nezapočtenou část daně zaplacené v zahraničí (viz následující obrázek).

**Obr. 4: Výše nezapočtené výše daně zaplacené v zahraničí uplatnitelné jako daňový výdaj v následujícím zdaňovacím období**



Zdroj: Vlastní zpracování.

Předmětný nárok vzniká pouze za situace, kdy je příjem v zahraničí zdaněn vysokou sazbou daně (II). Částka hrubé daňové úspory uvedená v grafu je přitom určena orientačně jako prostý součin daňového výdaje příštího zdaňovacího období a sazby daně z příjmů fyzických osob (15 %). V případě nízké sazby daně uvalené na zahraniční příjem je celá částka daně zaplacené v zahraničí započtena na daňovou povinnost v ČR.

## Závěr

Legislativní úprava příjmů ze závislé činnosti a jejich zdaňování prošla od účinnosti ZDP (tj. od 1. 1. 1993) řadou větších či menších změn. Některé z nich se týkaly bezprostředně pouze této kategorie příjmů, jiné se týkaly zdaňování příjmů fyzických osob jako celku (např. změny sazeb daně, nezdanitelných částek základu daně<sup>7</sup>, slev na dani, atd.). K určitému legislativnímu vývoji došlo i v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů, včetně mezinárodního zdaňování příjmů ze závislé činnosti.

Tento příspěvek si kladl za cíl přiblížit právě změny v české právní úpravě zdaňování příjmů ze závislé činnosti za existence mezinárodního prvku. Ten spočíval v tom, že příjem daňového rezidenta ČR je dosahován v jiném státu. Pro aktuální rok 2012 přitom byla brána v potaz právní úprava platná a účinná k 30. 9. 2012, pro léta předchozí pak právní úprava platná a účinná k 31. 12. příslušného roku. Při zpracování příspěvku byla použita zejména metoda komparace a metoda modelování.

<sup>7</sup> S účinností od roku 2006 byla část nezdanitelných částí základu daně přetransformována do podoby slev na dani (viz § 35ba ZDP), nezdanitelná část základu daně na dítě nabyла podobu daňového zvýhodnění na dítě již v roce 2005 (viz § 35c ZDP).

Autoři se zabývali změnami ve vybraných ustanoveních ZDP majících úzký vztah nejenom k předmětné kategorii příjmů, ale mezinárodnímu zdaňování příjmů vůbec. Primárně se autoři zabývali vývojem právní úpravy daňového rezidentství fyzických osob dle ZDP. V tomto ohledu poukazují na některé, z hlediska jejich pohledu, zajímavé aspekty předchozí právní úpravy. Autoři dále popsali změny v koncepci dílčího základu daně dle § 6 ZDP. V tomto ohledu je možné konstatovat, že koncepce dílčího základu daně dle § 6 ZDP majícího zdroj v zahraničí doznala řady významných změn a ve sledovaném období let 1993-2012 lze identifikovat několik, podstatně odlišných, režimů. Pozornost autorů byla z pochopitelných důvodů směřována i na problematiku vyloučení dvojího zdanění (§ 38f ZDP). I na úrovni tohoto ustanovení došlo k několika změnám majícím přímý vztah k pojednávané problematice. V relaci k vymezenému tématu se autoři okrajově zabývali i obecnými otázkami úpravy v unijním a mezinárodním právu.

Článek prezentuje i grafické výstupy sestavených matematických modelů, které hodnotí, při respektování vymezených východisek a zjednodušení, výhodnost režimu aplikace metody vynětí dle § 38f odst. (4) ZDP v situaci, kdy SZDZ stanoví metodu prostého zápočtu. Dosažené výsledky popisují mj. závislost relativní daňové zátěže na podílu dílčího základu daně dle § 6 ZDP (*zahraniční příjem*) v celkovém základu daně. I když je uvažována konstantní výše celkového základu daně, lze z grafických výstupů dovozovat obecně platné závěry.

## Literatura:

- [1] Brychta, K. (2010): *Zdaňování příjmů fyzických osob ze závislé činnosti – vybrané změny v právní úpravě od roku 1993*. In: *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*. Praha, Vysoká škola ekonomická, 2010.
- [2] Helminen, M. (2009): *EU Tax Law Direct Taxation*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009.
- [3] Kesti, J. (ed.) (2009): *European Tax Handbook*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009.
- [4] MF ČR (2010). *Daňová statistika 2005-2009*. [on-line], Praha, Ministerstvo financí České republiky, [cit. 21. 7. 2011], <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Danova\\_statistika\\_2005-2009\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Danova_statistika_2005-2009_pdf.pdf)>.
- [5] Mkrtchyan, T. (ed.) (2010): *ECJ Direct Tax Compass*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2010.
- [6] Rada EU (2011): *Směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS*. [on-line], Brussels, European Union, c2011, [cit. 21. 7. 2011], <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:01:cs:html>>.
- [7] Týč, V. (2010): *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. Praha, Leges, 2010.
- [8] Vančurová, A. – Láchová, L. (2010): *Daňový systém 2010*. Praha, VOX, 2010.

## Mezinárodní zdanění příjmů ze závislé činnosti podle české právní úpravy

Karel Brychta – Pavel Svirák

### ABSTRAKT

Tento příspěvek přibližuje vybrané změny české právní úpravy v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů ze závislé činnosti v období let 1993-2012. Předmětem zájmu autorů jsou vybraná ustanovení zákona o daních z příjmů dotýkající se zdaňování příjmů daňového rezidenta ČR dosahujícího příjmu ze závislé činnosti ze zahraničí. Pozornost autorů je v příspěvku soustředěna především na vnitrostátní úpravu, nicméně okrajově se věnují i některým aspektům na úrovni mezinárodního a unijního práva. V relaci k prvně uvedenému se autoři primárně zabývají vývojem právní úpravy daňového rezidentství fyzických osob dle ZDP s akcentem na přiblížení změn specifických pro příjmy ze závislé činnosti. Následně je pojednáno o změnách v koncepci dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti majícího zdroj v zahraničí. Z pochopitelných důvodů je pozornost autorů směřována i na problematiku vyloučení dvojího zdanění s důrazem kladeným na § 38f odst. (4) zákona o daních z příjmů. V relaci k posledně uvedenému prezentují autoři výsledky sestavených matematických modelů popisujících vývoj výsledné daňové zátěže poplatníka v závislosti na podílu zahraničního příjmu (*dílčí základ daně ze závislé činnosti*) na celkovém základu daně.

**Klíčová slova:** Mezinárodní zdaňování; Vývoj právní úpravy; Závislá činnost.

## International Taxation of Incomes from Employment under Czech Legal Regulations

### ABSTRACT

The paper deals with selected changes in Czech legal regulations in the area of international taxation of incomes from employment in the period 1993-2012. Authors pay attention to some provisions of the Act on Income Taxes that govern taxation of Czech tax resident who acquires foreign income from employment. The main focus is concentrated above all to domestic legal regulation, however, there is a marginal space granted also to the some aspects on the level of international and European Union law. Concerning domestic legal regulation, authors primarily deal with the history in legal regulation of natural persons' tax residency according to Act on Income Taxes. The stress is put on introduction and assessment of changes specific for incomes from employment. Subsequently, there is treated a history in the conception of partial tax base from employment having its source abroad. For comprehensible reasons, the attention is given to the issue of double taxation avoidance putting stress on Sec. 38f para. (4) of the Act on Income Taxes. In relation to last mentioned, there are presented outputs of mathematical models describing a dependence of tax-payer's tax liability on a share of foreign income (*partial tax base – incomes from employment*) in total tax base.

**Key words:** International Taxation; Legal Regulation Development; Incomes from Employment.

**JEL classification:** H24; K34.