

článek velmi pozorně číst, protože se velmi liší okruh osob, na které se vztahuje, a podmínky osvobození od zdanění takového příjmu v České republice.

Pokud článek „Profesoři a výzkumní pracovníci“ v SZDZ chybí. V nově uzavíraných smlouvách o zamezení dvojího zdanění již tento článek sjednáván není. Tak například smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Slovenskem tento článek neobsahuje, proto se příjmy za závislou práci vědců, profesorů a jiných vyučujících zdaní ve standardním režimu zaměstnanců podle článku 14 této smlouvy. Žádný speciální článek neobsahuje například ani smlouva uzavřená s Rakouskem či s Polskem. **3035**

Status zaměstnavatele a jeho vliv na zdanění daňového nerezidenta. Důležitou skutečností, kterou je nutné ověřit u zaměstnanců – daňových nerezidentů, je kromě délky pobytu (blíže viz 3019 an.) status jejich zaměstnavatele. U daňových nerezidentů, jejichž pobyt nepřesáhl 183 dní na území České republiky, tento status může mít zásadní vliv na právo České republiky na zdanění, resp. nezdanění jejich příjmu. **3036**

Následující podkapitoly jsou věnovány každé z výše uvedených kategorií zaměstnanců. Rozebrány jsou však jen ty příjmy, jejichž daňové posouzení může být odlišné od obecné úpravy, nebo se naopak pouze v jejich případě uplatní.

3.1.1 Zaměstnanec, který uzavřel pracovní vztah se zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm v České republice

• Cestovní výdaje

U zaměstnance, který uzavřel pracovní vztah podle českého práva se zaměstnavatelem, jehož sídlo, případně bydliště se nachází v České republice, se náhrada cestovních výdajů řídí standardně zákoníkem práce. Pokud pojedí zaměstnanec na pracovní cestu, zaměstnavatel vyplácí zaměstnanci náhrady cestovních výdajů v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, a to ve výši jím stanovené. Tyto náhrady cestovních výdajů nejsou považovány za předmět daně do výše stanovené pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce. Pokud by případně zaměstnavatel poskytoval dávky vyšší, stal by se rozdíl mezi jejich skutečně vyplacenou a zákonem limitovanou výší zdanitelným příjmem zaměstnance. **3037**

Pokud by byla se zaměstnavatelem se sídlem na území ČR a zaměstnancem uzavřena pracovní smlouva podle cizích právních předpisů, a náhrady cestovních výdajů by proto byly hrazeny v souladu s těmito cizími právními předpisy, nepředstavovaly by předmět daně u zaměstnance jen do výše stanovené v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP (podrobněji viz 3015).

3038 • Školné

Je velmi časté, že zaměstnavatel hradí za zahraniční zaměstnance školné za děti, a to mateřskou školou počínaje a vysokou školou konče. Zejména na zahraničních školách v České republice může představovat toto školné nemalé částky, které jsou při splnění podmínek výše uvedených osvobozeným příjmem na straně zaměstnance (podrobněji viz 3016).

3039 • Příjmy daňových nerezidentů za období nepřesahující 183 dní

Osvobození v období nepřesahujícím 183 dní se zde neuplatní nikdy vzhledem k tomu, že není splněna základní podmínka, že zaměstnavatel nemá své sídlo mimo území České republiky.

3040 • Přechodné ubytování

Hodnota přechodného ubytování do výše 3 500 Kč za měsíc je osvobozena od daně za podmínky, že je nájemní smlouva uzavřena mezi pronajímatelem a zaměstnavatelem, přechodné ubytování je poskytnuto zaměstnanci v souvislosti s výkonem jeho závislé činnosti a obec přechodného ubytování je jiná než obec, kde se nachází jeho bydliště.

Pokud by zaměstnavatel přispíval zaměstnanci na úhradu nájemného na základě nájemní smlouvy, jejíž smluvní stranou je zaměstnanec, přímo zaměstnanci, nejsou splněny podmínky uvedené v ZDP a uvedený příjem nemůže být osvobozen.

PŘÍKLAD

Zaměstnavatel, společnost ABC, s. r. o., uzavřel pracovní poměr s rezidentem Slovenské republiky, panem Vetvou, a to na dobu určitou jednoho roku. Pracovní smlouva se řídí českým právem, tedy českým zákoníkem práce. Kromě měsíční hrubé mzdy ve výši 25 000 Kč přiznal zaměstnavatel p. Vetvovi nárok na různá nepeněžní plnění, a to:

- služební vozidlo v pořizovací hodnotě 500 000 Kč včetně DPH, a to i k používání k soukromým účelům,
- školné za soukromou školku, kterou navštěvuje syn pana Vetvy v Praze (školné hradí zaměstnavatel přímo mateřské školce),
- příspěvek na životní pojištění hrazené slovenské pojišťovně, a to ve výši 2 000 Kč měsíčně [pojistka splňuje podmínky podle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP], a
- PHM za soukromé cesty služebním vozem hradí p. Vetva zaměstnavateli.

Pan Vetva má dvě děti, jedno žije s ním v České republice, druhé s manželkou ve Slovenské republice, kam pan Vetva pravidelně s prvním dítětem jezdí o víkendech. Pan Vetva je daňovým rezidentem Slovenské republiky.

ŘEŠENÍ

Zdanitelným měsíčním příjmem pana Vetvy je hrubá mzda ve výši 25 000 Kč a 1 % z 500 000 Kč, tj. 5 000 Kč z titulu používání služebního vozidla k soukromým účelům. Naopak, nepeněžní plnění spočívající v úhradě školného a příspěvek na životní pojištění hrazené slovenské pojišťovně jsou od daně osvobozeny. Vzhledem k tomu, že PHM hradí

p. Vetva zaměstnavatel, nelze uvažovat o zdanitelném příjmu p. Vetvy. Zaměstnavatel nepřihledne ke slevě na manželku a na děti. Tyto by si mohl uplatnit pan Vetva v daňovém příznání, pokud podíl jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky bude alespoň 90 % z jeho celosvětových příjmů a tuto skutečnost doloží finančnímu úřadu potvrzením svého místně příslušného slovenského finančního úřadu.

3.1.2 Zaměstnanec, který uzavřel pracovněprávní vztah se zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm mimo území České republiky

Vzhledem k tomu, že se podmínky osvobození, případně zdanění některých příjmů u jednotlivých kategorií zaměstnanců pracujících pro zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí liší podle statusu zaměstnavatele, je uveden komentář samostatně ke každé z nich.

3.1.2.1 Zaměstnanec vykonává závislou činnost u odštěpného závodu zahraničního zaměstnavatele umístěného v ČR

Odštěpný závod. V případě, že je zaměstnanec zaměstnán u zaměstnavatele s odštěpným závodem (dříve organizační složkou) zřízeným v České republice, můžeme se setkat nejčastěji s následujícími plněními, která zaměstnanec od zaměstnavatele dostává. 3041

- **Cestovní výdaje** 3042

V tomto případě, vzhledem k tomu, že pracovněprávní vztah je obvykle uzavřen podle cizích právních předpisů, se výplata náhrad cestovních výdajů řídí rovněž cizím právem. V takovém případě by tyto náhrady cestovních výdajů nepředstavovaly předmět daně u zaměstnance **jen do výše** stanovené v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP (podrobněji viz 3015).

- **Příjmy daňových nerezidentů za období nepřesahující 183 dní** 3043

Zde je třeba rozlišovat, zda **odštěpný závod** je **stálou provozovnou** ve smyslu § 22 odst. 2 ZDP, respektive příslušné SZDZ, či nikoliv. V případě, že je odštěpný závod stálou provozovnou, uvedené osvobození nelze uplatnit, pokud jde mzda k tíži stálé provozovny⁸⁷.

⁸⁷ Skutečnost, že zaměstnavatel má sice v České republice stálou provozovnu, ale mzdu zaměstnance jako výdaj neuplatnil z jakýchkoliv důvodů, nemá na zdanění zaměstnance, který pracoval na území České republiky, vliv. Viz komentář k článku 15 týkající se příjmů ze závislé činnosti, bod 7.1, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, stručná verze 2014, edice OECD, anglická verze, autorský překlad, s. 313.