



Nové trendy už i na českém trhu aneb dovolená a služební cesta v jednom. Home office v zahraničí, tzv. bleisure trend a jeho daňová specifika...

Časy pandemie mění vše. Nejen naše zdraví, hygienické návyky, ale také, a to významně, i způsob práce. Kromě již známého home office se objevil také nový pojem bleisure. Jaká možná daňová úskalí přináší tento nový typ zaměstnaneckého benefitu?



Petr Koubovský

Daňový poradce č. o. 3891,
Rödl & Partner Tax

V čase lockdownů se velmi osvědčila, ostatně ono to ani jinak moc nešlo, práce z domova, anglicky tzv. home office, který se tak již u nás doslova zabydlel. V současnosti se lze setkat již s dalším trendem, který nebyl v minulosti tak rozšířený. A abychom těch anglicismů neměli málo, jedná se o tzv. bleisure. Název je odvozen z anglického „leisure“, což znamená v překladu volný čas. A ono „b“ na začátku zase odkazuje na slovíčko business. V praxi se tedy jedná o kombinaci služební cesty a dovolené v rámci jedné cesty. ►►

Zní to až překvapivě jednoduše a především velmi komfortně a efektivně pro obě strany, jak zaměstnance, tak zaměstnavatele. Opak však může být pravdou.

Jak to funguje?

Situace kolem covidové pandemie se doufejme uklidňuje a zaměstnavatelé se vracejí i ke standardním obchodním činnostem a aktivitám, služební cesty zaměstnanců nevyjímaje. Aktuálně lze však právě možná i s přispěním covidu pozorovat v této oblasti nové trendy. Konkrétně ve formě tzv. bleisure, tedy spojení práce s volnem. Po hybridním modelu kombinujícím práci v kanceláři a z domova (tzv. home office) se rozmáhá také hybridní model služebních cest. Na první pohled by se dalo konstatovat, že pro zaměstnavatele se zpravidla o žádnou velkou překážku nejedná a pro zaměstnance to naopak představuje velmi zajímavý benefit, kdy po zasloužené práci přijde i odměna a ve finále z toho profitují obě strany. Opak však může být pravdou.

Trend – bleisure – není vlastně nic zcela nového. Čistě termínově se s ním lze setkat již od roku 2009, nicméně právě až pandemie a doba po ní umožnila jeho významnější rozšíření. „Firma vyšle zaměstnance na pracovní cestu a on si pobyt o několik dnů prodlouží, aby mohl v místě cestovat. V digitální době a po zkušenostech z doby pandemie, kdy se ukázalo, že část kancelářské práce lze vykonávat na dálku, to představuje pro firmy stále menší problém...” uvádí mimo jiné i studie Asociace pro rozvoj trhu nemovitostí Trend Report 2022.¹

Prodloužený pobyt v předemtné destinaci se střídáním zábavy a práce se tedy může jevit jako oboustranně prospěšný.

Jak se financuje aneb kdo nese jaké náklady?

Je obvyklé, že firma platí část nákladů (především na dopravu), čímž se cestování stává pro zaměstnance výhodnějším, což může a zpravidla též podněcuje jeho motivaci i pracovní výkon. Existuje samozřejmě i možnost, že úhrada cesty i části pobytu ze strany zaměstnavatele bude i za rodinné příslušníky zaměstnance.

Bleisure s sebou tedy přináší jasné a zřejmé výhody – úspory za cestu tam i zpět, kterou platí zaměstnavatel, což je jistě více než klasika v podobě přidání trochy zábavy k pracovním povinnostem, jako např. team buildingové aktivity apod.

Obzvláště dnešní mladá generace, tzv. mileniálové, utratí až dvě třetiny svých peněz za volnočasové aktivity, obzvláště pokud nejsou nuceni hradit si sami veškeré náklady na dopravu a ubytování. Jako mileniálové se zpravidla označují narození mezi lety 1980 a 1999, kteří vstoupili do let dospívání po roce 2000, tedy současníci ve věkové skupině mezi 23 a 42 lety. V dohledné době bude mít současná generace v ekonomicky aktivní populaci drtivou většinu a vzestup fenoménu bleisure bude tedy jen narůstat. Lze tedy pozorovat, že prodloužení pracovní

Ať už se jedná o tzv. home office v tuzemsku či v cizině nebo bleisure, vše musí mít svá pravidla, daňovou oblast nevyjímaje.

cesty soukromým pobytem se stává běžným také už i v tuzemských firmách. Na tento trend logicky reagují i nabídky hotelů, které samozřejmě hybridní model vítají, může totiž přinést další zisky z prodlouženého pobytu hostů, eventuálně i z příjezdu jejich rodinných příslušníků.

Z výše uvedené studie také vyplývá, že s bleisure trendem úzce souvisí i tzv. hotel office, tedy koncept, kdy podnikatelé či zaměstnanci vycestují do hotelu v kýžené lokalitě, kde část dne pracují a část cestují. „Tento způsob práce umožňuje poznávat nové destinace, což vede ke snížení stresu, většímu pracovnímu nasazení a k vyšší produktivitě,” uvádí Trend Report.

Daňové dopady bleisure

Ať už se jedná o tzv. home office v tuzemsku či v cizině nebo bleisure, vše musí mít svá pravidla, daňovou oblast nevyjímaje.

1. Home office v tuzemsku (práce z domova)

Bohužel home office jako takový či bleisure není v žádné právní normě samostatně řešen. Neexistuje žádná speciální úprava ani v zákoníku práce², ani v zákoně o daních z příjmů. Podmínky se tak sjednávají v dohodě nebo ve vnitřním předpisu zaměstnavatele. Strany tak mají větší volnost upravit si podmínky práce z domova podle vlastní potřeby.

¹ <https://artn.cz/trend-report/tr-2022/>.

² Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „ZP”).

Jedním ze zásadních parametrů pracovních smluv je místo pracovního výkonu, a proto by i případná práce na home/hotel office měla být patřičně smluvně upravena. Stejně tak i v případě práce ze zahraničí pokud s tímto zaměstnavatel samozřejmě souhlasí. Smluvně lze dohodnout, že zaměstnanec bude pracovat klidně i z více míst, a to dokonce i v různé pracovní dny.³

Na druhé straně je však nutné si také uvědomit, že pro zaměstnavatele platí stejná pravidla u práce na home office v tuzemsku i v zahraničí, jako na standardním pracovišti. Kromě například splnění podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, ochrany důvěrných informací, případných pracovních úrazů platí i stejná pravidla ve vztahu k dalším zaměstnaneckým benefitům, např. stravenky či stravenkový paušál, náhrady.

A právě oblast náhrad skýtá nejvíce otázek a problémů. Jejich refundace ze strany zaměstnavatele pro zaměstnance bohužel nemá, jak již bylo výše uvedeno, příliš velkou a především jednoznačnou legislativní oporu, a navíc Finanční správa zrovna neoplývá ochotou tento problém nějakým způsobem konstruktivně řešit. V praxi lze v současnosti refundaci provést v zásadě dvěma způsoby:

a) úhradou paušálu

/ proplácení nákladů v paušální výši však nelze použít pro všechny náklady (např. pro energie); u ostatních nákladů, zejména opotřebení majetku, teoreticky paušál využít lze

/ klíčovou otázkou však je stanovení kalkulace skutečných výdajů

b) úhradou vynaložených nákladů k výkonu práce

/ tj. proplácení nákladů na základě prokázání příslušných dokladů

Práce na tzv. home office byla ještě donedávna spíše výjimečným případem pracovní činnosti zaměstnanců společností. Samozřejmě některé profese výkon práce z domova ani neumožňují. Doba covidová však mnohé změnila. V některých případech totiž ani jinou možnost nedávala, a tak se otázka práce na tzv. home office opět otevřela, přičemž nešlo primárně o zaměstnanecký benefit, ale vůbec o možnost nějakým způsobem pracovat. Pozitivně lze tak vnímat alespoň snahu profesní obce související daňové otázky řešit, kde výsledkem jsou mimo jiné i závěry z jednání představitelů Komory daňových poradců České republiky a státní správy (GŘŘ a MFČR) ze dne 20. 11. 2019.⁴

Dle jejich závěrů je zaměstnavatel povinen ve smyslu § 151 ZP poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou

v souvislosti s výkonem práce, což potvrzují i závěry českých soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 68/2007, ale i sp. zn. 1 Afs 50/2013. Jestliže zaměstnavatel poskytne zaměstnanci plnění ve formě náhrady výdajů vynaložených zaměstnancem dle § 6 odst. 7 ZDP, musí být schopen prokázat, že poskytnuté kompenzace (plnění) nepředstavují navýšení majetku zaměstnance, a tudíž nepředstavují ani jeho zdanitelný příjem.⁵

V praxi se jedná zejména o tyto náhrady vynaložených výdajů:

a) náhrady cestovních výdajů (např. z místa pravidelného pracoviště v bydlišti do druhého místa výkonu práce v sídle zaměstnavatele, které nejsou předmětem daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 7, písm. a) ZDP a § 24 odst. 2, písm. zh) ZDP)

b) kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce (viz § 190 odst. 1 ZP, které nejsou předmětem daně ze závislé činnosti dle § 6 odst. 7, písm. d) ZDP)

Takovéto kompenzace lze ve smyslu § 6 odst. 8 ZDP paušalizovat, avšak jen za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů.

c) kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem jiných než za opotřebení majetku zaměstnance (např. náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby, náklady na úklid domácí kanceláře apod., které nejsou předmětem daně ze závislé činnosti § 6 odst. 7, písm. e) ZDP)

2. Home office v cizině (práce z domova či hotelu)

Současnost přinesla v případě práce na home office další posun, a to v podobě práce zaměstnanců i z ciziny. V tomto ohledu by však čeští zaměstnavatelé měli zpozornět, neboť práce z ciziny, a ještě v kombinaci s tzv. bleisure, může znamenat i celou řadu komplikací.

V návaznosti na výše uvedené si dovoluji poukázat zejména na tyto oblasti/otázky, kterým by zaměstnavatelé měli věnovat svou pozornost:

- a) změna daňového rezidenství předmětného zaměstnance,
- b) změna příslušnosti státu na zdanění příjmů ze závislé činnosti,
- c) možnost vzniku stálé provozovny zaměstnavatele a
- d) změna příslušnosti zaměstnance k systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Na základě českých daňových předpisů se zaměstnavatel v případě zaměstnaneckého poměru nachází v pozici tzv. plátce daně. Zaměstnanec samotný je pak poplatníkem daně.⁶ Právě ►►

3 § 34a ZP.

4 KOOV č. 546/26.06.19 Daňové souvislosti práce z domova (home office).

5 Viz opět závěry rozsudku sp. zn. 5 Afs 68/2007.

6 § 2, § 6 odst. 1, písm. a), § 6 odst. 2 ZDP a následující.

zaměstnavatel tak pod svou odpovědností je povinen odvést zálohu na daň ze závislé činnosti, či přímo daň ze závislé činnosti na úkor svého zaměstnance.

Při výkonu práce z ciziny je tedy nutné řešit otázku, zda bude plnit svou povinnost odvodu daně stále v tuzemsku či již v daném státě reálného výkonu práce svého zaměstnance. S tímto pak úzce souvisí i aplikace správné výše daňové sazby, kterou bude na příjmy zaměstnance aplikovat. Příjmy obecně, tedy nejen zaměstnance, jsou předmětem zdanění dle pravidla tzv. daňové rezidence. Pokud by tedy český zaměstnanec pracoval dlouhodobě z jiného státu, může mu vzniknout daňová rezidence kromě České republiky také v tomto státě. Typickým případem je práce zaměstnance v cizině po dobu delší než 183 dnů v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. Samozřejmě český zaměstnavatel může mít v zahraničí i stálou provozovnu anebo přichází v úvahu ještě tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly.

Přeshraniční výkon pracovní činnosti zaměstnance vyvolává i další otázky, zejména pak vznik tzv. stálé provozovny jeho českého zaměstnavatele. V tomto ohledu bych rád upozornil na rozhodnutí Španělského generálního daňového ředitelství, které v souladu se standardy OECD ohledně zamezení dvojího zdanění poskytuje určité vodítko k posouzení vzniku stálé provozovny, a to nejen během lockdownů. Ze závěrů mimo jiné vyplývá, že činnost zaměstnanců, kteří zůstávají doma, resp. pracují na dálku z důvodů mimořádné události, postrádá dostatečnou míru trvalosti nebo kontinuity, a neměla by tak vést ke vzniku stálé provozovny.

K tématice případného vzniku stálé provozovny v době covidu (nikoliv však již po něm) zaujala své stanovisko i samotná OECD.⁷ Ze závěrů tohoto stanoviska⁸ lze zmínit zejména:

- / výkon činnosti zaměstnanců z domova v rámci home office v jiné než zemi rezidence zaměstnavatele by neměl vést ke vzniku zahraniční stálé provozovny,
- / ke vzniku stálé provozovny by nemělo dojít ani z titulu činnosti závislého zástupce, který aktuálně vlivem situace koronaviru uzavírá v zastoupení daného poplatníka pro něj závazné smlouvy v jiné zemi,
- / doba přerušení prací na staveništi či v rámci stavební montážního projektu by měla být nadále zahrnována do celkové doby trvání ovlivňující vznik stálé provozovny,
- / příspěvky poskytované jednotlivými vládami na náhrady mezd vyplácených zaměstnancům by měly být přisuzovány ke zdanění těm státům, ve kterých by zaměstnání bylo za běžných okolností vykonáváno,
- / dočasný výkon pracovní činnosti v cizí zemi právě z důvodu covidu, který jinak za standardních okolností vedl ke splnění podmínek daňového rezidenství, nebude aplikován a bude řešen aplikací (tzv. tie-breaker rules) konkrétních ustanovení smlouvy (např. stálý byt, středisko životních zájmů, státní příslušnost aj.).

I když platí základní pravidlo, že „v EU se platí pojistné tam, kde člověk činnost vykonává“, z tohoto pravidla existují ale výjimky.

S ohledem na dočasné omezení pohybu z důvodu koronavirové epidemie vydala v březnu 2020 Česká správa sociálního zabezpečení na svých webových stránkách⁹ prohlášení, že vystavená potvrzení A1¹⁰ zůstávají nadále platná, stejně jako pravidla dle platných právních předpisů v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v EU.

V praxi je však důležité zejména pro zaměstnance, kteří pracují na tzv. home office, je-li tento v místě bydliště umístěn v jiné zemi než sídlo zaměstnavatele, řešit otázku příslušnosti k danému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Zde platí základní pravidlo „v EU se platí pojistné tam, kde člověk činnost vykonává“. Z tohoto pravidla existují ale výjimky, na jejichž základě lze žádosti o vystavení potvrzení o příslušnosti k českým právním předpisům sociálního zabezpečení (tzv. formulář A1) zůstat příslušný k českému systému. U ostatních států je třeba předmětnou otázku řešit i s ohledem na ustanovení dvojstranných smluv o pojistném uzavřených mezi Českou republikou a daným třetím státem.

Neopomenutelnou otázkou, kterou by si měl každý zaměstnavatel v těchto případech položit, je i posouzení možných dopadů výkonu práce jednotlivých zaměstnanců ve vazbě na ve-

7 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development).

8 https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdaagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis.

9 <https://www.mpsv.cz/brezen-2020>.

10 Potvrzení o příslušnosti k českým právním předpisům sociálního zabezpečení.

dení jejich související (příp. stínové) mzdové agendy a s tím související povinnosti v odvodu záloh k dani ze závislé činnosti zaměstnavatele v ČR i v dotčených zemích. U krátkodobých pobytů v jednotkách dnů či týdnů není dle mých praktických zkušeností nutno otázku placení daní v zahraničí příliš řešit, zejména s ohledem na výjimky uvedené ve smlouvách jednotlivých států s ČR o zamezení dvojího zdanění. Kromě podmínky krátkodobého trvání pobytu však zde mohou být definovány i další podmínky a proto je namísto jejich pečlivé prověření.

Naopak v případech déletrvajících výkonu práce zaměstnanec v zahraničí (více jak 183 dní) se daňových odvodů již lze vyhnout jen stěží, ba co více, zpravidla dochází právě ke vzniku stálé provozovny pro daňové účely. Zaměstnavatel tak v místě bude povinen platit daně podle tamních zákonů.

V souvislosti se všemi výše uvedenými informacemi bych ovšem rád závěrem upozornil na návrh novely ZP, kterou poslalo v druhé polovině září tohoto roku do připomínkového řízení Ministerstvo práce a sociálních věcí. Tato by snad konečně mohla vnést trochu více světla do popisované problematiky různých forem práce na dálku. Návrh této novely totiž mimo jiné výslovně stanovuje:

- povinnost zaměstnavatele hradit náklady zaměstnanci, které mu v tomto výkonu práce na dálku vzniknou (okruh obvyklých náklad formou paušálu¹¹, ostatní nahodile vzniklé dle jejich prokázání),

11 Dle údajů ČSÚ činí výchozí částka paušálního nákladu 2,80 Kč/hodinu.

- tyto náklady jsou na straně zaměstnavatele daňově účinné,
- návrh novely transponuje evropskou směrnici a nově tak zaměstnavatelům stanoví dokonce povinnost umožnit zaměstnanci práci na dálku (např. případy zaměstnanců pečujících o dítě mladší než 15 let apod.),
- práce na tzv. home office bude možná jen na základě písemně sepsané dohody, s 15denní výpovědní lhůtou,
- náležitostí dohody a povinností zaměstnavatele je samozřejmě i zajištění bezpečnosti práce,
- povinnost zajistit zaměstnanci technické a programové vybavení potřebné pro takový výkon práce zaměstnance.

Jde sice jen o prvotní návrh novely, ale i tak jej lze, dle mého názoru, považovat, byť třeba jen v některých ohledech, za pozitivní posun v této oblasti. Na druhou stranu lze očekávat, že reálná účinnost těchto zákonných změn bude až někdy v průběhu příštího roku, tedy 2023, pokud vůbec...

Závěr

Práce z domova v zahraničí v případné kombinaci s tzv. bleisure s sebou přináší, resp. může přinášet mnohdy i dosti komplikované daňové i právní konsekvence. Je tedy více než doporučením hodné tento typ případného zaměstnaneckého benefitu na straně zaměstnavatele pečlivě zvážit, aby si případným neuváženým rozhodnutím nenadělal více problémů než užítku. /

Podcast naDANĚ

Podcast můžete sledovat nejen na komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#) nebo [Google Podcast](#).

