

Pokyn MU č. 1/2014

Použití občanskoprávní formy smlouvy při zajišťování některých činností na MU z pohledu určení závislé práce a daňových souvislostí

Podle čl. 5 odst. 2 písm. d) Organizačního řádu Masarykovy univerzity vydávám tento pokyn:

Článek 1

Předmět úpravy

Pokyn upravuje použití občanskoprávní formy smlouvy při zajišťování některých činností na Masarykově univerzitě (dále jen MU) v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen ZP), zákona č. 89/2012, občanský zákoník (dále jen OZ), zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP) a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDPH).

Článek 2

Závislá práce

- (1) Zákoník práce stanoví zaměstnavateli povinnost, že pokud se jedná o práci závislou, musí ji vykonávat svými zaměstnanci v pracovněprávních vztazích, tedy v pracovním poměru, nebo na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Závislá práce je definována v ustanovení § 2 ZP. Pouze v případě, že činnost nemá charakter závislé práce (nebudou naplněny všechny znaky závislé práce), je možné tuto činnost si zajistit prostřednictvím jiné fyzické nebo právnické osoby (dodávkou, subdodávkou), kdy vzájemný vztah již nebude pracovněprávní, ale bude možné volit smlouvy občanskoprávní nebo obchodněprávní, popřípadě autorské. To znamená, že takovou činnost bude možné fakturovat či za ni poskytovat sjednanou odměnu, aniž by mezi objednatel a dodavatelem vznikl pracovněprávní vztah.
- (2) Při činnostech MU jsou využívány všechny smluvní formy, proto je nutné zkoumat věcnou podstatu „činnosti“, v rámci níž tato fyzická osoba má na MU působit. V zásadě je nutné rozlišit, jestli vykonávaná činnost naplňuje znaky závislé práce, a to ve vztahu k účelu vykonávané činnosti, tzn. zda se nejedná o činnosti běžně zajišťované kmenovými zaměstnanci, zda není jednáno proti zájmu osoby, která práci koná a zda ji neuzavření pracovněprávního vztahu v konečném důsledku (např. při úrazu) nepoškozuje. Z uvedeného vyplývá, že o závislou práci nepůjde tehdy, pokud jde o činnosti vykonávané jednorázově, krátkodobě či nárazově, zvláště jde-li o činnosti úzce specializované.**
- (3) Znaky závislé práce, které musí být splněny současně, jsou následující:
 - a) práce ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance (práce je konaná způsobem, který určí zaměstnavatel, mzda či odměna je stanovena jednostrannou formou podle vnitřních předpisů, je stanovena pracovní doba);

- b) práce podle pokynů zaměstnavatele a jeho jménem (*zaměstnavatel práci přiděluje, řídí a kontroluje, zaměstnanec přidělenou práci koná jeho jménem, primárním vlastníkem výsledku práce je zaměstnavatel*);
- c) osobní výkon práce zaměstnancem (*povinnost vykonávat práci nemůže být přenesena na jinou osobu*).

(4) Důsledkem závislé práce pak je, že jde o práci:

- a) za mzdu (v pracovním poměru) nebo odměnu (u dohody o provedení práce nebo dohody o pracovní činnosti);
- b) konanou na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost (*nákladem jsou zejména suroviny, energie, materiál, pracovní nástroje, technické zařízení, pomůcky a pracovní prostory*);
- c) konanou v pracovní době a na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě.

(5) Dílčí znaky zastřeného pracovněprávního vztahu (tzv. švarcsystém)

- a) osoba vykonává práci (poskytuje své služby) v pravidelné pracovní době určené odběratelem, který zároveň odpracovanou dobu sleduje a pro účely fakturace ji pro sebe vykazuje,
- b) osoba používá pracovní pomůcky a jiné vybavení, materiál i osobní ochranné pracovní prostředky odběratele, tj. práce je tak de facto konána na náklady odběratele,
- c) osoba vykonává činnost pouze pro jediného odběratele,
- d) odpovědnost vůči třetím osobám nese odběratel a ne osoba poskytující službu,
- e) cena (odměna) je dána hodinovou sazbou a poskytuje se za dobu stanovenou dle údajů odběratele, příp. výše odměny osoby je stanovena vnitřním mzdovým předpisem odběratele a není smluvní, takže osoba výši odměny nemůže ovlivnit a tato jí je vyplácena ve stejných termínech, v nichž jsou zaměstnancům odběratele vypláceny mzdy, popř. je odměna prakticky totožná s výší mzdy, kterou za takovou či obdobnou práci obdrží zaměstnanec (odměna není tudíž navýšena o náklady, které vznikly osobě v souvislosti s poskytnutím svých služeb),
- f) osoba vykonává práci obvykle vykonávanou vlastními zaměstnanci v pracovněprávním vztahu,
- g) vztah mezi osobou a společností je uzavřen na dobu neurčitou nebo je dlouhodobý, plnění ze strany osoby není časově a věcně vymezeno, a vztah mezi stranami je soustavný a nikoliv nahodilý dle potřeby.

Článek 3

Rizika spojená s posuzováním jiných než pracovněprávních smluv ze strany státních orgánů

(1) Postihy za nelegální práci

Společně s novelou zákoníku práce byl od 1. 1. 2012 novelizován i zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, který zavedl novou definici nelegální práce, do níž byl zahrnut i výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah, tzv. švarcsystém čili najímání osob na pozice, ve kterých by mohli pracovat lidé v zaměstnaneckém poměru. Současně došlo i ke zpřísnění sankcí, které za nelegální práci mohou ukládat oblastní inspektoráty práce – minimálně 250 tis. Kč a maximálně 10 mil. Kč za umožnění výkonu nelegální práce pro „zaměstnavatele“ a až 100 tis. Kč za výkon nelegální práce pro „zaměstnance“ na živnostenský list.

(2) Postihy z hlediska daňových zákonů

Závislá činnost podle finančních úřadů je pojmem širším, než je závislá práce, na kterou se budou při kontrolách zaměřovat inspektoráty práce. Podle metodického pokynu Ministerstva financí čj. 53/79 983/2005-532 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, mají finanční úřady při kontrolách zkoumat, zda osoby samostatně výdělečně činné skutečně vykonávají „práci“ zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností či zda naopak tuto práci vykonávají podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí. Postihem je dodatečné doměření chybně odváděné, resp. neodváděné, daně jejím plátcem – „zaměstnavatelem“ (a to až tři roky zpětně). Existuje případ, kdy finanční úřad dospěl k opačnému závěru než inspektorát práce, i když v obou případech byl skutkový stav zcela stejný.

Článek 4

Povinnosti zaměstnavatele v souvislosti s uzavíráním pracovněprávních vztahů (pracovní poměr, dohoda o pracovní činnosti, dohoda o provedení práce)

Při použití pracovněprávního vztahu je nutné brát v úvahu administrativní náročnost spojenou s touto formou smluv, zejména pokud se jedná o krátkodobé, jednorázové nebo nárazové činnosti a spolupráci s cizinci. K povinnostem zaměstnavatele patří:

- (1) Řídit se v pracovněprávních vztazích zákoníkem práce (odměna je posuzována v kontextu s vnitřním mzdovým předpisem zaměstnavatele, poskytování náhrad cestovních výdajů podléhá ustanovením ZP);
- (2) Pracovněprávní vztah musí mít písemnou podobu a má být uzavřen před zahájením prací, výplata se má uskutečnit v nejbližším výplatním termínu po vykonání práce;
- (3) Pokud pracovněprávní vztah podléhá odvodům zdravotního a sociálního pojištění, musí být zaměstnanec nahlášen do 8 dnů do registru pojištěnců ČSSZ a Zdravotních pojišťoven;
- (4) Cizinec, který je poprvé přihlášen do Registru pojištěnců ČSSZ musí osobně prokázat svou totožnost na pobočce ČSSZ;
- (5) Zaměstnávání občanů EU podléhá evropským koordinačním předpisům (princip jednoho pojištění), vzniká povinnost zjištění příslušnosti k právním předpisům sociálního zajištění (A1/E101) a odesílání sociálního pojištění do jiných zemí EU;
- (6) Pracovněprávní vztahy s osobami, které vykonávají práci mimo území ČR se řídí právními předpisy dané země;
- (7) Zaměstnání cizinců podléhá hlášení Úřadu práce nejpozději v den nástupu cizince k výkonu práce;
- (8) Cizinci mimo státy EU musí mít k práci pracovní povolení a povolení k pobytu na území ČR;
- (9) Zaměstnavatel je povinen vést evidenci cizinců a prokazovat oprávněnost jejich zaměstnávání při kontrolách Inspektorátu práce;
- (10) Zaměstnavatel má povinnost zjistit u cizince daňové rezidenství a nahlásit příjmy daňových nerezidentů na Finanční úřad.

Článek 5

Uzavírání smlouvy dle § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012, občanský zákoník

(1) Jedná se o tzv. smlouvu inominátní, kterou se míní smlouva, která není upravena v zákoně (např. občanském nebo obchodním zákoníku) jako jeden ze smluvních typů. U nepojmenovaných smluv určují obsah (a název) smlouvy sami její účastníci, kteří si upraví vzájemná práva a povinnosti, jež tvoří obsah smlouvy. Teprve není-li v určité otázce účastníky nic smluveno, použijí se na závazkový právní vztah, vzniklý z nepojmenované smlouvy, analogicky ta zákonná ustanovení, která upravují závazkový právní vztah obsahem a účelem nejbližší.

(2) Kromě posouzení, zda se jedná o nezávislou práci je nutné také brát ohled na to, co je obsahem smlouvy, aby se nezapomnělo opomenout sjednat nějakou významnou okolnost nebo pravidlo, které by mohlo být pro MU nevhodné nebo nevýhodné. Konkrétně se může např. jednat o výkon majetkových práv z pohledu autorského zákona, která jsou v rámci pracovněprávního vztahu považována za „zaměstnanecké dílo.“

(3) Daňové a jiné aspekty inominátní smlouvy:

- sjednaná cena za službu nebo činnost podle této smlouvy zahrnuje veškeré náklady, nelze vyplácet náhrady cestovních výdajů podle Zákoníku práce (s výjimkou „per diem“, které lze uplatnit jako způsobilý výdaj v rámci některých programů financovaných ESF)
- podle § 38 g, odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů, podléhá poskytnutá finanční částka dani z příjmu u osoby, která má příjmy ze závislé činnosti, pokud jiné příjmy překročí 6 000 Kč za rok (vzniká povinnost podat daňové přiznání);
- podle § 38 g, odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb, o daních z příjmů musí OSVČ podat daňové přiznání, pokud její roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu fyzické osoby překročí 15 000 Kč;
- sražení tzv. srážkové daně u daňových nerezidentů ČR (zahraničních osob) z příjmu ze zdrojů na území ČR
- u zahraničních osob posouzení srážkové daně v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění
- sražení tzv. zajištění daně u zahraničních osob
- posouzení daně z přidané hodnoty u zahraničních osob.

Článek 6

Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně tzv. srážková daň

Pro posouzení, zda je MU povinna z příjmu zahraniční osoby srazit a odvést finančnímu úřadu srážkovou daň, je nutné nejprve zjistit:

- 1) Daňový domicil zahraniční osoby, tzn. ve kterém státě tato osoba platí daně. Určení rezidenství fyzických osob bývá ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) upraveno v čl. 4, zpravidla nazvaného jako daňový domicil nebo rezident.
- 2) Zda-li má ČR s příslušnou zemí uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ)
 - a) ČR má s příslušnou zemí uzavřenu SZDZ

Povinnost srazit daň se posuzuje dle SZDZ, smlouvy jsou různě koncipované, u příkladů výše uvedených se bude zpravidla jednat o čl. 12 tzv. kulturní licenční poplatky nebo o čl. 14 Nezávislá povolání, příp. čl. 20 Ostatní příjmy.

Pod čl. 12 SZDP jsou zahrnuty tzv. kulturní licenční poplatky, tj. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému. Sazba daně se uplatňuje dle SZDZ. Je důležité důsledně kontrolovat o jaké licenční poplatky se jedná, neboť sazba srážkové daně bývá v mezinárodních smlouvách odlišná.

K čl. 14 Nezávislá povolání (ve starších smlouvách „nezávislé služby“):

- Pokud jsou splněny podmínky uvedené v čl. 14, zdaňuje zahraniční osoba příjem ve státě, ve kterém má daňový domicil a nejedná se o příjem ze zdrojů na území ČR.
- Pokud nejsou splněny podmínky uvedené v čl. 14 srazí MU zahraniční osobě srážkovou daň v sazbě dle SZDZ.

Dle čl. 20 Ostatní příjmy, se posuzují příjmy, které nejsou jinde ve smlouvě pojmenované.

Vždy je nutné posoudit každý případ samostatně, a to podle přesné specifikace činnosti (obsahu smlouvy), kterou má pro MU zahraniční osoba vykonat.

b) ČR nemá s příslušnou zemí uzavřeno SZDZ

Pokud se jedná o příjmy (nezávislá povolání) dle § 22 odst. 1 písm. f) čís. 1.) zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), nebo o příjmy (tzv. kulturní licenční poplatky) dle § 22 odst. 1 písm. g) čís. 2.) srazí MU zahraniční osobě v souladu s § 36 odst. 1 písm. c) ZDP daň ve výši 35%.

Článek 7 Zajištění daně

- (1) Podstatou zajištění daně je v případě, kdy jsou určité příjmy podrobeny zdanění v České republice (dále jen ČR), a to nikoliv srážkovou daní, „zajistit“ pro Českou republiku, že zde daň bude nerezidentem uhrazena. Zajištění daně se nikdy neuplatní vůči daňovým rezidentům některého ze států Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru. Zajištění daně se rovněž neuplatní v případě, kdy je sražena záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h zákona o daních z příjmů.
- (2) Výše zajištění daně činí 10% v případě příjmů ze zdrojů na území ČR.
- (3) Instituty srážkové daně a zajištění daně se vzájemně vylučují. Srážkovou daň je povinnost srazit, pokud SZDZ přiznává právo jistý příjem zdanit v ČR, a zákon o daních z příjmů tento příjem uvádí v § 22 a v § 36. Pokud by se jednalo pouze o bezesmluvní stát postupuje se pouze podle těchto ustanovení zákona o daních z příjmů.
- (4) Zajištění daně se uplatní v případech, kdy vyplácíme příjem nerezidentovi EU a EHP, avšak tento příjem nepodléhá srážkové dani.

Článek 8
Posouzení daně z přidané hodnoty

U zahraničních osob rozlišujeme osoby z EU a osoby ze třetích zemí,

- a) pokud je poskytovatel z EU a je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (podnikatel-plátce), pak v případě poskytnutí služby podle § 10b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH) (vědecké, výchovné a vzdělávací) či služby poradenské, konzultační podle § 9 odst. 1, vzniká MU dle § 108 povinnost odvést daň.
- b) pokud je poskytovatel z EU a není osobou registrovanou k dani v jiném členském státě (podnikatel-neplátce), pak v případě poskytnutí služby podle § 10b (vědecké, výchovné a vzdělávací) či služby poradenské, konzultační podle § 9 odst. 1, vzniká MU dle § 108 povinnost odvést daň.
- c) pokud je poskytovatel osobou ze třetí země a je osobou povinnou k dani (podnikatel), pak v případě poskytnutí služby podle § 10b (vědecké, výchovné a vzdělávací) či služby poradenské, konzultační podle § 9 odst. 1, vzniká MU dle § 108 povinnost odvést daň.
- d) Přijetí služby od osoby, která je občanem z EU nebo ze třetí země (tj. osoba, která není povinná k dani - nepodniká) není předmětem DPH, MU tedy nemá povinnost odvést daň.

Článek 9
Daňový dotazník

Při uzavírání smlouvy dle § 1746 odst. 2 zákona č. 89/2012, občanský zákoník, v platném znění, se zahraniční osobou, je nutné, aby osoba, se kterou je uzavírána smlouva, vyplnila tiskopis označený Daňový dotazník.

V dotazníku, který je přílohou pokynu, jsou uvedeny dotazy, jejichž zodpovězením získáme informace pro správné posouzení daňových povinností MU.

Článek 10

(1) Příklady možného použití smlouvy podle § 1746 odst. 2 OZ v podmínkách MU

- přednesení příspěvku na konferenci,
- expertiza, oponentura projektu,
- recenzní posudek,
- oponentní posudky k disertačním, rigorózním a habilitačním pracím,
- konzultace, výměna zkušeností,
- zajištění pedagogické praxe

(2) Použití občanskoprávní formy nevyklučuje v tomtéž případě použít i formu pracovněprávní, a to i v případě, že daná činnost neponese znaky závislé práce. Z pohledu autorského zákona, je bezpečnější použití pracovněprávní formy (DPP, DPČ), protože se jedná o zaměstnanecké dílo.

(3) Občanskoprávní forma není vhodná v případě, že by byl výsledek činnosti oponenta, experta, MU dále komerčně využíván – v tom případě by se mělo jednat o licenční smlouvu.

Článek 11
Závěrečná ustanovení

- (1) Výkladem ustanovení pracovněprávních vztahů tohoto pokynu pověřuji Personální odbor Rektorátu MU, výkladem smluvních vztahů z daňového hlediska pověřuji Ekonomický odbor Rektorátu MU.
- (2) Za dodržování a aplikaci ustanovení pracovněprávních vztahů tohoto pokynu zodpovídají vedoucí Personálních oddělení jednotlivých hospodářských středisek, za dodržování a aplikaci ustanovení smluvních vztahů z daňového hlediska zodpovídají vedoucí Ekonomických oddělení jednotlivých hospodářských středisek.
- (3) Kontrolu dodržování provádí Ekonomický odbor Rektorátu MU spolu s Personálním odborem Rektorátu MU.
- (4) Postup dle tohoto pokynu se uplatní při použití občanskoprávních formy smlouvy uzavírané s cizími osobami.
- (5) Tento pokyn nabývá účinnosti dnem zveřejnění.

V Brně 18. prosince 2013

Ladislav Janíček
kvestor

Přílohy:

- Příloha č.1 Vzor – Smlouva dle § 1746 odst. 2 OZ - praxe
- Příloha č.2 Vzor – Smlouva dle § 1746 odst. 2 OZ - přednáška
- Příloha č.3 Vzor – Smlouva dle § 1746 odst. 2 OZ - posudek
- Příloha č.4 Daňový dotazník ke smlouvě dle § 1746 odst. 2 OZ
- Příloha č.5 Příklady uplatnění srážkové daně