

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/I/2024/36122163605804548

PROBLEMATIKA ZDAŇOVANIA ZAMESTNANCOV
V PODMIENKACH GLOBÁLNEJ SPOLOČNOSTI

Diplomová práca

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

PROBLEMATIKA ZDAŇOVANIA ZAMESTNANCOV
V PODMIENKACH GLOBÁLNEJ SPOLOČNOSTI

Diplomová práca

Študijný program:	Financie a dane
Študijný odbor:	Ekonómia a manažment
Školiace pracovisko:	Katedra financií
Vedúci záverečnej práce:	Ing. Marcela Rabatinová, PhD.

Bratislava 2024

Bc. Nina Harmincová

PodĎakovanie

Chcela by som poĎakovať vedúcej mojej diplomovej práce Ing. Marcele Rabatinovej, PhD. za ochotu, podporu, trpezlivosť, vecné pripomienky a cenné rady pri tvorbe tejto práce.

ABSTRAKT

HARMINCOVÁ, NINA: Problematika zdaňovania zamestnancov v podmienkach globálnej spoločnosti – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska Fakulta; Katedra financií. Vedúca práce: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2024. 58 s.

Cieľom záverečnej práce je identifikovať výzvy a riziká v oblasti zdaňovania spojených s mobilitou zamestnancov pri cezhraničnom pohybe pracovnej sily a následne formulovať odporúčania pre globálne spoločnosti s cieľom eliminácie komplikácií pri určovaní daňovej povinnosti mobilných zamestnancov v kontexte európskeho trhu práce. Pomocou metódy analýzy a selekcie sme modelovali poznatky na prípadových štúdiách. Výsledkom práce je navrhnutie opatrení pre nadnárodné spoločnosti s cieľom predchádzania daňových komplikácií analyzovaných v prípadových štúdiách.

Kľúčové slová: zdaňovanie, pohyb pracovníkov, rezidencia, práca na diaľku, Covid-19

ABSTRACT

HARMINCOVÁ, NINA: The Issue of Employee Taxation in the Conditions of a Global Company – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. Thesis Supervisor: Ing. Marcela Rabatinová, PhD. – Bratislava: Faculty of National Economy, University of Economics, 2024. 58 pages.

The aim of the thesis is to identify challenges and risks in the field of taxation associated with employee mobility in cross-border labor movement and subsequently to formulate recommendations for global companies aimed at eliminating complications in determining the tax liability of mobile employees in the context of the European labor market. Using the method of analysis and selection, we have modeled insights on case studies. The result of the thesis is the proposal of measures for multinational companies to prevent tax complications analyzed in case studies.

Keywords: taxation, employee mobility, residency, remote work, Covid-19

Obsah

Úvod.....	5
1 Súčasný stav problematiky zdaňovania zamestnancov doma a v zahraničí	6
1.1 Medzinárodný pohyb pracovníkov	6
1.2 Formy a typy pohybu pracovníkov	8
1.3 Pohyb pracovníkov z pohľadu Európskej únie	10
1.3.1 Vplyv pandémie Covid-19 na pohyb pracovníkov.....	12
1.3.2 Legislatívne vymedzenie pohybu pracovníkov	15
1.3.3 Vyslanie.....	17
1.3.4 Cezhraničný pohyb pracovníkov	21
1.3.5 Práca na diaľku (telepráca).....	22
1.4 Pohyb pracovníkov z pohľadu Slovenskej republiky	25
2 Cieľ práce.....	29
3 Metodika práce a metódy skúmania	31
4 Výsledky práce a diskusia.....	32
4.1 Zdaňovanie príjmov zamestnancov pri cezhraničnom pohybe.....	32
4.1.1 Výnimka 183-dní.....	35
4.1.2 Zdaňovanie zamestnancov v Slovenskej republike.....	37
4.2 Zdaňovanie zamestnaneckých akcií.....	39
4.3 Prípadová štúdia č. 1 – cezhraničný pohyb pracovníkov a telepráca	39
4.4 Prípadová štúdia č. 2 – preradenie zamestnanca do iného štátu	43
4.5 Prípadová štúdia č. 3 – zdaňovanie zamestnaneckých akcií.....	46
4.6 Diskusia a odporúčania pre nadnárodnú spoločnosť	53
Záver	57
Referencie	59

Úvod

V súčasnosti dominuje naprieč svetovým hospodárstvom globalizácia, čo umožňuje nadnárodným spoločnostiam pôsobiť v krajinách po celom svete. Tento trend predstavuje nielen podnikateľské príležitosti, ale aj výzvy v rôznych oblastiach. Každá krajina má svoje špecifiká, či už z kultúrneho, podnikateľského alebo daňového hľadiska, na ktoré je potrebné prihliadať.

Jednou z neodmysliteľných súčastí každej spoločnosti sú zamestnanci. V kombinácii s rozvojom informačných technológií a globalizácie sa zamestnancom ako aj zamestnávateľom naskytujú rôzne pracovné príležitosti, akými sú cezhraničná práca alebo práca na diaľku. V práci sa zaoberáme výzvami v oblasti zdaňovania, ktoré tieto formy so sebou prinášajú.

Problematika zdaňovania zamestnancov predstavuje pre nadnárodné spoločnosti pomerne komplikovanú záležitosť. Zamestnanci sú umiestnení v rôznych krajinách, pričom väčšina z nich má svoje vlastné špecifické daňové zákony a predpisy, ktoré si vyžadujú odborné znalosti. Spoločnosti by mali k dodržiavaniu daňových predpisov pristupovať proaktívne, aby sa vyhli sankciám a zabezpečili súlad s miestnymi daňovými predpismi. V tejto diplomovej práci sa zaoberáme rôznymi podobami práce pri globálnej mobilite zamestnancov, pričom sa na problematiku pozeráme z pohľadu zamestnávateľa nadnárodne pôsobiacej spoločnosti v oblasti technológií.

Nakoľko sa jedná o globálnu spoločnosť, prirodzene dochádza k medzinárodnému pohybu pracovníkov, či už z dôvodu vyslania alebo obsadenia pracovných pozícií cezhraničnými / zahraničnými občanmi, ako aj fakt, že umožnenie práce z domu prinieslo nový rozmer v problematike zdaňovania príjmu pracovníkov.

Cieľom záverečnej práce je identifikovať výzvy a riziká v oblasti zdaňovania spojených s mobilitou zamestnancov pri cezhraničnom pohybe pracovnej sily a následne formulovať odporúčania pre globálne spoločnosti s cieľom eliminácie komplikácií pri určovaní daňovej povinnosti mobilných zamestnancov v kontexte európskeho trhu práce. Zameriavame sa predovšetkým na pohyb zamestnancov v európskom priestore a nové trendy v práci na diaľku. Taktiež sa venujeme komplikáciám spôsobených globálnou pandémiou a jej dopadmi na zdaňovanie cezhraničných pracovníkov, a zdaňovaním zamestnaneckých akcií. V závere práce uvádzame odporúčania a usmernenia pri pohybe zamestnancov pre nadnárodnú spoločnosť z daňového hľadiska.

1 Súčasný stav problematiky zdaňovania zamestnancov doma a v zahraničí

Zdaňovanie príjmov zamestnancov je problematika vyžadujúca znalosť príslušnej daňovej legislatívy, so svojimi špecifikami. Globálne spoločnosti pôsobia po celom svete, čo si vyžaduje decentralizovanú pracovnú silu, zvýšený pohyb pracovníkov (vyslania), no aj zamestnancov pracujúcich na diaľku. V takom prípade môžu nastať rôzne situácie, kedy nie je plne jednoznačné určenie, v ktorom štáte vzniká zamestnancovi daňová povinnosť, aké je jeho určenie daňovej rezidencie a teda môže podliehať dvojitému zdaneniu.

K problematike zdaňovania príjmu zo závislej činnosti zamestnanca sa viažu aj ďalšie oblasti, ako nepeňažné príjmy, zamestnanecké akcie, príjmy ktoré vstupujú do základu dane a naopak tie, ktoré sú oslobodené od zdanenia, status rezidenta/nerezidenta a pod. Nakoľko sa problematike venujeme v podmienkach globálnej spoločnosti, zameriavame sa najmä na pohyb zamestnancov, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou nadnárodných spoločností.

1.1 Medzinárodný pohyb pracovníkov

Celosvetová medzinárodná migrácia je čoraz diskutovanejšou témou aj keď sa v spoločnosti objavuje dlhodobá. Existencia globalizmu totižto v celosvetovom hospodárstve znásobuje rastúci trend migrácie spolu s obchodnými procesmi, ktoré umožňujú väčší pohyb pracovnej sily, tovaru a kapitálu. Za posledných 20 rokov narástol počet medzinárodných migrantov po celom svete o približne 87%. Za rok 2022 to predstavovalo 281 miliónov ľudí (približne 3,6% celosvetovej populácie), z čoho 169 miliónov tvorili pracovní migranti.¹ Nakoľko sa problematikou zaoberáme z daňového pohľadu, nebudeme sa zaoberať globálnou mobilitou ako takou, ale medzinárodným pohybom pracovníkov.

Ohľadom trendov globálnej mobility pracovníkov a predpokladaným vývojom v budúcnosti, vnáša poradenská spoločnosť KPMG rôzne pohľady na problematiku. Existencia protekcionizmu a nacionalizmu vytvárajú určitú bariéru pri presune, napr. pri schvaľovaní pracovných víz. Geopolitické faktory spomaľujú proces presunov, čo núti zamestnávateľov plánovať aj s menej tradičnými typmi mobilných zamestnancov, akými sú

¹ McAuliffe, M. and A. Triandafyllidou (eds.), 2021. World Migration Report 2022. International Organization for Migration (IOM) [online]., Geneva, 10 s. ISBN 978-92-9268-076-3. Dostupné na: <https://worldmigrationreport.iom.int/wmr-2022-interactive/>

cez-hraniční pracovníci, obchodní cestující, či „freelanceri“. Naopak, automatizácia a digitalizácia v oblasti riadenia globálnej mobility poskytuje efektívny nástroj a považuje ju za strategickú pre globálne spoločnosti.²

Porozumenie pohybu zamestnancov je dôležité nie len pre svoju komplikovanosť, ale je aj stále zvyšujúcim sa trendom v oblasti pracovného trhu. Podľa Worlds Economic Forum sa cezhraničná mobilita pracovníkov zvyšuje v dôsledku digitálnej transformácie umožňujúcej prácu na diaľku a reakcii pracovného trhu na pandémie Covid-19. Rastúci dopyt po odborných zručnostiach a talentoch v niektorých oblastiach podmieňuje presun pracovníkov a odporúča sa spoločnostiam zabezpečiť flexibilnejšie pracovné podmienky a možnosť práce na diaľku pre prilákanie a udržanie pracovníkov.³ Podobný motív (prilákanie odborných pracovníkov) sleduje aj Európska komisia, ktorá aktívne pristupuje k smerovaniu medzinárodnému pohybu pracovníkov z krajín mimo Európskej únie. Pomocou rôznych podporných programov aktivít má za cieľ prilákať vysoko kvalifikovanú pracovnú silu do kľúčových oblastí, v ktorých sa začína prejavovať nepriaznivá demografická situácia v krajinách Európskej únie.⁴

Globálna epidémia Covidu-19 nepochybne spôsobila rôzne deformácie a nové usporiadanie fungovania pracovného trhu, avšak trend zvyšujúcej sa mobility je dlhodobo diskutovanou témou. Napríklad v štúdiu *Is your organization 'mobile ready'? What does it mean and how to get there...* od poradenskej spoločnosti PWC z roku 2016 sa vysoko odporúča pre nadnárodné spoločnosti mobilná pripravenosť zamestnancov. Vývoj globálnych trhov totiž vyžaduje zvýšenú mobilitu zamestnancov v čoraz väčšom rozsahu, avšak nie len v podobe formálnych presunov, ale rôznych netradičných prístupov tak, aby spoločnosti vedeli flexibilnejšie zabezpečiť pokrytie a udržanie talentov a odborných pracovníkov podľa potrieb meniaceho sa trhu práce. Štúdia sa zaoberá monitorovaným pohybom pracovníkov (daňovým a personálnym oddelením pred-schváleným pohybom), kde sú vopred známe daňové náklady v spojení s imigračnou legislatívou. Okrem nákladov, je nutná znalosť daňových povinností zamestnanca po presune (určenie daňovej rezidencie,

² KPMG. *Future of mobility* [podcast transcript]. Online. Dostupné na: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/05/episode-1-future-of-mobility.pdf>

³ WEF. *The Future of Jobs Report* [online]. Október 2020. s. 16 – 18. Dostupné na: https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2020.pdf

⁴ DIRECTORATE-GENERAL FOR MIGRATION AND HOME AFFAIRS. *Labour migration: Commission and Member States advance cooperation through new platform* [online]. 10.01.2023. Dostupné na: https://home-affairs.ec.europa.eu/news/labour-migration-commission-and-member-states-advance-cooperation-through-new-platform-2023-01-10_en

podanie daňového priznania, kto znáša daňové zaťaženie a pod.) Taktiež musí byť určená entita, ktorá bude zamestnanca dočasne „zamestnávať“ ak sa nejedná o trvalú re-alokáciu. Zmeny v zamestnaneckých štruktúrach a následných daňových nákladoch musia spĺňať aj náležitosti pravidiel od Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) v rámci projektu BEPS, teda boja proti zneužívaniu daňových základov a premiestňovanie ziskov. Tieto pravidlá účinne rozšírili situácie, kedy môže vzniknúť trvalé zariadenie, ktoré spôsobuje zdaňovacie povinnosti vo forme korporátnej dane a môže nastať, keď sa zamestnanci prepravujú cez hranice a sú fyzicky prítomní v iných právnych jurisdikciách v závislosti na svojich aktivitách.⁵ Vďaka rozvoju technológií a komunikačných prostriedkov, nemusí byť zamestnanec viazaný iba na jednom mieste, no môže pracovať aj na diaľku bez fyzickej prítomnosti v zahraničí. Niektoré druhy práce však svojou povahou neumožňujú prácu výlučne prostredníctvom technológie, a tak pretrvávajú klasický pohyb pracovníkov. Zdaňovaním oboch typov práce (vyslanie a práca na diaľku) sa zaoberáme v nasledujúcich podkapitolách.

Z uvedených publikácií zaoberajúcich sa medzinárodným pohybom pracovníkov vyplýva, že sa jedná o pomerne rozsiahlu problematiku. Cieľom našej práce je zaoberať sa danou témou z daňového hľadiska, čo by však v celosvetovom rozsahu bolo značne obsiahne, preto sa podrobnejšie zameriame na problematiku zdaňovania pri pohybe zamestnancov v európskom priestore. Taktiež je potrebné rozlíšiť rôzne druhy a podoby mobility pracovníkov, preto sa v nasledujúcej kapitole zaoberáme definíciami pohybu zamestnancov.

1.2 Formy a typy pohybu pracovníkov

Pri zdaňovaní príjmov zamestnancov je potrebné rozlišovať jednotlivé typy resp. rôzne formy pohybu zamestnancov. Zamestnanci sú presúvaní do zahraničia v závislosti od účelu presunu a povahy úlohy, ktorú majú vykonať, na rôzne časové obdobia. Medzinárodné spoločnosti zvyčajne klasifikujú typy podľa dĺžky trvania práce v zahraničí (treba však poznamenať, že definície krátkodobých a dlhodobých vyslaní sa naprieč spoločnosťami líšia a závisia skôr od organizačných rozhodnutí):

- Krátkodobé vyslanie – do troch mesiacov (tieto zahraničné práce sú zvyčajne určené na riešenie problémov, dohliadanie na projekty alebo ako dočasná náhrada, kým sa nenájde trvalé riešenie).

⁵ PWC. *Is your organization 'mobile ready'? What does it mean and how to get there...* [online]. December 2016, s. 2 - 8. Dostupné na: <https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-global-mobility-mobile-readiness.pdf>

- Predĺžené vyslanie – do jedného roka (tieto práce môžu zahŕňať podobné aktivity ako krátkodobé zahraničné práce).
- Dlhodobé vyslanie – od jedného do piatich rokov (zahŕňajúce jasne definovanú rolu v prijímajúcej organizácii - napr. vedúca pozícia v dcérskom podniku), dlhodobá zahraničná práca sa tiež označuje ako tradičné dlhodobé vyslanie).

Menej tradičnými formami sú rôzne alternatívne typy:

- Dochádzajúci pracovníci – zamestnanec dochádza z domovskej krajiny na pracovisko v inom štáte každý týždeň alebo každé dva týždne, do tejto kategórie sa nezapočítavajú cezhraniční pracovníci alebo denne dochádzajúci zamestnanci. Zvyčajne sa rodina zamestnanca zdržiava v domovskej krajine.
- Rotujúci pracovníci – zamestnanci cestujú z domovskej krajiny do miesta práce v inej krajine na krátky, dohodnutý časový úsek, po ktorom nasleduje prestávka v domovskej krajine. Zvyčajne zamestnancova rodina zostáva v domovskej krajine. Tento typ práce sa bežne využíva na ropných plošinách a v ťažobnom priemysle v ťažkých podmienkach.
- Kontraktoví pracovníci – využíva sa v situáciách, keď sú zamestnanci s konkrétnymi zručnosťami kľúčoví pre medzinárodný projekt a sú pridelení na obmedzený časový úsek (zvyčajne 6 až 12 mesiacov). V oblasti výskumu a vývoja sa často používajú medzinárodné projektové tímy, ktoré sú vhodné pre krátkodobé kontraktové pracovné náplne v kombinácii s dlhodobými pracovnými náplňami a virtuálnymi tímami.
- Virtuálne vyslanie – zamestnanec sa fyzicky nepresunie na miesto práce v hostiteľskej krajine, ale z domu napĺňa výkon práce pre časť organizácie v inej krajine. Hlavné dôvody pre použitie virtuálneho vyslania sú podobné ako v prípade iných neštandardných foriem medzinárodných vysielaní: obmedzené náklady, prekážky pri prechode na dlhodobé vyslanie u zamestnanca (napr. presun členov rodiny).
- Samo-iniciatívne pridelenia – Zatiaľ čo štandardné vyslania sú zvyčajne iniciované organizáciou, samo-iniciatívne pridelenia sú iniciované jednotlivcom. Mnohé organizácie nezaznamenávajú a nespravujú systematicky tieto druhy pohybu.⁶

⁶ DOWLING PETER J., FESTING MARION a ENGLE ALLEN D. SR. *International Human Resource Management* [online]. 6. vyd. Hampshire : Cengage Learning EMEA, 2013, s. 117 – 119. ISBN: 978-1-4080-3209-1. Dostupné na: <http://www.uop.edu.pk/ocontents/IHRM%20%20BOOK%206TH%20EDITION.pdf>

V nasledujúcich podkapitolách sa zaoberáme štandardnejšími typmi pohybu zamestnancov, a to vyslaniami, ktoré zadefinujeme z pohľadu Zákona o dani z príjmov SR, európskej legislatívy a následne aj pre vyslania mimo EÚ – odporúčania od OECD. Následne definujeme cezhraničný pohyb pracovníkov a porovnanie s vyslaním a tzv. „telepracu“ (prácu na diaľku). Taktiež si priblížime aké komplikácie priniesla globálna epidémia koronavírusu v rámci danej problematiky.

1.3 Pohyb pracovníkov z pohľadu Európskej únie

V kapitole 1.1 *Medzinárodný pohyb pracovníkov* sme identifikovali rastúci trend zvyšujúcej sa globálnej mobility pracovníkov, ktorý je prítomný aj v Európskej únii. Podľa informácií Eurostatu, v roku 2020 malo 3,8 % obyvateľov Európskej únie v produktívnom veku (20 - 64 rokov) pobyt v inej krajine EÚ, než je krajina, v ktorej sú občanmi. Tento podiel predstavuje nárast oproti roku 2009, kedy to bolo len 2,4 %. V roku 2020 bolo zaznamenaných aj 1,5 milióna cezhraničných pracovníkov a 3,7 milióna vyslaných pracovníkov. V dôsledku obmedzení súvisiacich s pandémiou sa v roku 2020 počet vyslaných pracovníkov znížil zo 4,5 milióna na 3,7 milióna. Mobilní pracovníci tiež zaznamenali pokles miery zamestnanosti o 2,6 percentuálnych bodov na 72,7 %, kým nemobilní pracovníci zaznamenali pokles o 0,5 percentuálnych bodov na 73,3 %. Mobilní občania EÚ predstavujú rôzne percentuálne podiely v jednotlivých členských štátoch, pričom najnižší podiel je v Nemecku (0,8 %) a najvyšší v Rumunsku (18,6 %).⁷

Flexibilita v oblasti práce sa dostáva čoraz viac do popredia, nakoľko prináša rôzne výhody pre zamestnancov ako aj pre zamestnávateľa. Rastúcim trendom prechodu z práce v kancelárii ku práci z domu, či prvkami flexibility sa zaoberá aj európska legislatíva, ktorá urobila významné kroky v tejto oblasti. Na podporu práce na diaľku sa v posledných rokoch zamerala na oblasti pracovnej flexibility, rovnováhy medzi pracovným a súkromným životom a posilnením práv zamestnancov, ktoré sú zapracované v Smernici (EÚ) 2019/1158 o rovnováhe medzi pracovným a súkromným životom a v Smernici (EÚ) 2019/1152 o transparentnosti a predvídateľnosti pracovných podmienok v EÚ.⁸

V roku 2019 pracovalo v EÚ z domu 1 z 20 zamestnancov, čo predstavovalo 5,5%. Aj vplyvom pandémie Covid-19 sa tento podiel v roku 2020 viac ako zdvojnásobil na 12,3%,

⁷ KENNEDY AOIFE. *Volný pohyb pracovníkov*. [online]. Október 2023. Dostupné na: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/41/volny-pohyb-pracovnikov>

⁸ ENACHE NICOLETA. *Flexible work, the work of the future*. In *Revue Européenne du Droit Social* 57:86-91. [online]. s. 91 – 86. Dostupné na: <https://www.cceeol.com/search/viewpdf?id=1100077>

teda nárast o 6,8 percentuálnych bodov. V roku 2021 došlo taktiež k nárastu zamestnancov pracujúcich z domu na úroveň 13,5%. Najvýznamnejší bol nárast v mestských oblastiach Írska a Švédska, kde bol nárast štyrikrát vyšší ako priemer EÚ.⁹

Rastúci trend pohybu zamestnancov medzi členskými krajinami zachytáva aj štatistika vydaných PD A1 dokumentov v EÚ, týkajúcich sa sociálneho zabezpečenia. Prenosný dokument A1 slúži ako potvrdenie, že sa uplatňuje legislatíva o sociálnom zabezpečení vydávajúceho štátu a že osobe ktorej sa to týka nevzniká povinnosť platenia sociálnych odvodov v inom členskom štáte.¹⁰ A1 sa týka osôb spadajúcich pod články 12 a 13 v rámci nariadení o koordinácii sociálneho zabezpečenia.

Podľa regulácie od Európskej komisie č. 883/2004 o koordinácii sociálneho zabezpečenia, článok 12 sa týka osoby, ktorá vykonáva činnosť ako zamestnanec v členskom štáte v mene zamestnávateľa, ktorý v ňom bežne vykonáva svoju činnosť, a ktorá je vyslaná týmto zamestnávateľom do iného členského štátu na výkon práce v mene tohto zamestnávateľa, sa na ňu naďalej vzťahujú právne predpisy prvého členského štátu za predpokladu, že predpokladané trvanie takejto práce nepresiahne 24 mesiacov a že táto osoba nie je vyslaná, aby nahradila inú vyslanú osobu. Tak isto je to platné pre osobu, ktorá bežne vykonáva činnosť ako samostatne zárobkovo činná osoba v členskom štáte a ide vykonávať podobnú činnosť do iného členského štátu, sa naďalej vzťahujú právne predpisy prvého členského štátu za predpokladu, že predpokladané trvanie takejto činnosti nepresiahne 24 mesiacov. Článok 13 sa vzťahuje na osoby, ktoré vykonávajú činnosť ako zamestnanci alebo SZČO v dvoch alebo viacerých štátoch.¹¹

V nasledujúcom grafe zobrazujeme počet vydaných PD A1 v rokoch 2012 – 2020 v rámci EÚ. Ako pozorujeme v nižšie uvedenom grafe, každoročne stúpal počet vydaných A1 dokumentov, čo korešponduje s trendom zvyšujúcej sa mobility pracovnej sily. Výnimkou je však rok 2020, v ktorom bolo vydaných približne 3,6 milióna PD A1, čo predstavovalo medziročný pokles o takmer 900 tisíc v dôsledku pandémie Covid-19, no aj napriek značnému medziročnému poklesu, predstavoval nárast oproti roku 2018 o približne 800 tisíc PD A1.

⁹ EUROSTAT. *Rise in EU population working from home* [online]. 08.11.2022. Dostupné na:

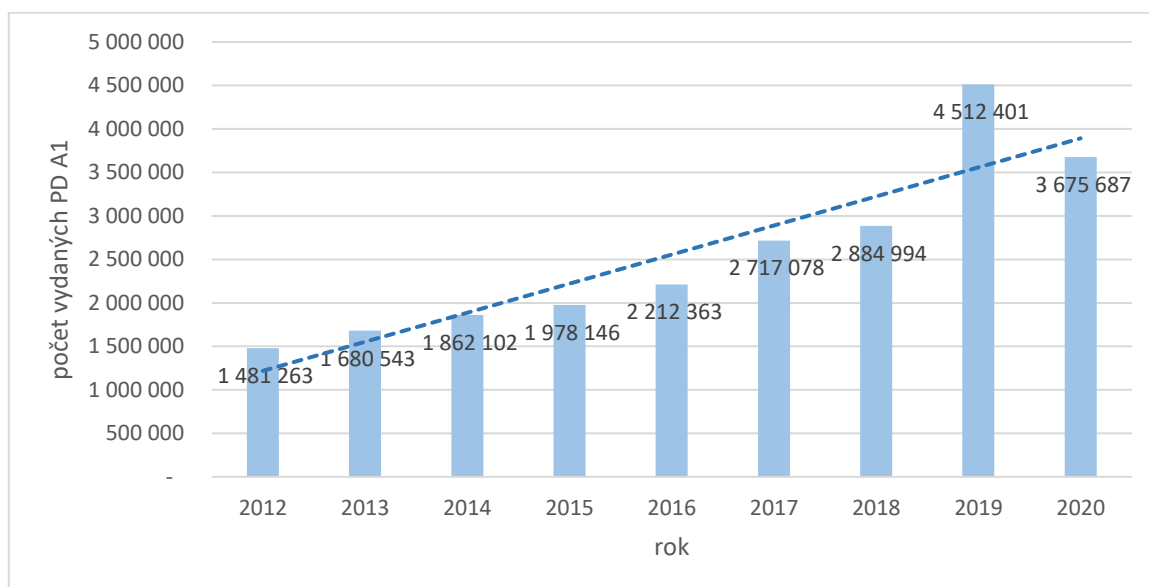
<https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/-/ddn-20221108-1>

¹⁰ WISPELAERE FREDERIC DE, SMEDT LYNN DE & PACOLET JOZEF. *Posting of Workers*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022, s. 9. ISBN 978-92-76-46736-6.

¹¹ Regulácia (EC) č. 883/2004, čl. 12 a 13, Dostupné na:

<https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1502&langId=en>

Graf 1: Počet vydaných PD A1 v EÚ



Vlastné spracovanie, zdroj: Administrative data PD A1 Questionnaire 2021 and previous years

1.3.1 Vplyv pandémie Covid-19 na pohyb pracovníkov

V tejto kapitole uvádzame vybrané prípady, ako pandémie pôsobila na pohyb zamestnancov a skomplikovala tak mnohým z nich správne určenie vzniknutej daňovej povinnosti. Nakoľko však opatrenia mali značný vplyv pri danej problematike, zmieňujeme sa o dôsledkoch pandémie v tejto práci aj priebežne v ostatných kapitolách.

Mobilita pracovnej sily v rámci EÚ zaznamenala v poslednom období výrazný rastúci trend. Týka sa to nie len stálej pracovnej mobility, ale aj dočasnej pracovnej mobility, pod ktorú spadajú sezónne práce, dochádzanie za prácou, poskytovanie služieb v zahraničí (viď podkapitola 1.3.3 *Vyslanie*), práca v dvoch alebo viacerých členských štátoch atď. Jednotlivé krajiny v snahe zastavenia šírenia vírusu zaviedli obmedzenia slobody pohybu, ktoré mali značný vplyv na pracovnú mobilitu a viedli ku zvýšeniu počtu činností práce na diaľku (viď podkapitola 1.3.5 *Práca na diaľku (telepráca)*), a to nie len zo strany pracovníkov s krajinou totožnou s ich bydliskom a zamestnaním, ale aj všetkými typmi cezhraničných pracovníkov, pracujúcich v inej krajine ako je krajina ich bydliska. Najmä v prípade cezhraničných pracovníkov vznikali rôzne situácie, kedy bolo nie plne jednoznačné určenie vzťahujúcich sa právnych predpisov na danú osobu, či už v oblasti sociálneho zabezpečenia alebo zdaňovania. V dôsledku toho boli na vnútroštátnej úrovni a na úrovni EÚ prijaté opatrenia na obmedzenie vplyvu na cezhraničných pracovníkov, ktorí boli povinní pracovať na diaľku. Niekoľko členských štátov napríklad jednostranne, alebo po dohode s jedným alebo viacerými členskými štátmi rozhodlo, že povinnosť pracovať na

diaľku v členskom štáte bydliska nepovedie k zmene uplatniteľných právnych predpisov. Okrem toho Správna komisia prijala v júni 2020 usmernenie (AC 074/20), ktorého platnosť bola opätovne predĺžená do 30. júna 2022. V tomto usmernení bolo uvedené, že "v prípade COVID-19 telepráce, je žiadosť o vydanie PD A1 a jeho vydanie potrebné len v prípade výslovnej žiadosti príslušnej inštitúcie vrátane inštitúcií v členskom štáte telepráce". V dôsledku toho nárast telepráce cezhraničných pracovníkov neviedol k hromadnému podávaniu žiadostí o PD A1.¹²

V roku 2020 sa v dôsledku pandémie COVID-19 v EÚ začali opätovne uplatňovať hraničné kontroly, ktoré výrazne obmedzili voľný pohyb pracovnej sily medzi členskými štátmi EÚ. To spôsobilo prekážky v mobilite pre sezónnych, vyslaných a cezhraničných pracovníkov a zvýšenie nezamestnanosť. Na reakciu na túto situáciu v marci 2020 vydala Komisia usmernenia o voľnom pohybe pracovníkov počas pandémie COVID-19, ktoré sa neskôr doplnili o usmernenia pre zdravotníckych pracovníkov v máji a sezónnych pracovníkov v júli 2020. Rada 13. októbra 2020 prijala odporúčanie o koordinovanom prístupe k obmedzeniu voľného pohybu v reakcii na pandémiu COVID-19, ktoré obsahuje ustanovenia o oslobodení dôležitých pracovníkov od karanténnych požiadaviek. Neskôr, 1. februára 2021, Rada aktualizovala toto odporúčanie vzhľadom na riziká, ktoré predstavujú nové varianty vírusu.

Reakcia Európskeho parlamentu bola výzva vo svojom uznesení zo dňa 17. apríla 2020, aby cezhraničné cestovanie zostalo otvorené pre sezónnych a cezhraničných pracovníkov, najmä v kľúčových odvetviach, a to v snahe bojovať proti pandémii COVID-19 a jej dôsledkom. Dňa 19. júna 2020 Parlament prijal uznesenie týkajúce sa európskej ochrany cezhraničných a sezónnych pracovníkov v kontexte krízy spôsobenej ochorením COVID-19. V uznesení z 20. mája 2021 Parlament upozornil na mimoriadne zraniteľnú situáciu pohraničných, vyslaných, sezónnych, cezhraničných a iných mobilných pracovníkov počas pandémie COVID-19 a vyzval na riešenie štrukturálnych nedostatkov v európskych a vnútroštátnych regulačných rámcoch. V tomto uznesení Parlament vyzval na lepšie vykonávanie, presadzovanie a monitorovanie revidovanej smernice o vysielaní pracovníkov a na vytvorenie jednotného kontaktného miesta, kde by pracovníci a

¹² WISPELAERE FREDERIC DE, SMEDT LYNN DE & PACOLET JOZEF. *Posting of Workers*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022, s. 10 - 11. ISBN 978-92-76-46736-6.

zamestnávateľia mali prístup k digitálnym službám v súvislosti s mobilitou pracovnej sily a vysielaním pracovníkov.¹³

Pandémia odhalila mnohé nedostatky pri spolupráci a harmonizácii zákonov členských krajín pri mobilita pracovníkov v EÚ. V uznesení Európskeho parlamentu z 20. mája 2021 o vplyve pravidiel EÚ na voľný pohyb pracovníkov a služieb: mobilita pracovnej sily v rámci EÚ ako nástroj na zosúladenie potrieb trhu práce a zručností (2020/2007(INI)), boli vymenované viaceré nedostatky v oblasti legislatívy a implementácie základných práv a slobôd občanov EÚ, ktoré boli ďalej postúpené Rade a Komisii aj s viacerými výzvami. Jedným z odôvodnení bola potreba vyrovnať sa so zmenami na trhu práce a zabezpečiť, aby pracovníci mohli ľahšie presúvať sa medzi rôznymi krajinami EÚ v snahe nájsť si zamestnanie, čo umožňuje zlepšiť hospodársku výkonnosť a konkurencieschopnosť EÚ v celosvetovom meradle. Ďalším dôležitým dôvodom je zabezpečenie rovnakých pracovných podmienok pre pracovníkov v celej EÚ. Mobilita pracovnej sily môže viesť k nespravodlivej konkurencii a narušiť sociálne normy, ak nebudú splnené rovnaké pracovné podmienky pre pracovníkov v rôznych krajinách. Preto je dôležité zabezpečiť, aby pracovníci, ktorí sa presúvajú do iných krajín EÚ, mali rovnaké pracovné podmienky ako miestni pracovníci. Taktiež mnohí pracovníci v EÚ sa stretávajú s rôznymi prekážkami a diskrimináciou na trhu práce. Ďalšie dôvody pre prijatie tohto rozhodnutia súvisia s potrebou zabezpečiť spravodlivé pracovné podmienky pre všetkých pracovníkov v rámci EÚ. Mobilita pracovnej sily môže totiž viesť k vykorisťovaniu zahraničných pracovníkov, ktorí sú často nútení pracovať za nižšie mzdy a horšie pracovné podmienky, čím sa poškodzujú nielen tieto osoby, ale aj pracovníci z krajiny, kam sa tieto pracovné sily presúvajú, ktorí môžu byť vystavení tlaku na zníženie svojich pracovných podmienok. Okrem toho, mobilita pracovnej sily môže mať negatívny vplyv na sociálne zabezpečenie, pretože zahraniční pracovníci môžu mať obmedzený prístup k sociálnym službám a dávkam, čo môže mať vplyv na ich životné podmienky a vytvárať nerovnosti v rámci EÚ. Ďalším dôvodom pre prijatie tohto rozhodnutia je potreba zabezpečiť udržateľnosť trhu práce v EÚ. Mobilita pracovnej sily môže viesť k vysokému odlivu pracovných síl z určitých krajín, čo môže spôsobiť nedostatok pracovníkov v určitých sektoroch a krajinách. Tento nedostatok môže mať negatívny vplyv na hospodársky rast a konkurencieschopnosť krajín EÚ. Prijatie tohto rozhodnutia pomôže zabezpečiť udržateľnosť trhu práce v rámci EÚ a minimalizovať negatívne dôsledky

¹³ KENNEDY AOIFE. *Voľný pohyb pracovníkov*. [online]. Október 2023. Dostupné na: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/41/volny-pohyb-pracovnikov>

mobility pracovnej sily. Taktiež neexistuje celoeurópske systematické zhromažďovanie údajov, ktoré by poskytovalo primerané informácie o mobilných pracovníkoch a ich sociálnom zabezpečení, a tým im umožnilo zistiť si ich stav a nároky. Bez takéhoto prístupu sa stáva nevyhnutnosťou poskytovať mobilným pracovníkom informácie o príslušných pravidlách a zabezpečiť ich monitorovanie a presadzovanie, aby sa zabezpečila spravodlivá mobilita a zabránilo zneužívaniu systému. Okrem toho, v súvislosti s rastúcim využívaním digitálnych technológií by sa mali používať prostriedky na zlepšenie dohľadu nad dodržiavaním práv mobilných pracovníkov a ich presadzovanie, ktoré by sa mali uplatňovať v súlade s pravidlami ochrany údajov. To umožní zabezpečiť ochranu práv mobilných pracovníkov a zvýšiť účinnosť a spravodlivosť mobility v celej Európskej únii.

Tieto odôvodnenia ukazujú, že Európsky parlament vyjadroval znepokojenie nad nedostatočnou ochranou mobilných pracovníkov v rámci EÚ, najmä cezhraničných a pohraničných pracovníkov, ktoré pandémie COVID-19 ešte zvýraznila. Parlament zdôrazňuje, že pracovníci by nemali byť znevýhodnení kvôli tomu, že využívajú svoje právo na voľný pohyb alebo kvôli pravidlám slobodného poskytovania služieb v rámci EÚ. Taktiež sa vyslovuje za riešenie regulačných nedostatkov na úrovni EÚ aj na vnútroštátnej úrovni.

Taktiež zdôrazňuje absenciu harmonizovaného výkladu práva EÚ členskými štátmi, čo vedie k nedostatočnej právnej zrozumiteľnosti a byrokratickej záťaži pre spoločnosti poskytujúce služby vo viac než jednom členskom štáte. Vyzval preto Komisiu, aby členským štátom priamo pomáhala pri transpozícii smernice o vysielaní pracovníkov s cieľom zabezpečiť jednotný výklad európskeho práva.¹⁴

1.3.2 Legislatívne vymedzenie pohybu pracovníkov

Čo sa týka právneho vymedzenia pohybu v rámci Európskej únie, jedná sa o jednu zo základných slobôd ukotvených v základnom práve EÚ. Právny základ je nachádza v článku 3 ods. 2 Zmluvy o Európskej únii (Zmluva o EÚ), ďalej v článku 4 ods. 2 písm. a) a články 20, 26, 45 – 48 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a rôznych smerniciach.

Od vzniku Európskej únie je voľný pohyb pracovníkov jednou z jej hlavných zásad. Táto zásada je zahrnutá v článku 45 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a predstavuje základné právo pracovníkov, ktoré je doplnené o voľný pohyb tovarov, služieb a kapitálu v

¹⁴ Uznesenie Európskeho parlamentu z 20. mája 2021 o vplyve pravidiel EÚ na voľný pohyb pracovníkov a služieb: mobilita pracovnej sily v rámci EÚ ako nástroj na zosúladenie potrieb trhu práce a zručností (2020/2007(INI)). (2022/C 15/12). Dostupné na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021IP0249>

rámci jednotného európskeho trhu. V praxi to znamená odstránenie akéhokoľvek znevýhodňovania na základe štátnej príslušnosti v súvislosti s pracovnými podmienkami, zamestnaním a odmeňovaním. Okrem toho sa v tomto ustanovení uvádza, že pracovník EÚ má právo prijať pracovnú ponuku, voľne sa pohybovať v rámci krajiny, zdržiavať sa na účely zamestnania a v určitých podmienkach aj zostať v nej.

Smernica 2004/38/ES ustanovuje občianstvo EÚ ako základný status pre občanov členských štátov, ktorí uplatňujú svoje právo na voľný pohyb a pobyt na území EÚ. Počas prvých troch mesiacov má každý občan EÚ právo pobytu na území iného členského štátu EÚ bez akýchkoľvek podmienok alebo formalít, s výnimkou povinnosti vlastniť platný preukaz totožnosti alebo pas.

V nariadení č. 492/2011 sú stanovené pravidlá týkajúce sa práva na zamestnanie, rovnakého zaobchádzania a rodinných práv pracovníkov. Každý občan členského štátu má právo hľadať si zamestnanie v inom členskom štáte podľa miestnych právnych predpisov týkajúcich sa zamestnania. Členské štáty nesmú uplatňovať žiadne diskriminačné opatrenia, ako napríklad obmedzenie ponuky pracovných miest len pre svojich občanov alebo požiadavky na jazykové zručnosti nad rámec potrebného pre danú prácu. Mobilní pracovníci majú rovnaké právo na pomoc od miestnych úradov práce ako miestni pracovníci a majú právo zostať v krajine na dostatočne dlhé obdobie na hľadanie práce, uchádzanie sa o prácu a prijatie zamestnania. Toto právo platí aj pre pracovníkov z iných členských štátov, bez ohľadu na to, aký typ zmluvy majú alebo aké služby poskytujú.

Tieto pravidlá sa však nevzťahujú na vyslaných pracovníkov, pretože tí nevyužívajú svoje právo na voľný pohyb, ale využívajú slobodu poskytovať služby a dočasne pracujú v zahraničí (viď nasledujúca podkapitola 1.3.3 *Vyslanie*). Vyslaní pracovníci sú chránení smernicou o vysielaní pracovníkov, ktorá stanovuje rovnaké pravidlá odmeňovania ako pre miestnych pracovníkov v hostiteľskej krajine a určuje obdobie, po ktorom sa uplatňuje pracovné právo hostiteľskej krajiny. Štátni príslušníci jedného členského štátu, ktorí pracujú v inom členskom štáte, majú rovnaké sociálne a daňové výhody a prístup k bývaniu ako miestni pracovníci. Majú aj právo na rovnaké zaobchádzanie v oblasti práv odborových zväzov.¹⁵

¹⁵ KENNEDY AOIFE. *Voľný pohyb pracovníkov*. [online]. Október 2023. Dostupné na: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/41/volny-pohyb-pracovnikov>

1.3.3 Vyslanie

Aspekt zdaňovania sa v európskej legislatíve vyskytuje viac-menej okrajovo, nakoľko hlavným cieľom právnych úprav voľného pohybu zamestnancov a dočasného vyslania je najmä prispieť ku efektívnemu využitiu ľudských a ekonomických zdrojov. Ako sme uviedli v predchádzajúcej kapitole, vyslanie zamestnancov nie je totožné so slobodou pohybu zamestnancov. Tieto dva pojmy totiž predstavujú odlišný druh základných slobôd garantovaných právom EÚ. Zatiaľ čo sloboda pohybu sa zaoberá odstránením prekážok pre obyvateľa EÚ slobodne sa rozhodnúť pracovať aj v inom členskom štáte, dočasné vyslanie zamestnanca predstavuje model voľného pohybu služieb. Ako podklad pre lepšie porozumenie rozdielov vo vyslaní a pohybe slúžia rozhodnutia Súdneho dvora EÚ pri nejasnom výklade práva subjektami.

Jedným z takých prípadov bol aj rozsudok Súdneho dvora v spojenej veci C-62/81 a C-63/81 *Seco a Deesqenne*, kde SD zdôraznil, že na rozdiel od voľného pohybu zamestnancov sa vyslaní zamestnanci po ukončení vyslania vrátia naspäť do ich krajiny bez toho, aby sa začlenili do trhu práce v hostiteľskom štáte. Z tohto dôvodu nie je možné použiť predpisy súvisiace s voľným pohybom zamestnancov, ale vzťahujú sa na danú situáciu predpisy o voľnom pohybe služieb.

Oproti smerniciam o voľnom pohybe zamestnancov, kde je jedným z hlavných cieľov odstránenie diskriminácie a umožnenie občanom pracovať na celom území členských štátov, pri dočasnom vyslaní zamestnancov sa zamestnanec nerozhoduje svojvoľne, či vstúpi na pracovný trh iného členského štátu, ale je vyslaný zamestnávateľom na určitú dobu pracovať pre iný podnikateľský subjekt bez toho, aby sa zmenil jeho pracovnoprávny vzťah. Cieľom vyslania je dosiahnutie zisku pre zamestnávateľa. Smernica č. 96/71/ES upravujúca vyslania zamestnancov zabezpečuje podporu podnikateľským subjektom poskytujúcim služby nadnárodne v rámci krajín EÚ a jej snahou je zabezpečenie prechádzaniu obmedzení v slobode poskytovania služieb na základe štátnej príslušnosti alebo bydliska. Taktiež vymedzuje pojem dočasného vyslania zamestnanca ku ktorému dochádza vtedy, ak zamestnanec dočasne vykonáva svoju prácu na území iného členského štátu EÚ, než v štáte, v ktorom zvyčajne pracuje. Doba vyslania v tejto smernici nie je ohraničená maximálnou dĺžkou, v čom sa líši od nariadenia č. 1408/71 o uplatňovaní systémov sociálneho

zabezpečenia na zamestnancov pohybujúcich sa v rámci EÚ, kde je dočasné vyslanie zamestnancov ohraničené obdobím dvanástich mesiacov.¹⁶

Vyslanie zamestnancov je charakterizované tak, že k nemu dochádza ak zamestnanec počas pracovného pomeru vykonáva svoju prácu dočasne na území iného členského štátu, než v ktorom obvykle pracuje. S takouto definíciou sa spájajú určité prvky, ktoré musia byť naplnené, aby sa jednalo o vyslanie.

Prvok cezhraničného charakteru nastáva pri dočasnej zmene miesta výkonu práce v inom členskom štáte, pričom samotná služba je poskytovaná do iného členského štátu než je štát, v ktorom je poskytovateľ (vysielajúci zamestnávateľ) usadený. Podmienkou, že vysielajúci podnik má byť skutočne usadený a vykonáva hospodársku činnosť v príslušnom členkom štáte (inom ako štát, do ktorého je zamestnanec vyslaný), je snaha EÚ o predchádzanie vysielania schránkovými firmami s cieľom znížiť pracovnoprávnu a sociálnoprávnu ochranu vysielaných zamestnancov.

Prvok cez-hraničnosti zjednodušuje rozlišovanie medzi vyslaním a zahraničnou pracovnou cestou, kedy zamestnanec síce vykonáva prácu pre svojho zamestnávateľa, avšak nie v prospech tretej osoby ako je tomu tak pri vyslaní. Účelom takého typu cezhraničného pohybu zamestnanca sú najmä pracovné stretnutia, rokovania, školenia zamestnancov a pod.

Ďalším z prvkov vyslania je cezhraničné poskytovanie služieb, pri ktorom spoločnosť usadená v jednom členskom štáte má právo slobodne poskytovať služby aj v inom členskom štáte, pričom sa jedná o plnenia, ktoré sa bežne poskytujú za odplatu. K takýmto službám patria prevažne činnosti priemyselného a obchodného charakteru, či činnosti remeselnej povahy a činnosti v oblasti slobodných povolání.

Ďalšou podmienkou vyslania je existencia pracovnoprávneho vzťahu medzi poskytovateľom služieb a vyslaným zamestnancom počas celej doby vyslania. Ak by totiž nebola dodržaná táto podmienka, tak by vstúpil zamestnanec na pracovný trh členského štátu (spájané so slobodou voľného pohybu zamestnancov) a musel by s tým splniť všetky súvisiace podmienky.

Dočasnosť je nevyhnutným prvkom vyslaní, aj keď v smernici nie je definovaná a ani ustanovená na maximálnu dĺžku obdobia. Ak sa jedná o dlhodobé vyslanie, musí však

¹⁶ SNINČÁK, TOMÁŠ. *Právny rozmer dočasného vyslania zamestnancov v rámci Európskej Únie* [online]. In Teoretické otázky pracovného práva. Zborník vedeckých článkov. Bratislava: EKOBILANZ, 2013 s. 72 – 75. ISBN: 978-80-89458-27-1. Dostupné na: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Pracoviska/Katedry/KPPPSZ/Publikacne_vystupy/Zbornik_Teoria_SVK_B5.pdf#page=72

obsahovať prvok časovo ohraničeného výkonu práce. Súvisí to s poskytovaním služby, ktorého základným znakom je práve dočasnosť, a teda poskytovateľ služieb sa nezúčastňuje stabilne a stále na hospodárskom trhu hostiteľského štátu. Ak by poskytovateľ služieb chcel dlhodobo pôsobiť v inom členskom štáte, kde by poskytoval svoje služby a oslovoval nových klientov, bol by povinný sa v tom danom členskom štáte aj usadiť (napr. zriadením organizačnej zložky). Pokiaľ ide o poskytovanie služby v inom členskom štáte jednému alebo viacerým zákazníkom na základe ich objednávky a nemá poskytovateľ záujem o prienik na hospodársky trh a získavanie ďalších zákazníkov, jedná sa o dočasné poskytovanie služieb.

Rozlišujeme tri právne modely, v akých sa poskytuje vyslanie:

1. na základe zmluvy uzavretej medzi poskytovateľom služieb a stranou pre ktorú je služba určená na území daného členského štátu,
2. vysielanie pracovníkov medzi ovládajúcou a ovládanou osobu, resp. medzi ovládanými osobami navzájom, a
3. prenájom pracovníkov od podniku, ktorý je dočasným zamestnávateľom alebo sprostredkovateľskou agentúrou.

Pôvodné znenie smernice o vyslaní pracovníkov malo nedostatočne upravenú administratívnu spoluprácu medzi členskými štátmi EÚ, čo spôsobilo obchádzanie pracovnoprávných predpisov. Išlo najmä o schránkové firmy, ktoré využívali právny stav so zámerom zníženia pracovnoprávnej a sociálnoprávnej ochrany vyslaných pracovníkov. Z tohto dôvodu bola prijatá smernica 2014/67/EÚ o presadzovaní smernice o dočasnom vysielaní zamestnancov s cieľom posilnenia praktického uplatňovania pravidiel pri vyslaníach a predchádzanie zneužívania pravidiel. Taktiež zahŕňala ustanovenia o prehĺbení administratívnej spolupráce medzi členskými štátmi EÚ a zaviedla kontrolné mechanizmy a opatrenia uplatňované pri kontrole dodržiavania pracovných podmienok vyslaných zamestnancov.

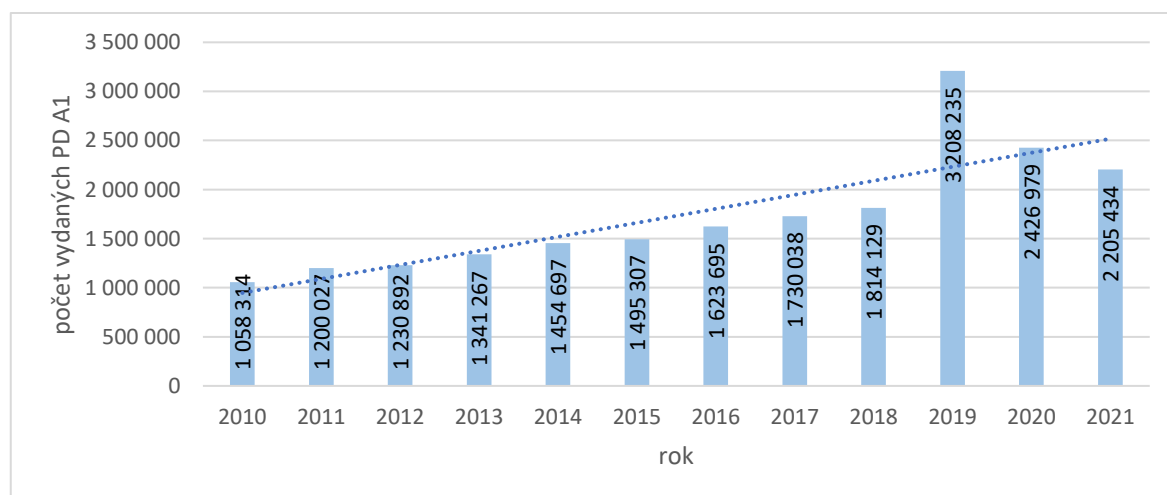
V roku 2018 bola prijatá smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2018/957, ktorou sa mení smernica 96/71/ES o vysielaní pracovníkov, ktorej revíziou sa mení smernica o vyslaníach s cieľom riešenia nekalých praktík a podpory zásady rovnakého zaobchádzania zameranej na nekalé praktiky aby sa predišlo sociálnemu dumpingu.¹⁷

¹⁷ BEŇOVÁ, SILVIA. *Vysielanie zamestnancov vo svetle novej právnej úpravy* [online]. In *Právno-teoretické aspekty migrácie a zamestnávania mladých ľudí*. – Bratislava : Univerzita Komenského v

Čo sa týka zdaňovania príjmov počas vyslaní, sleduje sa najmä hranica šiestich mesiacov, ktorá ak sa neprekročí, nie je povinný subjekt v danom štáte platiť daň z príjmu.¹⁸ Jednotná právna úprava na celoeurópskej úrovni neexistuje, avšak je potreba sa oboznámiť s miestne príslušnými daňovými zákonmi na úrovni jednotlivých členských štátov, resp. s bilaterálnymi zmluvami medzi jednotlivými štátmi. Na čo však je potrebné myslieť, je sociálne zabezpečenie. Zamestnanec na vyslaní zostáva sociálne poistený vo svojej domovskej krajine, k čomu z administratívnej stránky slúži PD A1 formulár. Ten sa vydáva na dobu maximálne 24 mesiacov, no ak vyslanie trvá po dlhšiu dobu ako 2 roky, tak je možné buď požiadať o predĺženie platnosti A1 a naďalej zostať poistený v domovskej krajine, alebo nastáva možnosť prechodu do sociálneho zabezpečenia v hostiteľskej krajine.¹⁹

Pomocou vyššie spomenutého dokumentu A1, zobrazujeme v nasledujúcom grafe prehľad vyslaných pracovníkov v období rokov 2010 – 2021 v rámci EÚ:

Graf 2: Počet PD A1 pre vyslaných pracovníkov



vlastné spracovanie, zdroj: Európska komisia - Portable documents A1 issued in 2021

Pozorujeme, že počet vyslaných pracovníkov sa každoročne zvyšoval, pričom najvyšší nárast vydaných PD A1 pre vyslaných pracovníkov bol zaznamenaný v roku 2019 v približnom počte 3,2 milióna. V roku 2020 nastal medziročný pokles o približne 800 tisíc, nasledovaný aj rokom 2021 s poklesom o 200 tisíc PD A1, kedy sa prejavuje vplyv

Bratislava, Právnická fakulta, 2018, s. 88 – 101. ISBN 978-80-7160-491-4. Dostupné na:

https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Pracoviska/Katedry/KPPPSZ/Publikacne_vystupy/Zbornik_vega_2_018_final-uprav_154x228_bez_poradoveho_cisla.pdf#page=87

¹⁸ YOUR EUROPE. *Vyslaní pracovníci*. [online]. 19.01.2023. Dostupné na:

https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/posted-workers/index_sk.htm

¹⁹ YOUR EUROPE. *Sociálne zabezpečenie v zahraničí* [online]. 09.11.2023. Dostupné na:

https://europa.eu/youreurope/citizens/work/unemployment-and-benefits/country-coverage/index_sk.htm

pandémie Covid-19 a opatření s ňou súvisiacich. Avšak, aj napriek poklesu, je počet A1 pri vyslaných zamestnancoch v rokoch 2020 a 2021 vyšší ako v období pred pandémiou (2018).

1.3.4 Cezhraničný pohyb pracovníkov

Ako sme uviedli v kapitole 1.3.2 *Legislatívne vymedzenie pohybu pracovníkov*, cezhraničný pohyb pracovníkov patrí k základnej slobode garantovanej EÚ ako model voľného pohybu zamestnancov.

Vo všeobecnosti možno charakterizovať cezhraničných pracovníkov ako osoby, ktoré pracujú v inom členskom štáte, ako v tom, v ktorom žijú. Je však potrebné poznamenať, že definícia sa mierne líši v jednotlivých oblastiach (napr. zdaňovania, v oblasti sociálneho zabezpečenia, práva na pobyt a pod.).

Z daňového pohľadu neexistuje jednotná právna úprava vymedzujúca pravidlá týkajúce sa definície cezhraničných pracovníkov, ani rozdelenia vzniknutých daňových práv medzi členskými štátmi či daňových pravidiel. Nakoľko tieto situácie či pojmy sú súčasťou zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré však jednotlivé štáty uzatvárali medzi sebou, definície nie sú plne totožné a vznikajú odlišnosti. Susedné členské štáty, v ktorých je veľký počet osôb prekračujúcich hranice za účelom práce, sa často dohodnú na osobitných pravidlách. V závislosti od prislúchajúcemu daňovému režimu, môže byť príjem cezhraničných pracovníkov zdanený v jednom, alebo oboch členských štátoch. V prípade druhej situácie sa daň uhradená v členskom štáte výkonu práce, zvyčajne zohľadňuje pri určovaní daňovej povinnosti v členskom štáte rezidencie (bydliska), s cieľom zabránenia dvojitého zdanenia.

V prípade zdaňovania v štáte bydliska, základné slobody EÚ podľa Zmluvy o ES zahrňujú aj zásadu nediskriminácie, čo v prípade cezhraničných pracovníkov znamená, že nemôžu byť diskriminovaní pretože pracujú v inom členskom štáte, a preto by mal mať za normálnych okolností rovnaké právo na odpočet nákladov súvisiacich s prácou v štáte bydliska, ako keby sa práce vykonávala v tomto štáte. Uvedené sa môže týkať napr. nákladov na cestu do práce a z práce, príspevkov na sociálne zabezpečenie platených v členskom štáte zamestnania a pod. V opačnom prípade zdaňovania v štáte zamestnania, z jeho hľadiska sa jedná o nerezidenta. Podľa článku 39 Zmluvy o fungovaní ES a článku 7 nariadenia 1612/68, nerezidenční pracovníci sú oprávnení používať rovnaké daňové výhody ako rezidenční pracovníci. Ak sa však pracovník nerezident (vrátane cezhraničného pracovníka) nachádza prakticky v rovnakej situácii ako pracovník rezident (napr. preto, že v

tomto štáte dosahuje všetky či takmer všetky svoje príjmy), nemôžu sa na pracovníka nerezidenta vzťahovať menej priaznivé daňové pravidlá v štáte zamestnania ako na rezidenta tohto štátu. Vnútroštátne pravidlá, ktoré odmietajú odpočítanie nákladov a výdavkov od zdaniteľného príjmu, nie sú povolené, ak tieto náklady a výdavky priamo súvisia s hospodárskou činnosťou, ktorá viedla k zdaniteľnému príjmu.²⁰

1.3.5 Práca na diaľku (telepráca)

Možnosti a slobody zamestnancov sú dnes väčšie ako kedykoľvek predtým. Prechod od práce z kancelárie k práci z domu so sebou priniesol množstvo zmien a flexibilná práca sa stáva čoraz viac poskytovanou možnosťou pre pracovníkov. To so sebou prináša veľké množstvo výhod pre pracovníka aj pre podnik, a však aj rôzne úskalia. Pandémia tento trend ešte viac upevnila (najmä keď nebola iná možnosť počas tzv. „lockdown-u“) a priniesla so sebou aj nový model práce, tzv. telepráca.²¹

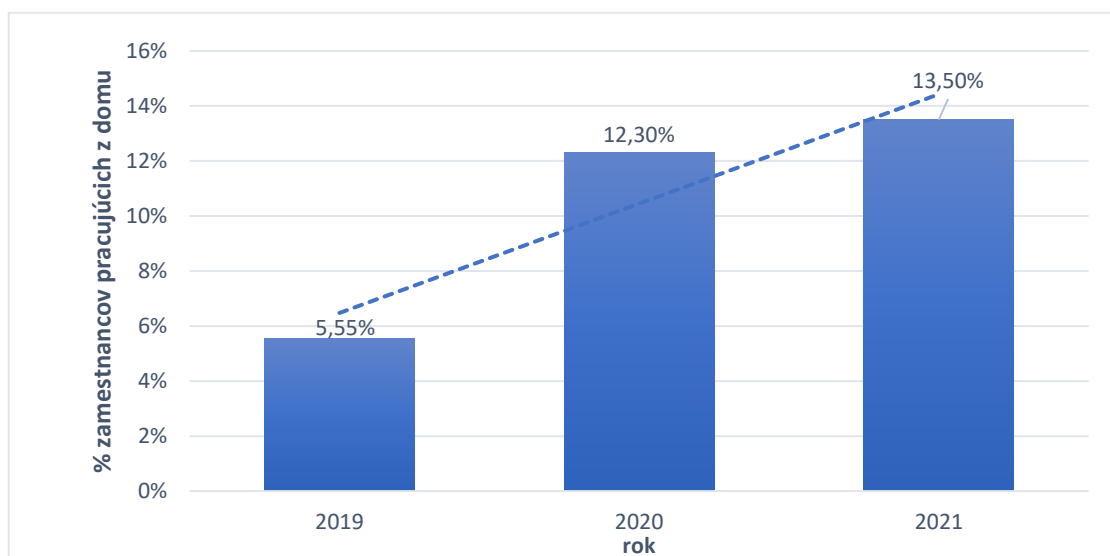
Teleprácu možno definovať podľa zákona č. 311/2011 Z. z. Zákonníka práce v znení neskorších predpisov, § 51 ods. 1, ako prácu, ktorá by mohla byť vykonávaná na pracovisku zamestnávateľa, ale vykonáva sa pravidelne v rozsahu ustanoveného týždenného pracovného času (alebo jeho časti) z domácnosti zamestnanca. Telepráca sa vykonáva s použitím informačných technológií, pri ktorých dochádza pravidelne k elektronickému prenosu dát na diaľku, ak k tomuto nedochádza, ide o domácku prácu. Podľa § 52 ods. 2, sa za teleprácu nepovažuje práca vykonávaná príležitostne alebo za mimoriadnych okolností so súhlasom zamestnávateľa, teda príležitostný „home-office“. Kompenzáciu za zvýšené náklady zamestnancov pri domáckej práci, či telepráci, zamestnávateľ podľa § 52 ods. 8. c) uhradza preukázateľne zvýšené výdavky zamestnanca spojené s používaním vlastného náradia, zariadenia a predmetov potrebných na výkon práce.

Počas krízy COVID-19 sa veľká časť pracovnej sily stretla s meniacimi sa vzormi práce. Pre zdravotníckych pracovníkov to často znamenalo prácu dlhšie hodiny a / alebo v náročnejších podmienkach. Pre ostatných to znamenalo prácu z domu alebo prijatie dočasného prepúšťania, čiže z čiastočných alebo úplných technických alebo ekonomických dôvodov (niekedy podporovaných vládnyimi programami určenými na podporu zamestnávateľov, aby si udržali svoju pracovnú silu).

²⁰ EURÓPSKA KOMISIA. *Cross-border workers*. [online]. Dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/cross-border-workers_en

²¹ ENACHE NICOLETA. *Flexible work, the work of the future*. In *Revue Européenne du Droit Social* 57:86-91. [online]. s. 91 – 86. Dostupné na: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=1100077>

Graf č. 3 – Podiel zamestnancov pracujúcich z domu v EÚ



Graf 1 - vlastné spracovanie, zdroj: Eurostat

V roku 2019 pracovalo z domu v priemere 1 z 20 (5,5%) zamestnaných osôb vo veku 20-64 rokov v EÚ. Vplyv krízy COVID-19 bol zrejmý, pretože tento podiel sa v roku 2020 viac ako zdvojnásobil a zvýšil sa o 6,8 percentuálnych bodov na 12,3%. Hoci sa ročná miera rastu spomalila, v roku 2021 došlo k ďalšiemu nárastu podielu zamestnaných, ktorí zvyčajne pracujú z domu, a dosiahol 13,5%. Rast podielu zamestnancov pracujúcich z domu či na diaľku zrkadlí aj do značnej miery ekonomickú štruktúru každej oblasti, kde zamestnanci pracujúci v profesionálnych, finančných, informačných a komunikačných, vzdelávacích a vládnych sektoroch majú väčšie možnosti práce z domu. Naopak, pre zamestnancov v priemyselných alebo distribučných odvetviach je pravdepodobne menej príležitostí na prácu z domu.²²

Covid-19 mal nepochybne vplyv na väčší počet zamestnancov pracujúcich na diaľku z domu, no tento trend zostáva naďalej prítomný aj v post-Covidovom období. Zo štúdie spoločnosti Gartner vypláva, že 74% finančných riaditeľov by trvale presunulo aspoň 5 % svojich zamestnancov z pracoviska ku práci na diaľku. Tým vzniká výhoda pre zamestnávateľov v oblasti nákladov na prevádzku pracovísk.²³ Prináša však so sebou aj mnohé výzvy, nie len pri prihliadaní na potreby zamestnancov či už z manažérskeho alebo

²² EUROSTAT. *Labour Market Statistics at Regional Level* [online]. April 2023. ISSN 2443-8219.

Dostupné na: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Labour_market_statistics_at_regional_level#Focus_on_COVID-19_impacts

²³ VARLAMOVA, M., & PREVITALI, F. *Telework divide: teleworking and digital, ergonomic and spatial issues*. In Zenodo. [online]. Jún 2020, s. 1 – 2. Dostupné na: <https://zenodo.org/record/6513397#.ZFrTzHZBxPa>

pracovno-právneho pohľadu, ale aj v oblasti zdaňovania, ak pracovník vykonáva prácu na diaľku z iného štátu, ako je štát jeho zamestnania a následnému určeniu daňového režimu niektorých príjmov z telepráce. Taktiež spôsobuje aj ťažkosti daňových úradov s lokalizáciou tele-pracovníkov, nerovnováhu vo verejných výdavkoch v dôsledku zanedbania oznamovacej povinnosti a pod.²⁴

Zaujímavým aspektom telepráce je možnosť zamestnancov presťahovať sa z drahých metropolitných oblastí s vysokou produktivitou práce do menej drahých oblastí s nižšou produktivitou, prípadne do oblastí s vysokou produktivitou bez toho, aby museli zmeniť zamestnanie. Z toho vypláva, že práca na diaľku môže pracovníkom umožniť, aby si ponechali svoje stále bydlisko a zároveň presunuli zamestnanie do iných štátov s rozdielnym zdaňovaním.

Takéto štrukturálne zmeny v ekonomike predstavujú dôležité politické výzvy pre štátne a miestne samosprávy, ktoré sú závislé od daní z príjmu. Na riešenie tejto otázky začínajú vznikať podklady pre tvorcov politik, akým je napr. aj model od Agrawala a Bruecknera (2022). Podľa tejto štúdie, prechod v štáte s nízkou mierou podielu telepráce (resp. práce z domu) na ekonomiku s vyššou mierou telepráce, znižuje zamestnanosť a zvyšuje mzdy v štátoch s vysokou mierou zdaňovania, po takomto prechode na ekonomiku s vysokým podielom domáckej práce, zvyšovanie daňových sadzieb buď aj naďalej znižuje zamestnanosť a zároveň zvyšuje mzdy, alebo nemá vplyv na trh práce (v závislosti od toho, či je prítomné zdanenie v štáte zdroja alebo rezidencie). Z normatívneho pohľadu sa javí, že zdaňovanie podľa rezidencie pri telepráci je efektívne, čo je dôsledkom vyrovnanejšej zamestnanosti a teda aj hraničného produktu v jednotlivých štátoch, čo de facto mení daň z príjmu na efektívnu „daň z hlavy“. Práca na diaľku teda predstavuje výzvu pre modelovanie daňovej konkurencie v prípade prítomnosti viac ako 2 jurisdikcií. Tradičné modely daňovej konkurencie totiž zvyčajne predpokladajú, že príslušné jurisdikcie strategicky interagujú s priestorovo blízkymi jurisdikciami, ale telepráca umožňuje globálnu mobilitu daňovej základne, čo znamená, že konkurencia o pracovníkov a obyvateľstvo nemusí byť lokalizovaná.²⁵

²⁴MARCOS, DANIEL SANTIAGO. *Taxation of Telework* [online]. In VI Conference of Pre-doctoral Researchers Abstract Book, Universitat de Girona, Volume VI, november 2022, s. 2013. ISBN: 978-84-8458-634-0. Dostupné na: https://dugi-doc.udg.edu/bitstream/handle/10256/22435/Book_of_Abstracts_JoDoc2022.pdf?sequence=1#page=215

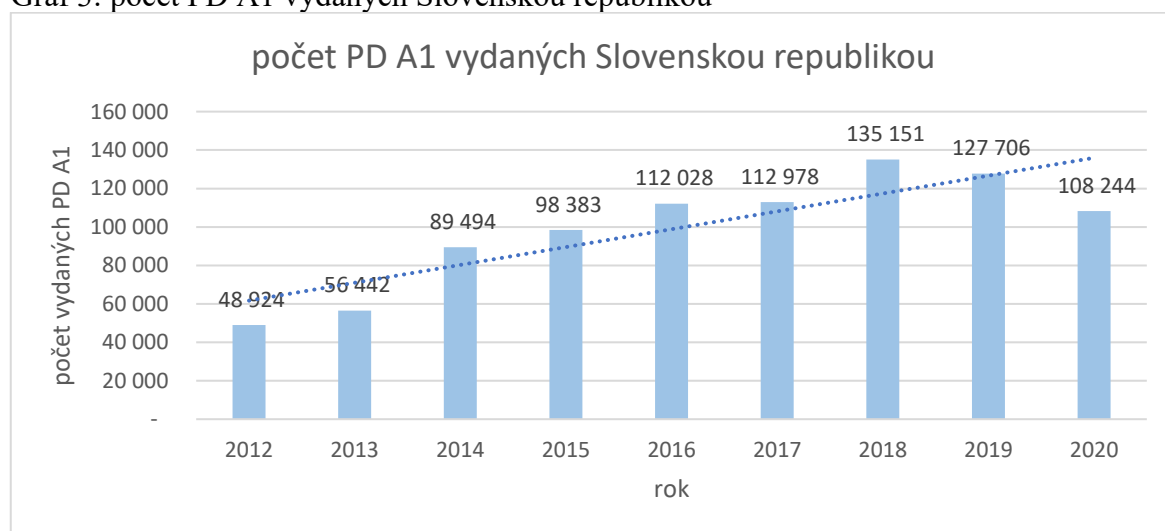
²⁵AGRAWAL, DAVID R. AND BRUECKNER, JAN K. *Taxes and Telework: The Impacts of State Income Taxes in a Work-from-Home Economy* [online]. CESifo Working Paper No. 9975, 2022, s. 29 – 30. ISSN 2364-1428. Dostupné na:

Niektoré štáty v snahe dosahovania vyšších daňových príjmov sa snažia prilákať cudzincov do svojej krajiny prostredníctvom rôznych daňových výhod či úľav. Podľa Tax Foundation by však mali vlády zvážiť náklady na daňové stimuly v porovnaní s možnosťami realizácie širších daňových reforiem. Politika na prilákanie cudzincov môže byť cenná, avšak ak výhody z reforiem nebudú plynúť aj pre miestnych občanov, vlády riskujú, že aj keď prilákajú cudzincov, ale zároveň neurobia krajinu atraktívnou pre vlastných občanov kde by zostali aj naďalej pracovať, zakladať rodiny či investovať. Efektívnejší systém dane z príjmu je teda lepším cieľom na zvýšenie daňových príjmov, ako len zameriavanie sa na stimuly pre cudzincov, aby zmenili svoju daňovú rezidenciu.²⁶

1.4 Pohyb pracovníkov z pohľadu Slovenskej republiky

Čo sa týka mobility pracovníkov z pohľadu SR, aj v predchádzajúcich kapitolách sme poukazovali na rastúci trend pomocou štatistiky vydaných PD A1 dokumentov. V prípade Slovenskej republiky bol vývoj v rokoch 2012 – 2020 nasledovný:

Graf 3: počet PD A1 vydaných Slovenskou republikou



Graf 2 - vlastné spracovanie, zdroj: Administrative data PD A1 Questionnaire 2021 and previous years (Európska komisia)

Pozorujeme, že aj v prípade Slovenskej republiky dochádza ku zvyšujúcemu sa počtu vydaných PD A1, avšak na rozdiel od ostatných členských krajín EÚ, pokles vydaných A1 dokumentov nastal už v roku 2019, zatiaľ čo v EÚ sa prejavil pokles až v súvislosti

<https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=929104066116013126109100019083024109033015065041048068068003117103034028101011105121064019006068029011087113092071022021089065004086007110079092117064010068067093098086123072112096&EXT=pdf&INDEX=TRUE>

²⁶ ENACHE, CRISTINA. *Tax incentives for Digital nomads and Remote workers*. [online], 03.03.2021 . Dostupné na: <https://taxfoundation.org/digital-nomad-visas-tax-incentives-for-remote-workers/>

s opatreniami proti šíreniu vírusu, a teda v roku 2020. V SR poklesol v roku 2019 počet o približne 8 tisíc, čo pokračovalo medziročným poklesom aj v roku 2020 v približnom počte 19 tisíc. Špecifikum SR je podiel vydaných A1 pre SZČO, ktorý tvorí 49% (za rok 2020), zatiaľ čo priemer EÚ je na úrovni 4,5%.²⁷

Slovenská republika ako členská krajina EÚ podlieha jej právu, ktoré je nadradené. Existujú však aj určité legislatívne vymedzené pravidlá pri pohybe pracovníkov, ktorými sa zaoberáme v tejto kapitole.

Závazky vyplývajúce zo Smernice č. 96/71/ES, upravujúcu vyslanie zamestnancov, sú implementované v slovenskej legislatíve v zákone č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce v znení neskorších predpisov.²⁸ Vychádzajúc zo Zákonníka práce, podľa § 5, ods. 1, pri pracovnoprávných vzťahoch medzi zamestnancami vykonávajúcimi prácu na území SR a zahraničným zamestnávateľom, ako aj medzi zamestnávateľom so sídlom v SR a cudzincami, sa spravujú tieto vzťahy podľa tohto zákona. Odsek 2 upravuje pracovnoprávne vzťahy vyslaných zamestnancov do SR na výkon práce poskytujúcich služby host'ujúcim zamestnávateľom z územia iného členského štátu EÚ alebo EHS, ktoré sa taktiež spravujú týmto zákonom, osobitnými predpismi či kolektívnou zmluvou. Aj keď vyslanie nie je ohraničené maximálnou dĺžkou trvania, v ods. 3 sa uvádza, že ak vyslanie prekročí dobu trvania 12-tich mesiacov (či po predĺžení dobu 18-tich mesiacov), pracovnoprávne vzťahy sa v takom prípade taktiež spravujú daným zákonom, či osobitnými predpismi alebo príslušnou kolektívnou zmluvou.

Podľa zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce, § 5 ods. 6, rozumieme pod cezhraničným vyslaním zamestnanca na výkon prác pri poskytovaní služieb, ak medzi vysielajúcim zamestnávateľom a zamestnancom existuje počas doby vyslania pracovnoprávny vzťah:

- a) vyslanie pod vedením a zodpovednosťou vysielajúceho zamestnávateľa na základe zmluvy medzi vysielajúcim zamestnávateľom ako cezhraničným poskytovateľom služby a príjmom tejto služby,

²⁷ WISPELAERE FREDERIC DE, SMEDT LYNN DE & PACOLET JOZEF. *Posting of Workers*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2022, s. 14. ISBN 978-92-76-46736-6.

²⁸ SNINČÁK, TOMÁŠ. *Právny rozmer dočasného vyslania zamestnancov v rámci Európskej Únie* [online]. In Teoretické otázky pracovného práva. Zborník vedeckých článkov. Bratislava: EKOBILANZ, 2013 s. 74 – 75. ISBN: 978-80-89458-27-1. Dostupné na: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Pracoviska/Katedry/KPPPSZ/Publikacne_vystupy/Zbornik_Teoria_SVK_B5.pdf#page=72

- b) vyslanie medzi ovládajúcou osobou a ovládanou osobou alebo medzi ovládanými osobami, alebo
- c) dočasné pridelenie k užívateľskému zamestnávateľovi.

Vysielajúci zamestnávateľ je definovaný podľa § 5, ods. 7, ako:

- a) hosťujúci zamestnávateľ, usadený v inom členskom štáte EÚ, ktorý vysielá zamestnanca na výkon prác pri poskytovaní služieb z územia iného členského štátu EÚ na územie SR,
- b) domáci zamestnávateľ, usadený v SR, ktorý vysielá zamestnanca na výkon prác pri poskytovaní služieb z územia SR na územie iného členského štátu EÚ.

A vyslaný zamestnanec je vymedzený v ods. 8, ako:

- a) hosťujúci zamestnanec, ktorý počas určitej doby vykonáva prácu poskytujúcu služby v SR, pričom ale obvykle pracuje v inom členskom štáte EÚ,
- b) domáci zamestnanec, ktorý počas určitej doby vykonáva prácu poskytujúcu služby v inom členskom štáte EÚ, pričom obvykle pracuje v SR.

Je potrebné rozlišovať medzi vyslaním a pracovnou cestou, ktoré sa od seba líšia v tom, že pri vyslaní ide o cezhraničné poskytovanie služieb zamestnávateľom v prospech prijímateľa služby prostredníctvom jeho zamestnancov, zatiaľ čo v prípade zahraničnej pracovnej cesty sa nejedná o poskytnutie služby, ale zamestnanec vykonáva prácu v prospech svojho zamestnávateľa, teda nie v prospech tretej osoby (napr. Obchodné rokovanie, školenia a pod.).²⁹ Právny podklad nachádzame v § 5, ods. 4 c) v zákone č. 311/2001 Z. z. Zákonníka práce, sa pri vyslaní zamestnanca na výkon prác pri poskytovaní služieb z iného členského štátu EÚ na územie SR, nevzťahuje na § 57, ods. 2, kde sa vymedzuje pracovná cesta, kedy zamestnanca môže počas dočasného pridelenia vyslať na pracovnú cestu k užívateľskému zamestnávateľovi iba užívateľský zamestnávateľ, a § 58 ods. 7, v ktorom sa uvádza, že ak dočasné pridelenie zamestnanca presiahne najdlhšie povolenú dobu 24 mesiacov (resp. najviac štyrikrát predĺžené či opätovne dohodnuté obdobie 24 mesiacov), zaniká pracovný pomer medzi zamestnancov a zamestnávateľom a vzniká pracovný pomer na neurčitý čas medzi zamestnancom a užívateľským zamestnávateľom.

²⁹ IPSR. *Zahraničná pracovná cesta a vysielanie zamestnancov v rámci koncernu* [online]. Dostupné na: <https://www.ip.gov.sk/zahranicna-pracovna-cesta-a-vysielanie-zamestnancov-v-ramci-koncernu/>

Dočasné vyslanie je vymedzené aj v zákone č. 351/2015 Z. z. o cezhraničnej spolupráci pri vysielaní zamestnancov na výkon prác pri poskytovaní služieb, za účelom kontroly dodržiavania pravidiel vysielania zamestnancov na výkon prác pri poskytovaní služieb, jeho identifikácie a vymáhání prípadných pokút. Podľa § 3, ods. 1, sa identifikuje vyslanie na základe posúdenia skutkových okolností vyplývajúcich z odsekov 2 a 3, ktoré sa posudzujú vo vzájomnej súvislosti s prihliadaním a osobitosti situácií. Ods. 2 zachytáva rôzne skutočnosti týkajúce sa zamestnávateľa, zatiaľ čo ods. 3 zachytáva skutočnosti na účely zistenia, či zamestnanec počas určitej doby vykonáva prácu v SR a či bežne pracuje v inom členskom štáte. Posudzuje sa:

- a) či zamestnanec vykonáva prácu v SR po obmedzenú dobu,
- b) miesto kde bežne pracuje,
- c) dátum začatia vyslania,
- d) či sa po skončení vyslania vráti do iného členského štátu, z ktorého bol vyslaný, alebo má v tomto inom členskom štáte pokračovať vo výkone práce,
- e) povaha vykonávanej činnosti,
- f) či zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi náhrady výdavkov na dopravu, stravovanie a ubytovanie a akým spôsobom ich poskytuje,
- g) predchádzajúce doby, počas ktorých pracovné miesto bolo opakovane obsadzované tým istým zamestnancom alebo iným zamestnancom.

Podstatou správnej identifikácie vyslania je posúdenie, či zamestnanec na vyslaní dočasne vykonáva svoju prácu v inom členskom štáte než je ten, v ktorom bežne pracuje. Inými slovami či je skutočne vyslaný, alebo ide o fiktívne vyslanie zo štátu, v ktorom zamestnanec bežne nepracuje do štátu, v ktorom zamestnanec bežne pracuje.³⁰

³⁰ MICHALÍKOVÁ, VERONIKA. *Vyslanie zamestnanca do zahraničia*. [online]. 29.09.2023. Dostupné na: <https://www.akmv.sk/vyslanie-zamestnanca-do-zahranicia-v-roku-2021/>

2 Cieľ práce

Hlavným cieľom tejto záverečnej práce je identifikovať výzvy a riziká v oblasti zdaňovania spojených s mobilitou zamestnancov pri cezhraničnom pohybe pracovnej sily a následne formulovať odporúčania pre globálne spoločnosti s cieľom eliminácie komplikácií pri určovaní daňovej povinnosti mobilných zamestnancov v kontexte európskeho trhu práce. Pre zjednodušenie dosiahnutia hlavného cieľa sme stanovili nasledovné čiastkové ciele:

1. identifikovať trendy v mobilite pracovníkov,
2. vymedziť typy cezhraničného pohybu zamestnancov,
3. zhodnotiť vplyv pandémie Covid-19 na problematiku zdaňovania príjmu,
4. poukázať na vybrané oblasti zdaňovania príjmu zo závislej činnosti,
5. aplikovať teóriu o zamedzení dvojitého zdanenia na modelových prípadových štúdiách.

Pri uvedení do problematiky bolo jedným z našich čiastkových cieľov opísať, ako existencia globalizmu, spoločne s inými geopolitickými faktormi, vplýva na vývoj migrácie a pohybu osôb a kapitálu. Vysvetlili sme ako digitalizácia poskytla vhodný nástroj na pochopenie týchto javov a umožnila prilákať rôzne typy vysoko kvalifikovanej pracovnej sily do prostredia EÚ.

V teoretickej časti sme vymedzili jednotlivé typy pohybu zamestnancov a prehľad európskej a domácej legislatívy. Predstavili sme si prvky a podmienky, ktoré ich charakterizujú. Napokon sme sa dostali k vysvetleniu zdaňovania príjmov pri vyslaní a súvisiacim právam vyslaných osôb. Rovnakým spôsobom sme do práce zahrnuli aj iné typy pohybu pracovníkov, ktorými sú cezhraničný pohyb a telepráca, aby sme mali možnosť si ich z pohľadu daňových povinností a práv porovnať.

Uplynulé krízové obdobie nám prinieslo zmeny v mobilite pracovníkov, s čím sú spojené prínosy, avšak rovnako aj viaceré nežiadúce dopady na európsky pracovný trh, a preto sme sa v práci oboznámili s rôznymi prekážkami a diskrimináciou na trhu práce v súvislosti s daňovo-odvodovou tematikou. Na základe dostupných dát a smerníc sme opísali, do akej miery sa Európska únia zameriava na oblasť pracovnej flexibility a zachovaniu konkurencieschopnosti jednotlivých štátov. Zhrnutím obsahu zmlúv a nariadení EÚ sme ukázali, ako legislatíva zabezpečuje ochranu mobility v praxi. Výklad

práva však nemusí byť jednoznačný, a preto sme teóriu doplnili o konkrétne príklady sporov a rozsudkov Súdneho dvora.

V úvode praktickej časti sme charakterizovali princípy zdaňovania zamestnancov v Slovenskej republike ako aj všeobecné pravidlá platné pre územie Európskej únie a s nimi súvisiace výnimky pre predchádzanie dvojitého zdanenia, uplatňované pri zdaňovaní mobilných pracovníkov. V práci sme chceli poukázať na vybrané špecifické oblasti zdaňovania príjmov zamestnancov v podmienkach globálnej spoločnosti a priblížiť, ako novovzniknuté, často krát máťúce, situácie, zapríčinené epidémiou Covid-19, spôsobujú nejasnosti v určovaní daňovej rezidencie a daňovej povinnosti, či poukázať na zložitosť zdaňovania zamestnaneckých akcií.

V závere praktickej časti uvádzame tri modelové štúdie, na ktorých aplikujeme teoretické prístupy a zároveň zdôrazňujeme problematickosť danej tematiky. Na základe čiastkových cieľov, si stanovujeme výskumnú otázku: *Je práca na diaľku/telepráca vhodným riešením pre globálnu spoločnosť z daňového pohľadu?*

3 Metodika práce a metody skúmania

Aby sme dosiahli stanovené ciele diplomovej práce, pred samotným začiatkom sme si dohľadali dostupnú literatúru, či už od domácich, ale aj zahraničných autorov, ktorí sa problematike zdaňovania mobilných pracovníkov venovali. Nakoľko ide o relatívne nový typ práce, pomohli sme si aj odbornými článkami a vyjadreniami odborníkov z praxe, verejne dostupnými na internete a osobnou konzultáciou. Metódou analýzy a selekcie sme vybrali najvhodnejšie zdroje, s ktorými sme pracovali počas písania celej práce.

V teoretickej časti práce sme pomocou abstrakcie vyňali informácie tak, aby bol čitateľ zorientovaný a bol schopný pochopiť danú problematiku. S rovnakým zámerom sme zostavovali modelové príklady na zobrazenie toho, ako to vyzerá v praxi pre čo najlepšiu predstavu o nastávajúcich situáciách.

V rámci praktickej časti práce sme získané teoretické poznatky použili na zobrazenie hypotetických situácií v reálnej praxi formou modelácie troch prípadových štúdií. Nakoľko sme čitateľom chceli priniesť čo najlepšie odzrkadlenie reality, konštruovali sme naše modelové štúdie v spolupráci s odborníkom z globálnej spoločnosti, zaoberajúcou sa špecifickými prípadmi zdaňovania príjmov mobilných pracovníkov v EÚ. Opísali sme spôsoby odstránenia dvojitého zdanenia, ktoré sme obohatili o numerické výpočty fiktívnych cezhraničných pracovníkov, zostrojené pomocou aplikácie MS Excel. Aby práca bola prehľadná, zostrojili sme vhodné grafy a tabuľky k jednotlivým častiam. Syntézou výsledkov práce sme ich porovnali s vopred stanovenou výskumnou otázkou a vyvodili závery. Napokon sme formulovali odporúčania pre globálnu spoločnosť z daňového pohľadu.

4 Výsledky práce a diskusia

V predchádzajúcej časti práce *Súčasný stav problematiky zdaňovania zamestnancov doma a v zahraničí* sme sa zaoberali teoretickým a legislatívnym vymedzením jednotlivých druhov pohybu pracovníkov a práce na diaľku. Táto kapitola je venovaná prípadovým štúdiám o zdaňovaní zamestnancov, a s tým súvisiacimi dopadmi, či už na zamestnanca alebo zamestnávateľa.

Po uvedení vybraných prípadových štúdií sa v kapitole 4.6 *Diskusie a odporúčania pre nadnárodnú spoločnosť* venujeme porovnaniu výhod a nevýhod modelovej štúdie a následne formulujeme odporúčania pre nadnárodnú spoločnosť, tak aby sme zodpovedali nami položenú výskumnú otázku: *Je práca na diaľku/telepráca vhodným riešením pre globálnu spoločnosť z daňového pohľadu?*

4.1 Zdaňovanie príjmov zamestnancov pri cezhraničnom pohybe

Sledovanie trvalého alebo prechodného miesta pobytu zamestnancov často nie je dostatočujúce pre určenie daňovej rezidencie. V praxi často nastáva situácia, kedy ohlásený pobyt zamestnanca nie je totožný so skutočným miestom bydliska a s tým spojenú aj daňovú rezidenciu.

Zdaňovanie zamestnanca podlieha dvom základným princípom. Zdaňuje a priznáva všetky svoje príjmy dosiahnuté kdekoľvek vo svete v štáte svojej daňovej rezidencie a odmenu za prácu zdaňuje v štáte, v ktorom prácu vykonáva, avšak pri tomto pravidle existujú výnimky zahrnuté vo vnútroštátnych právnych úpravách a medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, napr. počet 183 dní (kalendárnych dní fyzicky prítomných) v zahraničí sledovaných počas 12-mesačného obdobia. Poznanie daňovej rezidencie, skutočného miesta výkonu práce a času stráveného a času odpracovaného v iných štátoch ovplyvňujú to, či sa zamestnanec zdaní iba v štáte svojej daňovej rezidencie.³¹

Čo sa týka zdaňovania príjmov zo zahraničia, momentálne nie je celoeurópska právna úprava, ktorá by obsahovala jednotné pravidlá a spôsoby zdaňovania príjmov občanov, ktorí pracujú, žijú, či sa zvyčajne zdržiavajú mimo svojej domovskej krajiny. Vo všeobecnosti však platí, že krajina v ktorej je občan rezidentom zdaňuje celkové príjmy

³¹ACCACE. *Expatri a správne plnenie daňových a odvodových povinností I News Flash* [online]. 13.03.2020. Dostupné na: <https://accace.sk/cezhranicny-pohyb-osob-a-spravne-plnenie-danovych-a-odvodovych-povinnosti-news-flash/>

nadobudnuté kdekoľvek na svete. Taktiež vymedzenie daňovej rezidencie nie je jednotne upravené ale každá krajina má svoju vlastnú úpravu, no spravidla sa daňovým rezidentom považuje ten, kto sa zdržiava viac ako 6 mesiacov do roka, resp. ak občan žije v inej krajine EÚ menej ako 6 mesiacov v roku, zostáva daňovým rezidentom vo svojej domovskej krajine. Avšak v niektorých prípadoch môže nastať situácia, že dve krajiny budú občana považovať za daňového rezidenta a vznikne dvojité daňové domicil. V takom prípade sa na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (ak je taká zmluva uzavretá medzi dvomi krajinami) určí, v ktorom štáte sa bude občan považovať za daňového rezidenta a predíde sa tak dvojitému zdaneniu. Príkladom sú vyslania, ktoré aj keď trvajú dlhšie ako 6 mesiacov, je zamestnanec zdaňovaný vo svojej domovskej krajine, pretože tam má svoj trvalý pobyt a osobné a ekonomické väzby sú v nej pevnejšie ako v hostiteľskej krajine.

Ďalším príkladom zamedzenia dvojitého zdanenia mobilných pracovníkov je pri fiktívnom daňovom domicile u cezhraničných pracovníkov, ktorých príjem sa bude zdaňovať v krajine z ktorej pochádza ich príjem, aj keď v tej danej krajine nežijú. Ohľadne daňových úľav a zliav, je taká krajina poskytnúť rovnaké daňové výhody, ako svojim obyvateľom, aj keď tam pracovník nežije.³²

Ako sme už predtým uviedli, neexistuje jednotná právna úprava o zamedzení dvojitého zdanenia na celoeurópskej úrovni. Ak k takému prípadu dôjde, je treba postupovať podľa bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených medzi jednotlivými krajinami, pričom dodržiavanie povinností zo strany daňovníkov sledujú krajiny pri pravidelnej výmene informácií, aby sa zabránilo daňovým podvodom a únikom.³³ Čo však slúži ako podklad k tvorbe bilaterálnych dohôd, je vzorový dohovor OECD o zdaňovaní, v ktorom sa nachádzajú vymedzené pojmy a metódy ku predchádzaniu dvojitého zdanenia (o. i.).

Podľa článku 4, ods. 1 a 2, MTC, pod pojmom rezident zmluvného štátu sa rozumie akákoľvek osoba, ktorá podľa právnych predpisov tohto štátu podlieha v tomto štáte zdaneniu z dôvodu svojho bydliska, pobytu, miesta vedenia alebo akéhokoľvek jeho politického útvaru alebo miestneho orgánu, ako aj uznaného penzijného fondu tohto štátu. Tento pojem však nezahŕňa žiadnu osobu, ktorá podlieha zdaneniu v tomto štáte iba v

³² YOUR EUROPE. *Dane z príjmov v zahraničí*. [online]. 08.12.2023. Dostupné na: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_sk.htm#shortcut-3

³³ YOUR EUROPE. *Dvojité zdanenie*. [online]. 08.12.2023. Dostupné na: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_sk.htm

súvislosti s príjmami zo zdrojov v tomto štáte alebo kapitálom v ňom umiestneným. Ak sa však fyzická osoba touto definíciou stane rezidentom oboch zmluvných štátov, určí sa pomocou rozhraničujúcich kritérií:

- a) považuje sa za rezidenta len v tom štáte, v ktorom má k dispozícii stály byt; ak má k dispozícii stály byt v oboch štátoch, považuje sa za rezidenta len toho štátu, s ktorým má užšie osobné a hospodárske vzťahy (centrum životných záujmov),
- b) ak nemožno určiť štát, v ktorom má centrum životných záujmov, alebo ak nemá k dispozícii stály domov v žiadnom z týchto štátov, považuje sa za rezidenta len toho štátu, v ktorom má obvyklý pobyt,
- c) ak má obvyklý pobyt v oboch štátoch alebo v žiadnom z nich, považuje sa za rezidenta len toho štátu, ktorého je štátnym príslušníkom,
- d) ak je štátnym príslušníkom oboch štátov alebo žiadneho z nich, príslušné orgány zmluvných štátov vyriešia túto otázku vzájomnou dohodou.³⁴

Čo sa týka príjmov zo zamestnania (platy, mzdy a iné podobné odmeny), podľa článku 15, ods. 1 a 2 MTC, príjmy ktoré poberá rezident jedného zmluvného štátu, môžu byť zdanené iba v tomto štáte, pokiaľ nie je zamestnanie vykonávané v druhom zmluvnom štáte. Ak je zamestnanie vykonávané takýmto spôsobom, odmeny, ktoré sú z neho poberané, môžu byť zdanené v tomto druhom štáte.

Bez ohľadu na predchádzajúce ustanovenia, odmeny, ktoré poberá rezident zmluvného štátu z dôvodu zamestnania vykonávaného v druhom zmluvnom štáte, podliehajú zdaneniu len v prvom uvedenom štáte, ak:

- a) je príjemca prítomný v druhom zmluvnom štáte počas obdobia alebo období nepresahujúcich v úhrne 183 dní v ktoromkoľvek dvanásťmesačnom období, ktoré sa začína alebo končí v príslušnom daňovom roku, a
- b) odmenu vypláca zamestnávateľ, ktorý nie je rezidentom druhého štátu, alebo sa vypláca na jeho účet, a
- c) odmenu nevypláca stála prevádzkareň, ktorú má zamestnávateľ v druhom štáte.³⁵

³⁴ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. [online]. OECD Publishing, 21.11.2017, s. 45. ISBN 978-92-64-30699-8. Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page45

³⁵ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. [online]. OECD Publishing, 21.11.2017, s. 77. ISBN 978-92-64-30699-8. Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page77

4.1.1 Výnimka 183-dní

Pravidlo 183-dní pri uplatňovaní v praxi prinieslo zmätočné situácie, kedy mali štát rezidencie, štát zdroja a daňovník iný pohľad na to, či štát zdroja môže príjem zdaňiť alebo nie. V prípade nezhody medzi daňovými orgánmi štátu zdroja a daňovníkom, má daňovník možnosť uplatniť postup podľa vzájomnej dohody (bilaterálne dohody medzi zmluvnými štátmi) podaním žiadosti daňovým orgánom štátu svojho bydliska. Postup vzájomnej dohody by mal viesť k zamedzeniu dvojitého zdanenia, no ak však neexistuje všeobecná dohoda o výklade pravidiel, môže nastať nadmerným (dvojitým) zdanením alebo žiadnym zdanením.

Taktiež nebola jednotne vymedzená metóda výpočtu obdobia 183 dní, čo viedlo k vytvoreniu rozdelenej metodiky počítania dní v jednotlivých krajinách. Vyšpecifikovali sa dve metódy, a to:

- presný počet dní strávených v inom štáte (napríklad počet dní vo fiškálnom roku, kedy bol daňovník fyzicky prítomný v danom štáte),
- metóda skutočného trvania vykonávanej činnosti (napríklad počet dní, počas ktorých fyzická osoba vykonávala činnosť, bez ohľadu na krátke prestávky v pobyte daňovníka, ktoré strávil doma alebo v tretej krajine).

Väčšina členských krajín používa metódu počtu dní fyzickej prítomnosti, hoci v prípade Švajčiarska sa používa zmiešaná metóda, t. j. fyzická prítomnosť súvisiaca s činnosťou. Francúzsko, Nemecko, Grécko, Taliansko, Luxembursko, Holandsko a Španielsko používajú metódu skutočného trvania činnosti.

Výbor OECD sa domnieva, že iba metóda počtu dní fyzickej prítomnosti jasne spadá do znenia článku 15 (o zdaňovaní príjmov zo zamestnania) a že použitie akejkoľvek inej metódy alebo použitie tejto metódy s výnimkami, zvyšuje ťažkosti pri uplatňovaní tohto ustanovenia. Väčšina argumentovala, že jediným spôsobom, ako metódu uplatňovať, je striktný výklad, t. j. že by sa nemala robiť žiadna výnimka, ak je osoba prítomná v štáte činnosti. Niekoľkí sa však domnievali, že takéto prísne uplatňovanie by mohlo mať nežiaduce výsledky, napr. osoba, ktorá by inak bola oslobodená od dane v štáte činnosti, by sa stala zdaniteľnou osobou, pretože by sa cítila zle (rozumej ochorela) počas tranzitu v tomto štáte v nejakom inom čase alebo preto, že by náhodou strávila v tomto štáte dovolenku dlhší čas pred začatím svojej činnosti. Práve s ohľadom na tieto úvahy výbor preskúmal spôsob výpočtu obdobia 183 dní.

S cieľom zabezpečiť jednotné uplatňovanie pravidla 183 dní a vyhnúť sa uvedeným problémom, by členské krajiny mali používať len metódu počtu dní fyzickej prítomnosti a mala by sa vypočítavať tak, že sa zarátavajú:

- časti dňa,
- deň príchodu,
- deň odchodu,
- soboty a nedele strávené v štáte činnosti,
- štátne sviatky strávené v štáte činnosti,
- sviatky strávené v štáte výkonu činnosti (pred a počas výkonu činností a po ukončení činností),
- krátke prestávky strávené v štáte výkonu činnosti,
- dni choroby, pokiaľ jednotlivcovi nebránia v odchode a pokiaľ by inak mal nárok na oslobodenie od dane,
- dni strávené v štáte výkonu činnosti z dôvodu: úmrtia alebo choroby v rodine, prerušenia z dôvodu štrajku alebo výluky a oneskorenia dodávok.

Na druhej strane sa nezarátavajú:

- tranzit medzi dvoma rôznymi miestami mimo štátu výkonu činnosti, ak sa jednotlivec nachádza v štáte výkonu činnosti menej ako 24 hodín,
- dovolenka strávená mimo štátu výkonu činnosti,
- krátke prestávky (z akéhokoľvek dôvodu) strávené mimo štátu výkonu činnosti.

Prijatie tejto metódy na výpočet obdobia 183-dňového obdobia si vyžaduje, aby niekoľko členských krajín zmenilo svoje aktuálne uplatňovanie, a všetky dané krajiny prejavili ochotu tak konať.

Možným dôsledkom nedôsledného uplatňovania pravidla 183 dní môže byť dvojité zdanenie alebo dvojité nezdanenie. K dvojitému zdaneniu by mohlo dôjsť v prípade, keď štát, v ktorom má daňovník bydlisko, neuznáva právo štátu výkonu činnosti na zdanenie, ale štát výkonu činnosti zdaňuje. K tomu môže dôjsť, ak oba štáty používajú rôzne metódy výpočtu obdobia 183 dní alebo používajú rovnakú metódu, ale s odlišným výkladom. Môže sa to stať aj vtedy, ak sa nezhodnú na tom, či odmenu znáša stála prevádzkareň alebo nie. V takom prípade môže štát sídla odmietnuť poskytnúť zahraničný daňový úver z dôvodu, že zdanenie v štáte činnosti nie je v súlade so zmluvou a dvojité zdanenie by zostalo zachované, pokiaľ sa nevyužijú iné ustanovenia vo vnútroštátnych právnych predpisoch. Ak je štát bydliska

štátom s výnimkou, ktorý oslobodzuje príjem zo zahraničia len v prípade, že daňovník bol mimo územia štátu dlhšie ako 183 dní, nesúlad medzi krajinami bude mať tiež za následok dvojité zdanenie. A naopak, dvojité oslobodenie môže vzniknúť, ak štát bydliska oslobodí príjem a domnieva sa, že príjem by mal byť buď oslobodený, alebo zdanený v štáte činnosti, a tento štát sa domnieva, že v oboch prípadoch by mal príjem oslobodiť. Jedným z možných spôsobov riešenia týchto problémov by bolo zavedenie pravidla podliehajúceho zdaneniu v článku 15 ods. 2, podľa ktorého by štát činnosti oslobodil príjem od dane len vtedy, ak ho štát bydliska daňovníka zdaní. Výbor OECD však nedospel k záveru v tejto otázke, a má ju v úmysle preskúmať neskôr.³⁶

4.1.2 Zdaňovanie zamestnancov v Slovenskej republike

V nadväznosti na predchádzajúce kapitoly, budeme sa zaoberať zdaňovaním zamestnancov v podmienkach SR najmä v spojitosti s mobilitou zamestnancov a príjmov zo zahraničia.

Pri otázke zdaňovania vyslaných zamestnancov sa postupuje podľa bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia má Slovenská republika uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia so 70-timi krajinami³⁷, pričom 42 z nich slúžil ako podklad Multilaterálny nástroj (MLI) od OECD³⁸ (viď usmernenia v predchádzajúcej kapitole).

Všeobecné pravidlo pri zdaňovaní príjmov zo závislej činnosti uvedené v článkoch 15 ods. 1 (prípadne v článkoch 14 ods. 1) príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, podľa ktorého pripadá právo zdaníť príjmy z činnosti vyslaných zamestnancov štátu, v ktorom zamestnanec fyzicky vykonáva závislú činnosť. Podľa článku 15 ods. 2 (prípadne článok 14 zmluvy), však existuje výnimka, podľa ktorej príjmy zo závislej činnosti vykonávanej rezidentom jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte, sú zdaniteľné iba v štáte rezidencie tohto daňovníka za predpokladu splnených všetkých nižšie uvedených podmienok:

³⁶ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. [online]. OECD Publishing, 21.11.2017, s. 1906 – 1914. ISBN 978-92-64-30699-8. Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1906

³⁷ MFSR. *Double Tax Treaties* [online]. Dostupné na: <https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/direct-taxes/income-tax/international-taxation/double-tax-treaties/>

³⁸ MFSR. *Multilaterálny nástroj* [online]. Dostupné na: <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/multilateralny-nastroj/multilateralny-nastroj-2.html>

- 1) zamestnanec sa zdržiava v druhom zmluvnom štáte (štáte výkonu závislej činnosti) menej ako 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období začínajúcim alebo končiacim v danom roku
- 2) odmeny za prácu sú vyplácané zamestnávateľom (alebo za zamestnávateľa), ktorý nie je rezidentom štátu, v ktorom sa činnosť vykonáva
- 3) odmeny nejdú na ťarchu stálej prevádzkarne, ktorú má zamestnávateľ v štáte výkonu činnosti.³⁹

Čo sa týka postupu rezidentov v SR pri zdaňovaní príjmu nadobudnutého závislou činnosťou v zahraničí, používajú sa metódy vyňatia príjmov a zápočtu dane. Pokiaľ pracoval daňovník v štáte, s ktorým má SR uzatvorenú zmluvu, v ktorej je určená na zamedzenie dvojitého zdanenia metóda vyňatia príjmov, uplatní túto metódu. Ak je v zmluve určená metóda zápočtu dane a príjmy dosiahnuté daňovníkom boli v zahraničí preukázateľne zdanené, môže ich aj napriek tomu vyňať, ak je to pre neho výhodnejšie. Ak rezident SR pracoval v štáte, s ktorým SR nemá uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a tieto príjmy boli v danom štáte preukázateľne zdanené, môže použiť metódu vyňatia.⁴⁰

Ohľadom nerezidentov SR, ktorí vykonávajú závislú činnosť na jej území, ide o tzv. „medzinárodný prenájom pracovnej sily“. V zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, § 5 ods. 4 je uvedené nasledovné: „Zamestnávateľom je aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou, pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov alebo v jeho mene a na jeho zodpovednosť, aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí. Na účely tohto zákona sa takto vyplácaný príjem považuje za príjem, ktorý vypláca daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Ak v úhradách zamestnávateľa osobe so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí okrem osoby so sídlom alebo bydliskom v zahraničí, ktorá má na území Slovenskej republiky organizačnú zložku, nie je preukázaná skutočná výška príjmov zamestnancov, považuje sa za príjem zamestnancov celá úhrada.“ Z toho vyplýva, že v prípade pracovnoprávneho vzťahu medzi daňovým nerezidentom (zahraničným zamestnancom) a zahraničným zamestnávateľom (tiež daňový nerezident), a ak bude uvedený zamestnanec vykonávať prácu na území SR pre slovenského objednávateľa práce

³⁹FINANČNÁ SPRÁVA SR. *Vyslanie zamestnancov* [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/417977-Vyslanie-zamestnancov>

⁴⁰FINANČNÁ SPRÁVA SR. *Príjem zo závislej činnosti (zamestnania) vykonávanej v zahraničí* [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/340483-Pr%C3%ADjem-zo-z%C3%A1vislej-%C4%8Dinnosti-zamestnania-vykon%C3%A1vanej-v-zahrani%C4%8D%C3%AD>

podľa jeho pokynov a príkazom, tak sa stáva pre daňové účely práve tento objednávateľ jeho ekonomickým zamestnávateľom. Naplnenie ekonomického zamestnávania na území SR, oprávňuje SR zdať príjem zamestnanca na území SR, pričom slovenský zamestnávateľ je povinný vybrať preddavok na daň tomuto zamestnancovi zo mzdy. Ak má zahraničný zamestnávateľ na území SR organizačnú zložku, prostredníctvom ktorej vykonáva svoju činnosť, vyberie on preddavok na daň a zároveň sa stáva zahraničným platiteľom dane podľa § 48 zákona o dani z príjmov, v rozsahu vyplácanej mzdy zamestnancovi vykonávajúcemu závislú činnosť pre slovenského ekonomického zamestnávateľa.⁴¹

4.2 Zdaňovanie zamestnaneckých akcií

V práci sa zaoberáme najmä cezhraničným pohybom zamestnancov, avšak zamestnanecké akcie sú častou formou odmeňovania zamestnancov. Pri nadnárodnej spoločnosti vznikajú rôzne situácie, ktoré komplikujú proces určenia daňovej povinnosti zamestnancov. V tejto kapitole uvádzame prehľad základných pojmov pri zamestnaneckých akciách a príslušnú legislatívu.

Čo sa týka legislatívneho vymedzenia v Slovenskej republike, príjmom zamestnanca je podľa § 5 ods. 3 písm. b) ZDP aj rozdiel medzi vyššou trhovou cenou zamestnaneckej akcie a cenou tejto akcie garantovanou zamestnaneckou opciou v deň skutočnej realizácie zamestnaneckej opcie, znížený o sumu zaplattenú zamestnancom za nákup zamestnaneckej opcie; zamestnaneckou opciou na účely tohto zákona je opcia nadobudnutá zamestnancom od zamestnávateľa alebo od obchodnej spoločnosti ekonomicky prepojenej s obchodnou spoločnosťou zamestnávateľa, ktorú nemožno scudziť; zamestnaneckou akciou na účely tohto zákona je akcia nadobudnutá zamestnancom od zamestnávateľa alebo od obchodnej spoločnosti ekonomicky prepojenej s obchodnou spoločnosťou zamestnávateľa.⁴²

4.3 Prípadová štúdia č. 1 – cezhraničný pohyb pracovníkov a telepráca

V tejto prípadovej štúdii poukazujeme na komplikácie, ktoré vznikli cezhraničným pracovníkom počas pandémie Covid-19 a príslušné opatrenia, kedy cezhraniční pracovníci boli nútení zostať v druhej krajine, nakoľko došlo k uzatváraniu hraníc. *Vzniknutá situácia:*

Pani Jana Malá pracuje v SR pre slovenského zamestnávateľa od roku 2018 ako referentka finančného oddelenia. V roku 2021 sa rozhodla kúpiť nehnuteľnosť v hodnote 310

⁴¹FINANČNÁ SPRÁVA SR. Medzinárodný prenájom pracovnej sily [online]. Dostupné na: <https://podpora.financnasprava.sk/679176-Medzin%C3%A1rodn%C3%BD-pren%C3%A1jom-pracovnej-sily>

⁴² Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

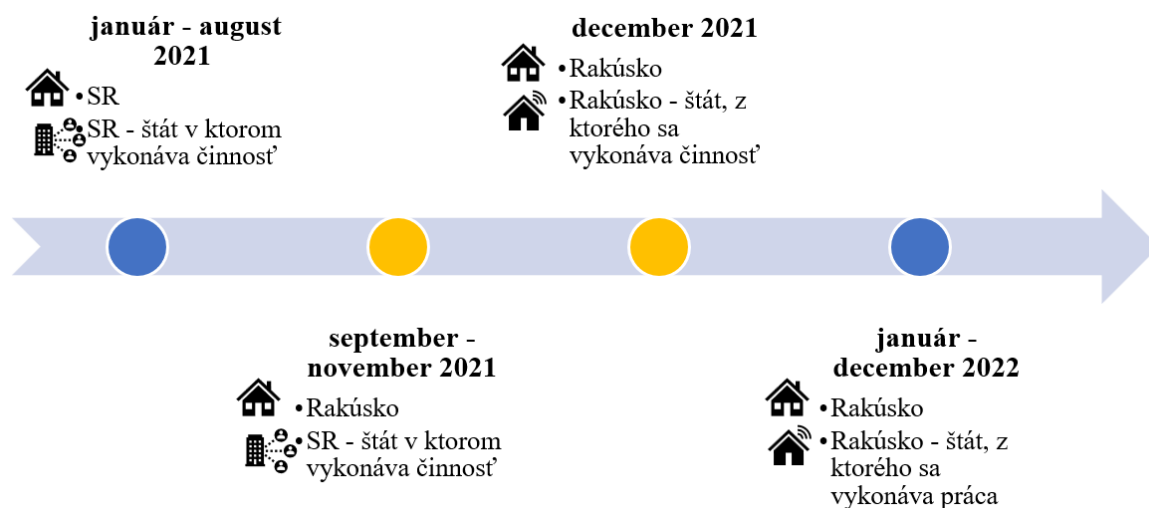
tisíc eur v pohraničnej oblasti v Rakúsku, kam sa presťahovala (zatiaľ však nezmenila adresu trvalého bydliska) v septembri 2021 a denne dochádzala do SR za prácou, s tým, že piatky pracovala na home-office z Rakúska. V decembri roku 2021 sa rozhodla (v súlade s internými smernicami danej spoločnosti) pracovať na diaľku, nakoľko to charakter výkonu jej práce umožňoval, a celý rok 2022 pracovala z domu (v Rakúsku) s príležitostnou návštevou kancelárie v Bratislave. Jej hrubá mesačná mzda predstavovala v oboch rokoch výšku 3900 eur, pričom za uvedené obdobia nedosahovala žiadne iné príjmy.

Postup a riešenie:

V tomto prípade je dôležité poznamenať pár faktov, ktoré s daným prípadom súvisia. V prvom rade, jedná sa o slovenského zamestnávateľa so sídlom v SR, ktorý pani Jane odvádza mesačné preddavky na daň.

Podstatné je správne určenie daňovej povinnosti za príslušné zdaňovacie obdobie. V tomto prípade si uvedieme 2 zdaňovacie obdobia, a to v rokoch 2021 a 2022. Časové rozlíšenie zobrazujeme na nižšie vyznačenej časovej osi:

Schéma č. 1: Cezhraničný pohyb pracovníkov a telepráca



Zdroj: vlastné spracovanie

Na časovej osi vidíme rozlíšenie 4 období počas rokov 2021 a 2022, ktoré zachytávajú podstatné náležitosti pri určovaní daňovej rezidencie pani Jany.

V období od januára do augusta 2021 bola Jana daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v SR podľa ustanovení v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, § 2, písm. d), nakoľko mala pani Jana v období január – august trvalý pobyt na území SR, aj

bydlisko a obvykle sa v SR zdržiavala. V období september – november 2021 už mala Jana bydlisko v Rakúsku, ale obvykle sa zdržiavala v SR, pričom podľa § 2 písm. d) ods. 1 b), ak sa fyzická osoba obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku (súvisle alebo v niekoľkých obdobiach), je považovaná za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v SR. Aj keď pani Jana už v decembri 2021 prešla na teleprácu, ktorú vykonávala z územia Rakúska, za toto zdaňovacie obdobie zostáva daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou v SR, keďže za zdaňovacie obdobie v kalendárnom roku v úhrne neprekročila hranicu 183-dní v Rakúsku.

Za rok 2021, teda bude Jana podávať daňové priznanie, ako zvyčajne v SR, buď priamo, alebo prostredníctvom ročného zúčtovania dane u svojho zamestnávateľa. V Rakúsku existuje daň z nadobudnutia nehnuteľnosti, čo v Janinom prípade znamená, že ak nadobudla v roku 2021 v hodnote 310 tisíc eur, príslušná daňová sadzba je vo výške 2% z hodnoty kupovanej nehnuteľnosti⁴³. Jana tak v daňovom priznaní za rok 2021 odvedie v Rakúsku daň v hodnote 6 200 eur.

Nás bude zaujímať najmä situácia v roku 2022, kedy Jana síce má uzatvorený kontrakt so zamestnávateľom v SR, no k telepráci dochádza na území Rakúska, čím vzniká určitý konflikt pri určovaní, v ktorom štáte vzniká daňová povinnosť. Aj keď prácu vykonáva pre slovenského zamestnávateľa, ktorý jej odvádza mesačné preddavky na daň a v SR má stále nahlásený trvalý pobyt, stáva sa Jana daňovým rezidentom v Rakúsku, nakoľko naplnila podmienky pre určenie daňovej rezidencie v Rakúsku. Podľa zmluvy a zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi SR a Rakúskom, článku 15, ods. 1, sa platy, mzdy a podobné odmeny, ktoré osoba majúca bydlisko v jednom zmluvnom štáte poberá zo zamestnania, sa môžu zdaňovať len v tomto štáte, pokiaľ sa zamestnanie nevykonáva v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam zamestnanie vykonáva, môžu sa odmeny zaň prijaté zdaňovať v tomto druhom štáte, čo v prípade Jany pripadá právo zdaňovať jej príjem Rakúsku.

Jana sa pri podávaní daňového priznania v SR stáva podľa zákona o dani z príjmov, §2 písm. e) ods. 1 daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou. Podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, článku 23, ods. 2 a), by Jana pri podávaní daňového priznania v Rakúsku použila metódu vyňatia. Avšak, v roku 2020 Rakúsko zaviedlo právnú

⁴³ PWC. *Austria Corporate – Other Taxes*. [online]. 14.3.2024. Dostupné na: <https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes>

vnútroštátnu úpravu, ktorá má za následok, že Jana musí odvádzať daň z príjmu v Rakúsku aj napriek tomu, že pracuje pre slovenského zamestnávateľa.

Podľa tejto novely zákona má zamestnávateľ osôb, ktoré majú v Rakúsku neobmedzenú daňovú povinnosť, registračnú povinnosť a prípadne povinnosť preddavkov na rakúsku daň z príjmov, pokiaľ nenastane oslobodenie tohto príjmu v zmysle príslušnej Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom rozhodujúcim prvkom nie je skutočnosť, či je alebo nie je zamestnanec rakúskym daňovým rezidentom podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Postačuje iba to, že zamestnanec vykonáva činnosť v Rakúsku a tým pádom mu vzniká povinnosť registrácie.

Rakúsko upresnilo túto unilaterálnu právnu úpravu prostredníctvom BMF Information - BMF 010222/0074 IV/7/2019. Táto vnútroštátna úprava bola taktiež komplikáciou pre zamestnávateľov pri home-office ktorý bol počas Covidu nevyhnutnou súčasťou. Závažnosť, ktorá bola vytvorená na zamestnávateľa nebola iba vyššia administratívna záťažnosť ale taktiež nutnosť registrácie pre odvádzanie dane zo mzdy v Rakúsku, čo malo za následok zníženie konkurencieschopnosti podnikov, oproti podnikom bez zamestnancov žijúcich v zahraničí a vznik nadmernej administratívnej a finančnej záťaže pre zamestnávateľa.⁴⁴ Porovnanie prepočtu vzniknutých daňových povinností v dôsledku prechodu na cezhraničnú teleprácu, uvádzame v nasledujúcich tabuľkách:

Tabuľka 1: Daňovo-odvodová povinnosť za rok 2022 v SR

Výpočet čistej mzdy 2022 - SR		
	Mesačný prepočet	Ročný prepočet
Hrubá mzda	3 900,00 €	46 800,00 €
Odvody spolu	522,60 €	6 271,20 €
Zdravotné poistenie (4%)	156,00 €	1 872,00 €
Sociálne poistenie spolu (9,4%)	366,60 €	4 399,20 €
Nemocenské poistenie	54,60 €	655,20 €
Dôchodkové poistenie - starobné	156,00 €	1 872,00 €
Dôchodkové poistenie - invalidné	117,00 €	1 404,00 €
Poistenie v nezamestnanosti	39,00 €	468,00 €
Daň z príjmov (19%)	563,76 €	6 765,12 €
Čistá mzda	2 813,64 €	33 763,68 €

Zdroj: vlastné spracovanie

⁴⁴ SKDP. Upozornenie na vzniknutú situáciu pri cezhraničnej práci z domu v časoch opatrení v súvislosti so šíriacim sa ochorením COVID-19 [online]. Dostupné na: <https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/6AFC48DCDFD1264CC1258545002D35F4?opendocument>

Tabuľka 2: Daňovo-odvodová povinnosť za rok 2022 v Rakúsku

Výpočet čistej mzdy 2022 - Rakúsko		
	Mesačný prepočet	Ročný prepočet
Hrubá mzda	3 900,00 €	46 800,00 €
Sociálne zabezpečenie	685,23 €	8 222,76 €
Zdravotné poistenie	150,93 €	1 811,16 €
Dôchodkové poistenie	399,75 €	4 797,00 €
Poistenie v nezamestnanosti	115,05 €	1 380,60 €
Odvody komory práce	- €	- €
Príspevok na bývanie	19,50 €	234,00 €
Daň z príjmov (progresívna daň)	603,33 €	7 239,91 €
1 068,00 € x 0 %	- €	- €
666,83 € x 20 %	133,37 €	1 600,44 €
1 141,25 € x 32,5 %	370,91 €	4 450,88 €
327,69 € x 42 %	137,63 €	1 651,56 €
Medzisúčet	641,91 €	7 702,87 €
Odpočet	- 38,58 €	- 462,96 €
Čistá mzda	2 611,44 €	31 337,33 €

Zdroj: vlastné spracovanie

Podľa vyššie uvedených tabuliek Jana podlieha v Rakúsku vyššiemu daňovému zaťaženiu pri tej istej výške príjmu ktorú dosahuje. Ak by nedošlo k prechodu na teleprácu, odvieďla by na daniach sumu 6 765,12 eur a jej čistá ročná mzda by dosahovala výšku 33 763,68 eur. Jej konaním a prechodom do iného štátu, sa jej zvýšilo daňové zaťaženie na 7 239,91 eur, čo predstavuje o 474,79 eur vyššiu daň a jej čistý ročný príjem sa znížil na 31 337,33 eur.

4.4 Prípadová štúdia č. 2 – preradenie zamestnanca do iného štátu

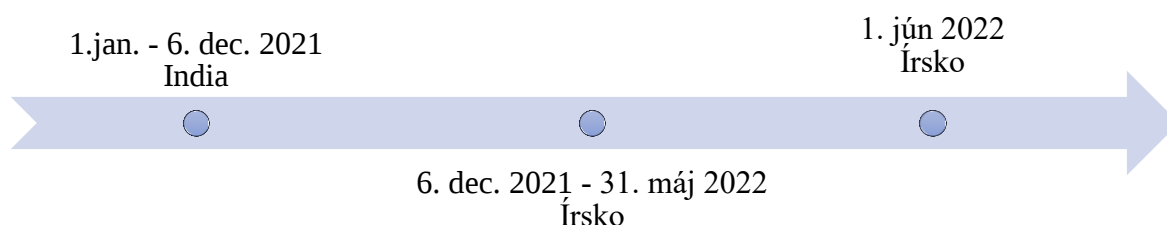
V nadnárodných spoločnostiach je pomerne bežnou praktikou presun svojich zamestnancov na iné pobočky. V tejto prípadovej štúdii sa nebude jednať o vyslanie, počas ktorých zostáva zachovaný pracovno-právny vzťah medzi zamestnancom a zamestnávateľom, ale kedy zamestnanec prechádza na nový kontrakt v cudzej krajine. Táto skutočnosť by sama o sebe nebola až tak problematickou, no v praxi dochádza k rôznym situáciám (často neúmyselným), kedy presun zamestnanca má daňový dôsledok, ktorý komplikuje situáciu jednak zamestnancovi, no aj zamestnávateľovi. Pre prípadovú štúdiu tohto druhu sme zvolili Írsko ako členskú krajinu EÚ, do ktorej prechádza zamestnanec na nový kontrakt z krajiny mimo EÚ a nemá s ňou uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.

Vzniknutá situácia:

Pán Ravi Kumar pracuje pre nadnárodnú spoločnosť v Indii na indickom kontrakte. Vyskytla sa pre neho príležitosť ísť pracovať do írskej pobočky na najbližšie 4 roky na projekte. Ravi takú možnosť prijal, a dohodol sa so zamestnávateľom, že nastúpi na nový kontrakt od júna 2022 v Írsku, kde bude aj miesto jeho výkonu práce. Do tej doby, bude Ravi pracovať na indický kontrakt, pričom vykonáva svoju prácu vo forme telepráce. Nakoľko Ravi nenavštevoval pracovisko fyzicky, rozhodol sa, že svoju súčasnú prácu bude vykonávať z Írska, kde si s predstihom chcel zaobstarat' ubytovanie, spoznať miestnu komunitu a pod. a presunul sa do neho z Indie už 6.decembra 2021.

Postup a riešenie:

V prvom rade je potrebné rozlíšiť, v akom čase a mieste vykonával Ravi svoju prácu.



V prvej časti časovej osi vykonával Ravi teleprácu v Indii, počas indického kontraktu, kde sa na mesačnej báze odvádzali dane a odvody, ako zvyčajne. Taktiež v tretej časti osi, nie je problém pri určovaní daňovej povinnosti, nakoľko v tom čase už prešiel na írsky kontrakt, fyzicky sa nachádza v Írsku a jeho zamestnávateľ si plní daňovo-odvodové povinnosti v Írsku podľa prislúchajúcich predpisov. Problematické je obdobie, kedy mu ešte trval indický kontrakt, no fyzicky sa už nachádzal na území Írska.

V decembri nedôjde ešte ku povinnosti platenia dane z príjmu v Írsku, nakoľko spĺňa podmienku fyzickej prítomnosti v Írsku menej ako 30-tich dní v ročnom zdaňovacom období⁴⁵, ktoré v Írsku trvá od 1.januára do 31. decembra.⁴⁶ Budeme sa teda zaoberať mesiacmi január – máj, kedy Ravimu vzniká daňovo-odvodová povinnosť v Írsku.

⁴⁵ REVENUE. Pay As You Earn (PAYE) system - Employee payroll tax deductions in relation to nonIrish employments exercised in the State [online]. In Tax and Duty Manual, Part 42-04-65, Marec 2023, s. 25. Dostupné na: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tbm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-42/42-04-65.pdf>

⁴⁶ REVENUE. Moving or Returning to Ireland [online]. 12.12.2022. Dostupné na: <https://www.revenue.ie/en/life-events-and-personal-circumstances/moving-to-or-from-ireland/moving-or-returning-to-ireland/the-tax-system-in-ireland.aspx>

Z pohľadu spoločnosti (zamestnávateľa), nejde o situáciu, za ktorú by mala prebrať zodpovednosť, nakoľko tento presun bol iniciovaný zamestnancom a ten neúmyselne spôsobil vzniknutú daňovú povinnosť v Írsku. Spoločnosť by sa mohla rozhodnúť pre gross-up a daňovú ekvalizáciu, k čomu však v tomto prípade nepristúpi, a zamestnanec plne preberá na seba úhradu daňovej povinnosti. Keďže však čiastka nie je zanedbateľná, môže sa spoločnosť dohodnúť s Ravim, že kým sa vyrovná časový nesúlads medzi koncoročným zúčtovaním dane a podaním daňových priznaní v oboch krajinách, zaplatí spoločnosť vzniknutú daňovú povinnosť v Írsku v jeho mene s tým, že medzi sebou spíšu dohodu, že zamestnanec po koncoročnom vysporiadaní daňových povinností, danú čiastku spätne vyplatí zamestnávateľovi. Pri podávaní daňového priznania, postupuje podľa článku 23, ods. 2 a 3, Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Írskom a Indiou⁴⁷, podľa ktorého použije Ravi metódu zápočtu zaplatenej dane, čiže predíde dvojitému zdaneniu. To sa však netýka odvodov, ktoré v tomto prípade zaplatil v oboch štátoch za uvedené mesiace.

V tomto prípade teda došlo k časovému nesúladu medzi prejdením na miestny kontrakt a predčasným príchodom do krajiny, z ktorej bola vykonávaná zárobková činnosť. Ravi sa stal rezidentom pre daňové účely už v januári 2022, kým mu trval indický kontrakt a zrážali sa mu mesačné preddavky na daň (plus odvody).

Tab. č. 3: Porovnanie výpočtu mesačnej mzdy v domovskej krajine v porovnaní s Írskom

Celkový zdaniteľný príjem v Eurách (prepočítaný z INR s použitím mesačných výmenných kurzov zverejnených Írskou centrálnou bankou)						
	január	február	marec	apríl	máj	celkom
zdaniteľné peňažné príjmy	903.30 €	984.47 €	1,033.96 €	1,023.04 €	1,048.17 €	4,992.93 €
zdaniteľné benefity	558.66 €	553.38 €	560.22 €	639.55 €	644.41 €	2,956.23 €
odvody	67.04 €	66.41 €	67.23 €	76.74 €	77.33 €	354.76 €
celkový zdaniteľný príjem	1,394.92 €	1,471.44 €	1,526.95 €	1,585.85 €	1,615.25 €	7,594.41 €
celkový príjem pre odvody	1,461.96 €	1,537.85 €	1,594.18 €	1,662.60 €	1,692.57 €	7,949.16 €
Mesačná daňovo-odvodová povinnosť v Írsku						
PAYE - preddavok na daň 40%	557.97 €	588.58 €	610.78 €	634.34 €	646.10 €	3,037.76 €
USC - univerzálny sociálny príspevok 8%	116.96 €	123.03 €	127.53 €	133.01 €	135.41 €	635.93 €
PRSI - sociálne odvody (zamestnanec) 4%	58.48 €	61.51 €	63.77 €	66.50 €	67.70 €	317.97 €
PRSI - sociálne odvody (zamestnávateľ) 11,05%	161.55 €	169.93 €	176.16 €	183.72 €	187.03 €	878.38 €
Celková daňovo-odvodová povinnosť	894.96 €	943.05 €	978.24 €	1,017.57 €	1,036.24 €	4,870.04 €

Zdroj: Vlastné spracovanie

⁴⁷ REVENUE COMMISSIONERS. *Convention Between The Government Of Ireland And The Government Of The Republic Of India*. [online]. 2009, s. 33. Dostupné na: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/double-taxation-treaties/i/india.pdf>

V tabuľke uvádzame prehľad mesiacov s nami stanovenou výškou mzdy pre účely tejto prípadovej štúdie. Za obdobie január – máj, vznikla Ravimu povinnosť v Írsku platiť preddavky na daň podľa miestneho systému PAYE (Pay As You Earn – plat ako zarábaš), UCS (Univerzal Social Charge – univerzálny sociálny príspevok) a PRSI (Pay Related Social Insurance – sociálne poistenie). Jeho daňová povinnosť je vo výške 3 037,76 eura, čo aj spolu s celkovými odvodmi tvorí čiastku 4 870,04 eura.

V praxi možno pozorovať množstvo prípadov, kedy vzniknú daňové dôsledky z neúmyselného konania zamestnancov, či už je to skorší príchod pred začatím kontraktu, alebo v opačnom prípade, ak sa zamestnanec rozhodne ešte dlhšie pracovať na diaľku v krajine, v ktorej mu skončil dočasný kontrakt a uzatvorili nový kontrakt so spoločnosťou usídlenou v jeho domovskej krajine, taktiež vzniká komplikácia pri určovaní v ktorom štáte vzniká zamestnancovi daňová povinnosť a ako správne predísť dvojitému zdaneniu v takom prípade.

Globálne spoločnosti by preto mali byť obozretné pri pohybe zamestnancov, obzvlášť pri pracovníkoch vykonávajúcich teleprácu, a zabezpečiť dostatočnú informovanosť, aby sa predišlo situáciám, aké uvádzame v prípadových štúdiách. Takýto cieľ by sa mohol naplniť povinnými školeniami pre zodpovedných zamestnancov, ktorí sa podieľajú na schvaľovaní procese pre rôzne typy pohybov, prípadne poverením zodpovednej osoby, ktorá by kontrolovala dodržiavanie adekvátnych časových presunov zamestnancov. Taktiež je vhodná úprava v internej smernici, ktorá by upozorňovala na nedôsledné konanie a následné daňové dopady.

4.5 Prípadová štúdia č. 3 – zdaňovanie zamestnaneckých akcií

Ako uvádzame v kapitole 4.2 *Zdaňovanie zamestnaneckých akcií*, je častou formou motivovania a odmeňovania zamestnancov, ku ktorej prirodzene dochádza v nadnárodných spoločnostiach. V prípadovej štúdii sa zaoberáme modelovou situáciou pri vyplácaní zamestnaneckých akcií pre vedúcich zamestnancov. Nakoľko je v štúdii viacero faktov, uvádzame ich do odrážok namiesto súvislého opisu pre lepšiu prehľadnosť danej situácie.

Vzniknutá situácia:

- *ABC SK je spoločnosť so sídlom v Slovenskej republike, pričom jej materská spoločnosť je ABC - verejná obchodná spoločnosť založená a registrovaná v Írsku. ABC SK, sa zúčastňuje na globálnom ABC pláne odmeňovania vedúcich zamestnancov, v rámci ktorého poskytuje ABC SK vybraným zamestnancom*

obmedzené počty akcií – Restricted Stock Units („RSU“), pričom sa udeľujú každoročne.

- *2. marca 2020 boli RSU udelené 8 zamestnancom ABC SK.*
- *2. marca 2023 nastal nárok na vyplatenie RSU, tzv. vesting.*
- *6. marca 2023 boli distribuované.*
- *RSU za rok 2021 boli udelené zamestnancom dňa 8. marca 2021 a nárok na ich vyplatenie obdržia tí zamestnanci, ktorí zostanú nepretržite zamestnaní počas 3 rokov (vesting bude 8. marca 2024).*
- *Každá RSU má rovnakú hodnotu ako 1 akcia spoločnosti ABC v. o. s.*
- *Po nadobudnutí akcií zamestnancami (pri vestingu), majú nárok na akékoľvek práva akcionárov vrátane dividend. Zamestnanci sa môžu tiež rozhodnúť predať akcie po ich vestovaní.*
- *Trhová hodnota akcií ABC v. o. s. v dátume vestingu určí výšku príjmu, ktorý každý zamestnanec dostane z odmeny, preto dátum, kedy sa môžu akcie distribuovať je o niekoľko dní posunutý.*
- *Akcie by mali byť distribuované na účty zamestnancov v rámci akciového plánu, v hodnote očistenej o zadržané akcie na pokrytie čiastky za účelom príslušných daní.*
- *Pre zamestnancov, ktorí žijú v krajine, kde je vyžadované zadržanie daní z výnosov z akcií v čase uplatnenia, sa akcie zadržia podľa príslušnej sadzby preddavku daní. ABC má právo vyžadovať, aby sa hodnota takýchto daní zadržala buď odpočítaním akcií podliehajúcich Zamestnaneckému oceneniu, alebo vyžadovaním od účastníka, aby zaplatil hotovosť na úhradu príslušného preddavku..*
- *Avšak v roku 2023 (vesting za akcie udelené v roku 2020) neboli doposiaľ zadržané žiadne akcie ani dane a akcie boli zamestnancom poskytnuté v plnom rozsahu bez odpočítania akýchkoľvek daní alebo odvodov alebo predaja akcií na pokrytie daní alebo odvodov.*
- *Náklady na akcie spoločnosti nesie spoločnosť ABC v. o. s.*
- *Odmenení zamestnanci sú pre daňové účely tuzemcami, štátnymi príslušníkmi a daňovými rezidentmi Slovenska vo všetkých rozhodujúcich obdobiach.*
- *Ani jeden zo zamestnancov v minulosti nebol vyslaný mimo územia Slovenska a nie je cezhraničným pracovníkom.*

Legislatíva, postup a riešenie:

V tejto časti sa zameriame na príslušnú daňovú legislatívu, kto je zodpovedný za platbu dane, odvody, povinnosť zamestnanca

Podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“) je príjmom zo závislej činnosti bez ohľadu na jeho právny dôvod pravidelný, nepravidelný alebo jednorazový príjem, ktorý je vyplatený, prevedený alebo pripísaný zamestnancovi alebo pozostáva z iných foriem odmeňovania zo strany zamestnávateľa alebo v súvislosti s prácou závislou na zamestnávateľovi alebo v súvislosti s pracovnými činnosťami. Nemusí nutne pochádzať od zamestnávateľa.

Medzi ABC SR a ABC je zjavný vzťah spojený s pracovnými činnosťami/zamestnaním v prípade RSU získaných od materskej spoločnosti. Aj keď poskytovanie RSU nie je priamo spojené so splnením výkonnostných kritérií, je spojené so špecifickou pozíciou v spoločnosti ABC SK. Najväčším argumentom je skutočnosť, že účastník by neobdržal RSU, ak by nebol zamestnaný v dcérskej spoločnosti. Preto v tejto prípadovej štúdii považujeme prijatie RSU bez platenia alebo pod trhovú hodnotu za príjem zo zamestnania.

Príjem zamestnanca zo závislej činnosti sa zdaňuje v čase jeho vyplatenia, poskytnutia alebo pripísania. Príjem zo závislej činnosti, získaný daňovníkom najneskôr do 31. januára po skončení zdaňovacieho obdobia, tvorí súčasť daňového základu pre toto zdaňovacie obdobie. V prípade nehotovostného príjmu a podielových programov nie je vždy jasné, kedy nastáva okamih vyplatenia/poskytnutia príjmu. V takýchto prípadoch sa zvažuje právne vlastníctvo aktíva (schopnosť uplatniť príjem) a výhody z poskytnutého príjmu. Daňová sadzba závisí od celkového príjmu príslušnej osoby za daný mesiac.

Moment zdanenia nastáva:

- Pri pripísaní RSU (tzv. „Award date“) - Pripísanie RSU nepredstavuje zdaniteľný príjem a zamestnanec súčasne nemá v tejto chvíli žiadne oznamovacie povinnosti voči úradom.
- Pri opadnutí reštrikcií a pripísaní akcií (tzv. „vest date“) - V momente, keď zamestnanec nadobudne akciu a právo s ňou nakladať, stáva sa ich skutočným vlastníkom a vzniká mu povinnosť odvieť daň z príjmu „vypočítanú na základe progresívnej daňovej sadzby.

- Pri predaji akcií - V prípade, ak je výsledkom predaja zisk, ktorý nie je oslobodený od dane, zamestnanec je povinný deklarovať príjem prevyšujúci sumu 500 eur vo svojom daňovom priznaní. Tento príjem podlieha dani z príjmov a zdravotnému poisteniu.

Ďalšou vecou potrebnou posúdiť je určenie, kto je povinný odvieť daň. V prípade akéhokoľvek hotovostného alebo nehotovostného príjmu zamestnania je potrebné posúdiť povinnosti zamestnávateľa. Ak je príjem (akcie) poskytnutý materskou spoločnosťou s určitým preúčtovaním príslušných nákladov na slovenskú spoločnosť alebo priamo slovenskou spoločnosťou, dane a príspevky na sociálne poistenie by niesla slovenská spoločnosť ako právny zamestnávateľ účastníkov. Ak je príjem poskytnutý materskou spoločnosťou bez jeho preúčtovania slovenskému zamestnávateľovi, vzniká niekoľko otázok v súvislosti s platením daní a odvodov.

Predpokladáme, že materská spoločnosť nie je registrovaná ako cudzí daňovník na území Slovenskej republiky na účely zamestnávania zamestnancov na území Slovenskej republiky. Keďže spoločnosť ABC v. o. s. nezamestnáva zamestnancov na území Slovenskej republiky viac ako 183 dní (v akomkoľvek 12-mesačnom období), nebude splnená definícia cudzieho daňovníka na účely preddavkov dane závislej činnosti. V takom prípade materská spoločnosť nebude schopná platiť preddavky na daň. V takom prípade by cudzia spoločnosť mala vystaviť potvrdenie o príjme a poskytnúť ho zamestnancovi, keďže zamestnanec bude povinný priložiť takéto potvrdenie k svojmu daňovému priznaniu za príslušný rok, kde sa musí uviesť príjem zo zamestnania. Podľa ZDP je daňový subjekt, ktorý získal zdaniteľný príjem za zdaňovacie obdobie od zamestnávateľa, ktorý nie je daňovníkom ani cudzím daňovníkom, povinný podať daňové priznanie. To by viedlo k nedoplatku daní v dôsledku následne vyhlásenej daňovej základne v ročnej zúčtovaní dane z príjmov fyzických osôb.

Sociálne poistenie a príspevky na zdravotné poistenie, ktoré je zamestnanec povinný platiť, je možné odpočítať zo zamestnaneckého príjmu. Existuje aj nekonzistencia s odpočítaním akéhokoľvek zdravotného poistenia (pozri nižšie) zo získanej odmeny, ak príjem nie je spracovaný cez bežnú výplatnú pásku. V čase vyplnenia daňového priznania nebude mať zamestnanec pravdepodobne dostatok informácií o výške zdravotného poistenia z tohto príjmu zo zamestnania plateného cudzou spoločnosťou, ktorá nie je registrovaná na Slovensku. Preto by neskôr musel podať dodatočné daňové priznanie, aby si ho odpočítal z jeho daňovej základne (alebo ho uviesť pre ďalší rok), potom ako bude zdravotné poistenie

vybrané poisťovňou v ročnej uzávierke. Podľa týchto uvedených skutočností je na zvážení zamestnávateľa, či prevezme na seba povinnosť výpočtu daní a odvodov, nakoľko má k dispozícii viac informácií ako samotný zamestnanec.

Nakoľko nedošlo k re-fakturácii nákladov na ABC SR, a akcie pripisuje zamestnancom spoločnosť ABC v. o. s., a spoločnosti ABC SR nevzniká povinnosť odvádzať preddavok na daň ani príspevky na sociálne a zdravotné poistenie z tohto príjmu a taktiež nemá žiadne oznamovacie povinnosti, rozhodla sa ABC SR neprevziať na seba túto povinnosť, ktorá navyšuje jej administratívne a finančné náklady. Konečná daň by preto mala byť vysporiadaná zamestnancom prostredníctvom jeho daňového priznania.

Jednou z osobitností príjmu z odmeňovacích programov je, že často presahuje bežný príjem príslušného zamestnanca za príslušný mesiac, kedy ho získa. Keďže ide o nehotovostný príjem, z ktorého nie je možné odpočítať dane a príspevky, daná príjem z akcií znižuje bežný príjem (často až na nízky alebo dokonca nulový príjem, ktorý sa má zaplatiť za príslušný mesiac). Odmeňovacie programy preto často obsahujú ustanovenie o „predaji na pokrytie“, pri ktorom sa časť akcií predáva v mene zamestnanca na zabezpečenie dostatku prostriedkov na pokrytie daní a odvodov. Napríklad, v prípade 10 uplatnených akcií sa 2 akcie predajú v čase uplatnenia a 8 akcií sa preniesie zamestnancovi na jeho účet. Finančné prostriedky z predaja 2 akcií sa prevedú zamestnávateľovi na pokrytie daní a príspevkov zamestnanca, a akékoľvek rozdiely sa následne vyrovnajú v mzdovom účtovníctve.

Ak sa zdravotné poistenie neplatí vopred v čase platby, po skončení roka poisťovne dostanú informácie od daňových úradov o príjmoch uvedených v daňovom priznaní z príjmov fyzických osôb. Následne poisťovne uskutočnia ročnú úhradu zdravotného poistenia za príslušný rok na základe uvedených príjmov. V prípade príjmov, z ktorých nebolo počas roka vopred odpočítané zdravotné poistenie, poisťovňa si uplatní zdravotné poistenie zamestnanca v rámci ročnej úhrady zdravotného poistenia.

Ak príjem nie je vyplatený zamestnávateľom podľa zákona o sociálnom poistení, úloha zamestnávateľa sa vykonáva platcovi príjmu závislej činnosti. V prípade, že zamestnávateľ alebo platca príjmu nezaregistruje a nezaplatí príspevky na poistenie, neexistuje žiadny iný inštitút na úhradu príspevkov na sociálne poistenie, pretože ešte nemáme zahrnutú ročnú úhradu sociálneho poistenia v legislatíve.

Zamestnanec má možnosť buď akcie predat, alebo sa rozhodnúť pre dividendy. Pokiaľ sa rozhodne pre dividendy, tie sú príjmom zamestnancov, s ktorým nemá ABC SK

žiadne povinnosti. Zamestnanci, ktorí dostanú dividendy, musia podať daňové priznania z osobného príjmu a ABC SK im nevykoná ročné zúčtovanie dane (RZD), bez ohľadu na hodnotu dividend.

Daňová sadzba z osobného príjmu z peňažných príjmov z akcií (tj. dividendy) bola nedávno zvýšená z 7 % na 10 % pre zisky v daňových obdobiach začínajúcich 2. januára 2024 alebo po ňom. Sadzba dane vo výške 7 % sa bude ďalej uplatňovať na dividendy z rokov 2023 a starších ziskov. Dividendy vyplácané ziskom sú v súčasnosti zahrnuté v špeciálnom základe dane podľa § 51e zákona o dani z príjmov a sú zdanené sadzbou 7 %, ak sú vyplatené zo ziskov získaných do roku 2023, alebo 10 %, ak sú vyplatené zo ziskov získaných po 1. januári 2024 z dohodového štátu.

V prípade tejto modelovej štúdie sú dividendy budú vyplatené spoločnosťou ABC v. o. s., založenou a registrovanou v Írsku. Vzhľadom na daňovú štruktúru spoločnosti ABC v. o. s. sa môže stať, že zamestnanci dostanú dividendy bez akéhokoľvek zálohového odpočítania dane na mieste. Budú uplatňovať slovenskú daňovú sadzbu vo svojich slovenských daňových priznaniach zo závislého príjmu. Aj v prípade, že je v zahraničí odpočítaná zálohová daň, budú povinní uviesť dividendy vo svojich slovenských daňových priznaniach z príjmu a vyhnúť sa dvojitému zdaneniu odpočítaním zahraničnej zálohovej dane do výšky slovenskej daňovej sadzby. Odpočítanie zahraničnej dane v inej krajine nevyrieši daňovú povinnosť na Slovensku.

Daňovník je povinný podať daňové priznanie za rok, v ktorom bol príjem získaný, uviesť v ňom sumu hrubej dividendovej sumy (alebo prijať daň zaplatenú v zahraničí, ak je nejaká) v daňovom priznaní a zaplatiť 7 % / 10 % dane z dividend vyplatených z dohodového štátu / spolupracujúceho štátu.

Ak sú akcie predané bez možnosti oslobodenia od dane, daňovník je povinný podať daňové priznanie z príjmu. Zo zdaniteľného príjmu sa taktiež platí zdravotné poistenie vo výške 14 % za rok 2023 (15 % pre rok 2024 a neskôr) z daňového základu z predaja akcií uvedeného v daňovom priznaní. Toto sa spracuje niekoľko mesiacov neskôr v ročnom vyúčtovaní zdravotného poistenia pripravenom zdravotnou poisťovňou.

Existuje však oslobodenie od daní v prípade predaja cenných papierov, ak obdobie medzi vestingom a predajom presahuje jeden rok a sú prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu (burze) viac ako 1 rok pred ich predajom. Podmienka držania viac ako jeden rok pred predajom by musela byť splnená, aby sa kvalifikovala pre oslobodenie. Je

veľmi výhodné počkať 1 rok od vestovania a následne predat' akcie neskôr bez akéhokoľvek zdaniteľného príjmu.

Príjem z predaja akcií, ktorý nemôže byť oslobodený v rámci doby držania jedného roku alebo akcií, ktoré nie sú obchodované viac ako jeden rok na regulovanom trhu, je oslobodený až do výšky 500 EUR ročne (pokiaľ toto oslobodenie nebolo použité v súvislosti s iným príjmom, ako je napríklad príjem z prenájmu). Oslobodený príjem nemusí byť uvedený v daňovom priznaní z osobného príjmu a nepodlieha zdravotným poisteniam.

Ak výnosy z predaja akcií sú nižšie ako náklady, výsledkom je strata z predaja. Napríklad, ak hodnota akcií nezvýšila sa od ich nákupu do predaja, strata z predaja sama o sebe by nebola uvedená v daňovom priznaní. Môže sa však oproti stratám získaným z predaja iných cenných papierov v rovnakom daňovom roku.

Zhrnutie:

Za rok, v ktorom opadnú reštrikcie a zamestnancovi sú pripísané akcie (vesting) je zamestnanec povinný podať daňové priznanie a vysporiadať daňovú povinnosť. Lehota na podanie daňového priznania je 31. marec nasledujúceho roka po roku, v ktorom mu boli pripísané akcie. Daňová povinnosť vyplývajúca z daňového priznania je splatná v lehote na podanie daňového priznania.

Keďže nedochádza k re-fakturácii do lokálnej spoločnosti, v momente vestovania akcií sa príspevky na sociálne a zdravotné poistenie neodvádzajú. V prípade, ak zamestnanec dosiahol počas roka len príjem zo zamestnania, je povinný podať daňové priznanie typu A. Zdaniteľný príjem z RSU sa pripočíta k hrubému príjmu zo zamestnania. V prípade, ak zamestnanec dosiahol počas roka aj akýkoľvek iný zdaniteľný príjem ako príjem zo závislej činnosti, je povinný podať daňové priznanie typu B. Zdaniteľný príjem z RSU sa pripočíta k hrubému príjmu zo zamestnania. Doklad o dosiahnutom príjme z RSU tvorí povinnú prílohu daňového priznania.

Pri predaji akcií sa zdaniteľný príjem vypočíta ako rozdiel medzi výnosom z predaných akcií (+), súvisiacimi nákladmi (-) a FMV v čase vestingu akcií (-) (FMV počas vestingu). Týmto spôsobom bude predmetom dane iba zvýšenie hodnoty akcií od dátumu opadnutia reštrikcií a pripísania akcií (vest date). Príjem je oslobodený od dane a nie je potrebné ho deklarovať v daňovom priznaní:

- do výšky 500 eur príjmu z predaja alebo

- je úplne oslobodený od dane v prípade, ak sú akcie prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu a zároveň medzi ich nadobudnutím (vestingom) a ich predajom uplynie viac ako rok.

V prípade zdaniteľného zisku, je tento považovaný za ostatný príjem a treba podať daňové priznanie typu B.

Pri pripísaní z roku 2023 neboli žiadne dane a odvody zaplatené za udelenie RSU v marci 2023. V tomto mesiaci boli tiež vyplatené bonusy a dosiahnuté mesačné limity pre sociálne zabezpečenie. Náklady na strane zamestnávateľa budú 10 % zdravotného poistenia a 0,8 % poistenia proti úrazom z príjmu zamestnania bez maximálnych hraníc. Bude tiež uložené pokuty za neskoré platby. Zamestnanci zaplatia 4 % zdravotného poistenia z príjmu zamestnania a 25 % daní z daňového základu (príjem z RSU znížený o zdravotné poistenie).

4.6 Diskusia a odporúčania pre nadnárodnú spoločnosť

Na základe zistení a poznatkov uvedených v práci konštatujeme, že problematika zdaňovania zamestnancov zo závislej činnosti pri ich medzinárodnom pohybe je pomerne komplikovaná. Fakt, že každá krajina má svoje vlastné a špecifické úpravy zdaňovania príjmu, komplikuje uvedenú tému svojou neprehľadnosťou v zmysle, že ak sa jedná o cezhraničný pohyb, pri každej z krajín je uzatvorená zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia iba medzi dvomi krajinami, resp. medzi niektorými krajinami nie je vôbec uzatvorená. Vzniká tým pádom priestor pre špecifiká, odlišné od iných bilaterálnych zmlúv.

Pre vyššie uvedené dôvody sa domnievame, že by bola vhodná medzinárodná úprava, ktorá by obsahovala jednotné pravidlá pre určovanie rezidencie, určenie práva na zdanenie v štáte zdroja, či v štáte pobytu a pod. Na globálnej úrovni, existujú podklady od OECD, ako vzorové zmluvy pre tvorcov legislatívy. Nie je v nich však žiaden právne zaväzujúci prvok, ktorý by krajiny museli dodržiavať, no je to určitý krok ku sprehľadneniu pravidiel predchádzania dvojitého zdanenia. Mohlo by sa však pristúpiť k určitému stupňu harmonizácie na úrovni Európskej únie, čo by mohlo prispieť k uľahčeniu mobility pracovníkov v rámci EÚ, nakoľko v súčasnosti sa právna úprava zameriava najmä na pracovno-právny charakter.

Nakoľko sa problematike venujeme v podmienkach globálnej spoločnosti, považujeme vypracovanie internej smernice za nevyhnutný dokument pri usmernení globálnej mobility.

Konštatujeme, že práca na diaľku ponúka mnoho výhod ako pre zamestnancov, zamestnávateľov, no aj pre ekonomiku. Z pohľadu štátu môže ísť o rastúci trend, ktorý ak sa správne uchopí na vládnej úrovni, a vytvoria sa vhodné podmienky a legislatíva, domnievame sa, že mohol by sa tým znížiť fenomén odlivu mozgov. Zamestnanci síce pracujú pre spoločnosť usídlenú v zahraničí, no svojim pôsobením v štáte rezidencie môžu teda vplývať na domácu ekonomiku (v pozitívnom slova zmysle). Taktiež ekonomickým pôsobením prispievajú na fungovanie štátu v podobe priamych a nepriamych daní. Toto tvrdenie by však vyžadovalo ďalší výskum ohľadom tejto problematiky.

Nadnárodné spoločnosti svojou veľkosťou (a s tým súvisiacim vplyvom na ekonomiky) majú možnosť spolupodieľať sa pri tvorbe legislatívy v krajinách kde pôsobia. Aspekt, ktorý sme uviedli, že existencia telepráce pretvára trh práce a teda pôsobí aj na danú ekonomiku vo viacerých oblastiach, akými sú zamestnanosť, ceny nehnuteľností, či dokonca možné vyrovňovanie regionálnych rozdielov vďaka práci na diaľku, poskytuje to pre veľkých zamestnávateľov výhodnú vyjednávaciu pozíciu, ak sa snaží s vládou dohodnúť na daňových úľavách ako pre tvorcu zamestnanosti v určitom regióne.

Pozitívnym aspektom, ktorý prináša komplikovanosť tejto problematiky je skutočnosť, že snaha spoločností a zamestnancov byť v súlade s daňovou legislatívou, aby predchádzali pokutám zo strany daňových úradov, prináša výhodu pre poradenské spoločnosti a daňových poradcov, ktorí sa zaoberajú riešením zmätočných situácií. Mohlo by sa zdať, že čím komplikovanejšia je tematika na medzinárodnej úrovni, tým viac klientely to prináša subjektom zaoberajúcim sa poradenstvom.

Problematika zdaňovania zamestnancov však nespadá iba pod mobilitu zamestnancov. Zahŕňa mnohé ďalšie aspekty, napríklad oblasť zamestnaneckých akcií, ktorú sme však pre jej rozsiahlosť uviedli v práci s cieľom základného zorientovania. V praxi totiž nastávajú situácie, kedy práve vyslaný zamestnanec je odmenený zamestnaneckými akciami. Bolo by zaujímavé venovať samostatnú prácu práve určovaniu daňovej povinnosti, prípadne prepojenie s globálnou mobilitou počas vestovania akcií a pod.

Po zorientovaní sa v problematike v teoretickej rovine a následným uvedením modelových štúdií, formulujeme odporúčania pre stanovenie internej smernice pre nadnárodnú spoločnosť. Následne zodpovieme výskumnú otázku: *Je práca na diaľku/telepráca vhodným riešením pre globálnu spoločnosť z daňového pohľadu?*

Na to, aby smernica spĺňala svoj účel predchádzania dvojitého zdanenia, považujeme za vhodné zvoliť menej rizikový spôsob pri zachovaní flexibility a stanoviť maximálny počet dní, kedy môže zamestnanec dočasne pracovať na diaľku aj z iného štátu, ako ten v ktorom pracuje, pokiaľ ide o samo-iniciatívne rozhodnutie. Určujúcou hranicou takého ohraničenia by mali byť obdobia, ktoré sledujú krajiny pri určovaní daňových povinností, či ohlasovacích povinností. Odporúčame zaviesť všeobecnú hranicu min. 183-dní v roku, kedy zamestnanec sa má zdržiavať v štáte svojho zamestnania, či už priamo výkonom práce v spoločnosti, alebo prácou z domu v danej krajine. V prípade udelenia výnimiek umožnených ako benefit pre vysoko kvalifikovaných pracovníkov, je potrebná konzultácia s nadriadeným pracovníkom a daňovým oddelením pred uskutočnením daného zámeru (napr. práca na diaľku z iného štátu z dôvodu iného než vyslanie).

Po prijatí internej smernice, je nevyhnutá kontrola jej dodržiavania – ďalším odporúčaním je apelovať na dôslednosť manažmentu na zlepšenie prehľadu o skutočnom mieste výkonu práce zamestnancov napr. zaznamenávaním dní, kedy pracovník pracuje na pobočke alebo prácu vykonáva na diaľku. Taktiež odporúčame pri zamestnancoch zavedenie povinného nahlasovania miesta výkonu práce a všetky zmeny s nim súvisiace. Týmto úkonom by sme predišli nevyžiadaným situáciám ktorú demonštrujeme na prípadovej štúdii č.2. Napriek zvýšenej administratívnej záťaže vnímame opatrenie pozitívne v zmysle prevencie dvojitého zdanenia a zvýšenia povedomia u zamestnancov aj o daňových dôsledkoch svojho konania.

Ak by v spoločnosti dochádzalo k často sa opakujúcim dotazom na daňové oddelenie v dôsledku povinnej konzultácie, odporúčame vytvoriť automatizovaný dotazník ako príručku pre nadriadených zamestnancov a až následne v prípade nejasností sa obrátiť na daňové oddelenie. Dotazník by bol zameraný na zistenie situácie u zamestnanca, či vzniká hrozba nežiadúceho daňového dopadu, po vyplnení v prípade nízkeho / žiadneho rizika v zmene zdaňovania by konzultácia nebola potrebná, čím by sa odbremenila administratívna záťaž.

V prípade, že sa zamestnávateľ rozhodne odmeniť svojich zamestnancov zamestnaneckými akciami, odporúčame o danej skutočnosti informovať zamestnanca a jeho nadriadeného a v prípade zámeru vyslať zamestnanca do zahraničia, vopred skonzultovať a zhodnotiť daňový dopad pri výkone práce mimo tuzemskú krajinu. Vzniká tým pádom

možnosť optimalizácie dĺžky vyslania (ak nie je nevyhnuté dlhodobé vyslanie) a zjednodušenie zdaňovania príjmov zamestnanca.

Nami navrhované **odporúčania** znejú nasledovne:

- Dĺžka zdržiavania sa zamestnanca v štáte svojho zamestnávateľa je min. 183 dní v príslušnom zdaňovacom období
- Zaznamenanie výkonu práce a sledovanie jeho dodržiavania
- Vytvorenie automatizovaného dotazníka
- Plánované zmeny / úkony prekonzultovať s daňovým oddelením

Prácu na diaľku, z domu či home-office považujeme za benefit a motivačný prvok pre zamestnancov, a zároveň vhodným riešením pre zamestnávateľa pri riešení nedostatku kvalifikovaných a talentovaných zamestnancov v mieste pôsobenia / sídla spoločnosti. Pokiaľ má nadnárodná spoločnosť dostatočne formulované odporúčania a usmernenia v inej smernici, v takom prípade považujeme dané riešenie za vhodné. Ak by však podobné usmernenia boli nedostatočne informatívne, prípadne by absentovala interná smernica súvisiaca s danou témou, považujeme toto riešenie z daňového pohľadu za nevhodné. Dochádza totiž k častým problematickým situáciám pri určení daňovej povinnosti, či už z nedbalosti alebo neinformovanosti, čo následne zvyšuje administratívne a finančné zaťaženie ako na strane zamestnávateľa, tak aj na strane zamestnanca.

Záver

Hlavným cieľom tejto záverečnej práce bolo identifikovať výzvy a riziká v oblasti zdaňovania spojených s mobilitou zamestnancov pri cezhraničnom pohybe pracovnej sily a následne formulovať odporúčania pre globálne spoločnosti s cieľom eliminácie komplikácií pri určovaní daňovej povinnosti mobilných zamestnancov v kontexte európskeho trhu práce. Odporúčania sme formulovali so zámerom prevencie negatívneho daňového dopadu a zvýšenia informovanosti zamestnancov aj o tomto aspekte v ich konaní.

V kapitole 4.6 *Diskusia a odporúčania pre nadnárodnú spoločnosť* sme v nadväznosti na prípadové štúdie formulovali opatrenia pre nadnárodnú spoločnosť ako odporúčania pre internú smernicu. Jedná sa najmä o vymedzenie minimálneho počtu dní strávených daňovníkom v štáte svojho zamestnávateľa (183 dní v príslušnom zdaňovacom období), návrh na systém zaznamenávania skutočného miesta výkonu práce a sledovanie jeho dodržiavania. Navrhujeme vytvorenie dotazníka v prípade ak nastane zmena u zamestnanca /plánovaná zmena, ktorý určí riziko nepriaznivého daňového dopadu a prípade jeho identifikácie, následná konzultácia s daňovým oddelením. Formuláciou týchto odporúčaní sme tak naplnili náš hlavný cieľ práce.

V úvode práce sa zaoberáme identifikáciou trendov v mobilite zamestnancov, ktorá je na vzostupe vďaka technologickým možnostiam a snahou EÚ neklásť občanom prekážky pri voľnom pohybe zamestnancov. Z dôvodu absencie jednotnej daňovej legislatívy na európskom trhu práce, odporúčame zamestnávateľovi vyžadovanie fyzickej prítomnosti zamestnanca v štáte zamestnania, pričom nie je spôsobená diskriminácia občanov žijúcich v inom štáte než je ich zamestnávateľ, umožnením aj práce z domu, avšak menej než 183 dní.

Vymedzením typov cezhraničného pohybu pracovníkov prinášame prehľad o legislatívnom vymedzení s následným určením daňového dopadu pri jednotlivých komplikáciách abstrahovaných do prípadových štúdií, nakoľko jednotlivé typy zahŕňajú odlišné daňové komplikácie. V prípadovej štúdii č. 2 je daňová problematika u zamestnanca, ktorý prechádzal na kontrakt do iného štátu, avšak jeho konaním nevedome vznikla zvýšená daňová povinnosť. Preto v odporúčaníach apelujeme na zvýšenú kontrolu skutočného výkonu práce zamestnancov pracujúcich na diaľku („telepracovníkov“) a konzultáciu jednotlivých postupov pri cezhraničnom pohybe.

Ďalším čiastkovým cieľom bolo zhodnotiť vplyv pandémie Covid-19 na problematiku zdaňovania zamestnancov. Táto kríza spôsobila obrovské problémy celosvetovo a ovplyvnila takmer všetky oblasti nášho života. Inak tomu nebolo ani v oblasti zdaňovania, kedy v dôsledku opatrení s cieľom zamedzenia šírenia nákazy a predchádzaniu straty na životoch. Štáty vynakladali nemalé finančné prostriedky v rôznych podobách podpory svojich obyvateľov, či firiem na danom území. To so sebou však prinieslo aj snahu vlád o zvýšenie štátnych príjmov, v dôsledku čoho nastali početné legislatívne opatrenia. V prípadovej štúdii č.1 sa zaoberáme práve takou vzniknutou situáciou, kedy zamestnankyňa bola nútená z dôvodu uzavretia hraníc zostať za hranicami mimo štátu, v ktorom bola zamestnaná a následne nastal prechod na teleprácu. Štát, v ktorom sa zdržiavala počas roka však unilaterálne prijal právnu úpravu, skrz ktorú podlieha dani z príjmov v štáte v ktorom vykonáva prácu na diaľku. Za bežnej situácie by bola použitá metóda vyňatia, avšak vplyvom Covidu a následnou legislatívnou úpravou nastala neprimeraná administratívna a finančná záťaž ako na strane zamestnávateľa (ktorému vznikla povinnosť registrácie v druhom štáte a odvádzaniu preddavku na daň z príjmu), ako aj na strane zamestnankyne, ktorá podliehala vyššiemu zdaneniu. Vplyv pandémie teda negatívne vplýval na oblasť cezhraničného pohybu zamestnancov, či telepracovníkov.

V úvode praktickej časti sme poukázali na vybrané oblasti zdaňovania príjmu zo závislej činnosti, konkrétne na zdaňovanie zamestnaneckých akcií, na čo sme nadviazali v prípadovej štúdii č. 3 pre lepšie vysvetlenie procesu zdaňovania takéhoto typu príjmu. Tento čiastkový cieľ obsahuje však pomerne obsiahlu problematiku nie len v prípade zamestnaneckých akcií, ale napr. aj nepeňažných príjmov ako formy odmeňovania, ktorou sa však v tejto práci nezaobráme. Bolo by vhodnejšie danú tematiku preskúmať v samostatnej práci zameranej práve na rôzne podoby odmeňovania zamestnancov.

Vďaka aplikácie teoretických poznatkov na modelových prípadových štúdiách ako čiastkového cieľa, sme získali lepší prehľad v problematike a dopomohli sme tým naplneniu hlavného cieľa – formulácie odporúčaní, ktoré budú predchádzať uvedeným vybraným problémom. Konštatujeme, že sme v práci naplnili stanovené čiastkové ciele spolu so zodpovedaním výskumnej otázky a pozitívnemu konštatovaniu, že práca na diaľku je pre nadnárodnú spoločnosť vhodným riešením nie len z manažérskeho pohľadu pre zvýšenie atraktivity ako zamestnávateľa, ale aj z daňového pohľadu pri naplnení stanovených odporúčaní.

Referencie

ACCACE. (2020) *Expatri a správne plnenie daňových a odvodových povinností I News Flash* <https://accace.sk/cezhranicny-pohyb-osob-a-spravne-plnenie-danovych-a-odvodovych-povinnosti-news-flash/>

AGRAWAL, DAVID R. AND BRUECKNER, JAN K. (2022) *Taxes and Telework: The Impacts of State Income Taxes in a Work-from-Home Economy* <https://deliverypdf.ssrn.com/delivery.php?ID=842027003008101066122125093075007110018040086012039063125027041107029017004068114104000100004069030014027101085112007070122086123094106031124015105071126099003097029093006104115127&EXT=pdf&INDEX=TRUE>

BEŇOVÁ, SILVIA.(2018) *Vysielanie zamestnancov vo svetle novej právnej úpravy*, s. 150 https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Pracoviska/Katedry/KPPPSZ/Publikacne_vystupy/Zbornik_vega_2018_final-uprav_154x228_bez_poradoveho_cisla.pdf#page=87

DIRECTORATE-GENERAL FOR MIGRATION AND HOME AFFAIRS. (10.01.2023). *Labour migration: Commission and Member States advance cooperation through new platform* https://home-affairs.ec.europa.eu/news/labour-migration-commission-and-member-states-advance-cooperation-through-new-platform-2023-01-10_en

DOWLING PETER J., FESTING MARION a ENGLE ALLEN D. SR. (2013) *International Human Resource Management* <http://www.uop.edu.pk/ocontents/IHRM%20%20BOOK%206TH%20EDITION.pdf>

ENACHE NICOLETA. *Flexible work, the work of the future*. In *Revue Européenne du Droit Social* 57:86-91. <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=1100077>

ENACHE, CRISTINA. (2021) *Tax incentives for Digital nomads and Remote workers*. <https://taxfoundation.org/digital-nomad-visas-tax-incentives-for-remote-workers/>

EURÓPSKA KOMISIA. *Cross-border workers*. https://taxation-customs.ec.europa.eu/cross-border-workers_en

EUROSTAT. (2022) *Rise in EU population working from home* <https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-eurostat-news/-/ddn-20221108-1>

EUROSTAT. (2023) *Labour Market Statistics at Regional Level* <https://ec.europa.eu/eurostat/statistics->

[explained/index.php?title=Labour market statistics at regional level#Focus on COVID-19 impacts](#)

FINANČNÁ SPRÁVA SR. *Medzinárodný prenájom pracovnej sily*

[https://podpora.financnasprava.sk/679176-Medzin%C3%A1rodn%C3%BD-pren%C3%A1jom-pracovnej-sily](#)

FINANČNÁ SPRÁVA SR. *Príjem zo závislej činnosti (zamestnania) vykonávanej*

v zahraničí [https://podpora.financnasprava.sk/340483-Pr%C3%ADjem-zo-z%C3%A1vislej-%C4%8Dinnosti-zamestnania-vykon%C3%A1vanej-v-zahrani%C4%8D%C3%AD](#)

FINANČNÁ SPRÁVA SR. *Vyslanie zamestnancov*

[https://podpora.financnasprava.sk/417977-Vyslanie-zamestnancov](#)

IPSR. *Zahraničná pracovná cesta a vysielanie zamestnancov v rámci koncernu.*

[https://www.ip.gov.sk/zahranicna-pracovna-cesta-a-vysielanie-zamestnancov-v-ramci-koncernu/](#)

KENNEDY AOIFE (2023) *Volný pohyb pracovníkov.*

[https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sk/sheet/41/volny-pohyb-pracovnikov](#)

KPMG. *Future of mobility.*

[https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/05/episode-1-future-of-mobility.pdf](#)

MARCOS, DANIEL SANTIAGO. (2022) *Taxation of Telework*. In VI Conference of Pre-doctoral Researchers Abstract Book. [https://dugi-](#)

[doc.udg.edu/bitstream/handle/10256/22435/Book_of_Abstracts_JoDoc2022.pdf?sequence=1#page=215](#)

MCAULIFFE, M. and A. TRIANDAFYLLIDOU (eds.), (2021) *World Migration Report 2022*. International Organization for Migration (IOM). Geneva, 540 s.

[https://worldmigrationreport.iom.int/wmr-2022-interactive/](#)

MFSR. *Double Tax Treaties* [https://www.mfsr.sk/en/taxes-customs-accounting/direct-](#)

[taxes/income-tax/international-taxation/double-tax-treaties/](#)

MFSR. *Multilaterálny nástroj* <https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/multilateralny-nastroj/multilateralny-nastroj-2.html>

MICHALÍKOVÁ, VERONIKA. (2023) *Vyslanie zamestnanca do zahraničia*.
<https://www.akmv.sk/vyslanie-zamestnanca-do-zahranicia-v-roku-2021/>

OECD. (2019). *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing. s. 2624. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page45

PWC. (2024) *Austria Corporate – Other Taxes*.
<https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/other-taxes>

PWC. (December 2016). *Is your organization 'mobile ready'? What does it mean and how to get there...* <https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-global-mobility-mobile-readiness.pdf>

Regulácia (EC) č. 883/2004, čl. 12 a 13.

REVENUE COMMISSIONERS. (2009) *Convention Between The Government Of Ireland And The Government Of The Republic Of India*. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/double-taxation-treaties/i/india.pdf>

REVENUE. (2022) *Moving or Returning to Ireland*. <https://www.revenue.ie/en/life-events-and-personal-circumstances/moving-to-or-from-ireland/moving-or-returning-to-ireland/the-tax-system-in-ireland.aspx>

REVENUE. (2023) *Pay As You Earn (PAYE) system - Employee payroll tax deductions in relation to nonIrish employments exercised in the State*. In Tax and Duty Manual, Part 42-04-65. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-42/42-04-65.pdf>

SKDP. *Upozornenie na vzniknutú situáciu pri cezhraničnej práci z domu v časoch opatrení v súvislosti so šíriacim sa ochorením COVID-19*.
<https://www.skdp.sk/webnew/main.nsf/0/6AFC48DCDFD1264CC1258545002D35F4?opendocument>

SNINČÁK, TOMÁŠ. (2013) *Právny rozmer dočasného vyslania zamestnancov v rámci Európskej Únie*. In Teoretické otázky pracovného práva. Zborník vedeckých článkov. 98 s.

https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Pracoviska/Katedry/KPPPSZ/Publikacne_vystupy/Zbornik_Teoria_SVK_B5.pdf#page=72

Uznesenie Európskeho parlamentu. (20. mája 2021) *Vplyv pravidiel EÚ na voľný pohyb pracovníkov a služieb: mobilita pracovnej sily v rámci EÚ ako nástroj na zosúladenie potrieb trhu práce a zručností (2020/2007(INI)). (2022/C 15/12).* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021IP0249>

VARLAMOVA, M., & PREVITALI, F. (2020) *Telework divide: teleworking and digital, ergonomic and spatial issues.* <https://zenodo.org/record/6513397#.ZFrTzHZBxPa>

WEF. (Október 2020). *The Future of Jobs Report.* s. 16 – 18.
https://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2020.pdf

WISPELAERE FREDERIC DE, SMEDT LYNN DE & PACOLET JOZEF. (2022) *Posting of Workers.* 63 s.

YOUR EUROPE. (2023) *Dane z príjmov v zahraničí*
https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/index_sk.htm#shortcut-3

YOUR EUROPE. (2023) *Dvojité zdanenie.*
https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_sk.htm

YOUR EUROPE. (2023) *Sociálne zabezpečenie v zahraničí*
https://europa.eu/youreurope/citizens/work/unemployment-and-benefits/country-coverage/index_sk.htm

YOUR EUROPE. (2023) *Vyslaní pracovníci.*
https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/posted-workers/index_sk.htm

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov