

Příspěvek 303/16.06.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

303/16.06.10 - Vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění

Předkládají: Gabriela Ivanco, daňový poradce, č. osvědčení 4115
Lucie Rytířová, daňový poradce, č. osvědčení 4038

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), které stanoví podmínky pro vynětí příjmů ze závislé činnosti ze zdanění v České republice.

1. Popis problému

Dle ustanovení § 38f odst. 4 ZDP ve znění účinném od 20. července 2009 je možné vyjmout ze zdanění v České republice příjmy plynoucí daňovým rezidentům České republiky ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž Česká republika uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

§ 38f odst. 4 ZDP podmiňuje vynětí těchto příjmů ze zdanění v České republice splněním následujících předpokladů:

- příjmy byly ve státě zdroje zdaněny a zároveň
- **příjmy plynou od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána**, nebo od zaměstnavatele, který má ve státě, kde je činnost vykonávána, stálou provozovnu, a dané příjmy jdou k tíži této stálé provozovny.

V praxi vznikají při doslovném výkladu slovního spojení „příjmy plynoucí od zaměstnavatele“ spory, zda lze tyto příjmy vyjmout ze zdanění, i pokud se jedná o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Při této struktuře jsou příjmy zaměstnanci vypláceny zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem jednoho státu, a následně jsou zahrnuty do kalkulace ceny za pronájem pracovní síly, již fakturuje zaměstnavatel zahraniční společnosti - daňovému rezidentu státu, na jehož území zaměstnanec vykonává činnost pro tuto zahraniční společnost. Zmíněná zahraniční společnost pak často bývá v souladu s domácí legislativou státu svého daňového rezidentství považována za „zaměstnavatele“ pro daňové účely (v České republice tuto úpravu obsahuje § 6 odst. 2 ZDP). Zaměstnavatel - daňový rezident jednoho státu tak vyplácí tyto příjmy „za zaměstnavatele“, který je daňovým rezidentem jiného státu, a to toho, kde je činnost vykonávána.

Příjmy za práci vykonanou v zahraničí v režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly podléhají zdanění v souladu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění ve státě, kde je činnost vykonávána. Je tak splněna první podmínka pro vynětí těchto příjmů ze zdanění v České republice. U splnění druhé podmínky však mohou vyvstat pochybnosti, neboť příjmy nejsou fakticky vypláceny daňovým rezidentem státu, v němž je činnost vykonávána, ale formálním zaměstnavatelem zaměstnance - společností se sídlem mimo stát výkonu činnosti **za** jinou společnost - daňového rezidenta ve státě výkonu činnosti.

2. Závěr

Domníváme se, že úmyslem zákonodárce nebylo znemožnit vynětí příjmů zdaňovaných v zahraničí v rámci struktury mezinárodního pronájmu pracovní síly. Navrhujeme proto, aby byl přijat sjednocující výklad, který potvrdí, že slovní spojení „příjmy plynoucí od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, kde je činnost vykonávána“ je nutné vykládat tak, že se jedná jak o příjmy vyplácené přímo tímto zaměstnavatelem, tak o příjmy vyplácené za tohoto zaměstnavatele jiným subjektem se sídlem mimo stát výkonu závislé činnosti.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlasíme s navrženým závěrem předkladatelů. Tzn. že ustanovení § 38f odst. 4 ZDP lze aplikovat též na tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy je v souladu s legislativou druhého smluvního státu za tzv. ekonomického zaměstnavatele považován zahraniční subjekt (rezident druhého smluvního státu) a příjmy pronajatých českých zaměstnanců jsou z tohoto důvodu zdaněny v zahraničí. Je však nutno přitom mít na zřeteli, že v konkrétních případech se musí jednat skutečně o mezinárodní pronájem pracovní síly realizovaný do druhého smluvního státu a že učiněné závěry k tomuto příspěvku nelze aplikovat automaticky ve všech situacích.