

# DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 302/16.06.2010 – MF předkládá stanovisko**

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**302/16.06.2010 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku**

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osv. 3701

### **1. Úvod**

Tento příspěvek navazuje na příspěvek č. 221/13.02.08 - Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly projednávaný na Koordinačním výboru v roce 2008, a to konkrétně na bod 2.1. Superhrubý základ daně. Současný příspěvek vychází z údajů a závěrů uvedených ve zmíněném příspěvku z roku 2008

Za období existence právní úpravy tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) v ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dále jen ZDP) se postupně ustálil výklad tohoto ustanovení včetně způsobu stanovení základu daně u MPPS. K ustálení výkladu přispěly mj. i pokyny Ministerstva financí ČR řady D a závěry Koordinačních výborů. Z těchto zdrojů a z rozboru příslušných ustanovení budeme vycházet i při řešení níže uvedeného problému.

### **2. Obecný rozbor problému**

#### **2.1. Popis situace**

MPPS je v praxi poskytován jak přímo ze strany osob se sídlem nebo bydlištěm mimo území ČR (daňových nerezidentů), tak v některých případech i prostřednictvím organizačních složek těchto osob v tuzemsku (agentur práce). V případech, kdy tyto organizační složky naplňují definici provozovny podle § 4 odst. 1 písm. y) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění p.p. (dále jen ZDPH), se podle § 94 odst. 14 ZDPH stávají plátcem DPH dnem vzniku provozovny. Pronájem pracovní síly v těchto případech představuje zdanitelné plnění zatěžované daní na výstupu. Organizační složka - plátce DPH pak standardním způsobem tuto daň odvádí na základě údajů v daňovém přiznání.

V rámci výkonu správy daní a s ní související kontrolní činnosti se v poslední době na straně některých správců daně objevil názor, že jestliže úhrada ekonomického zaměstnavatele právnímu zaměstnavateli obsahuje i DPH (a DPH je samozřejmě ze strany ekonomického zaměstnavatele hrazena, přičemž ten si ji po splnění stanovených podmínek uplatní na vstupu),

příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP vychází v takovém případě z částky včetně daně z přidané hodnoty.

## **2.2. Právní úprava**

Ustanovení § 6 odst. 2 ZDP mj. konstatuje, že za příjmy ze závislé činnosti vyplácené tuzemským zaměstnavatelem se považují rovněž příjmy za práci vyplácené na základě smluvního vztahu prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. ZDP dále pracuje s pojmem úhrada, když upravuje postup v situaci, kdy je v úhradách ekonomického zaměstnavatele obsažena i částka za zprostředkování.

Tento postup je následně konkretizován v pokynu D- 151, kde se mj. v odstavci 3. uvádí:

*„V případech, kdy úhrada pronajímateli obsahuje pouze příjem zaměstnanců, připíše zaměstnavatel celou úhradu ve prospěch zaměstnanců v návaznosti na jejich kvalifikaci a rozsah pracovní činnosti a zdaní ji jako jejich mzdu podle § 38h a násl. zákona o daních z příjmů.*

*Zahrnuje-li úhrada i částku za zprostředkování, nemůže být částka připadající na příjem zaměstnanců nižší než 60 % úhrady.*

*Částkou za zprostředkování se rozumí částka odpovídající dalším skutečně vynaloženým nákladům pronajímatele v souvislosti s pronájmem a jeho zisk. Za této situace příjem vyplácený pracovníkům, který je obvykle součástí úhrady vyplácené pronajímateli, je chápán jako příjem vyplácený zaměstnavatelem, který je daňovým rezidentem. Zdaňování tohoto příjmu ve státě zaměstnavatele je i v souladu s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění“*

Své stanovisko pro detailní postup stanovení základu daně u MPPS poskytlo i MF ve vyjádření k výše zmíněnému příspěvku na KOOV z roku 2008:

*„V České republice podléhala zdanění u zaměstnanců dočasně přidělených (pronajatých) k tuzemskému ekonomickému zaměstnavateli vždy jejich skutečná výše příjmů ze závislé činnosti. Mzda za práci náležející pronajatým zaměstnancům nemůže ale činit v České republice méně, než 60 % z celkové úhrady za pronájem, ale může činit případně i více, neboli částka za zprostředkování může činit v České republice max. 40 % z celkové úhrady za pronájem, nikoliv však více. Je tedy na zvážení tuzemského ekonomického zaměstnavatele, zda při zúčtování mezd bude vycházet z deklarované výše mzdových prostředků u jednotlivých zaměstnanců a nebo případně ze své interní evidence. S ohledem na výše uvedenou první větu, se na mzdovém listě pronajatého zaměstnance u ekonomického zaměstnavatele uvádí skutečná částka, která byla v jeho prospěch zúčtována, tedy odměna, která mu v souladu s tuzemskými právními předpisy náleží. Údaje ze mzdového listu se následně uvedou v Potvrzení zaměstnavatele.*

To znamená, že:

- *Bude-li činit částka za zprostředkování více než 40 % z celkové úhrady za pronájem pracovní síly, nemůže být částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců (zdaněná v ČR) nižší, než 60 % z celkové úhrady.*
- *Bude-li činit částka za zprostředkování méně než 40 % z celkové úhrady za pronájem, pak částka připadající na příjmy ze závislé činnosti zúčtovaná tuzemským*

*ekonomickým zaměstnavatelem ve prospěch pronajatých zaměstnanců bude vyšší, než 60 % z celkové úhrady, tj. v ČR se zdaní skutečná výše příjmů ze závislé činnosti*

- *Nebude-li ale sjednána žádná částka za zprostředkování, bude celá úhrada za pronájem tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem zúčtována ve prospěch pronajatých zaměstnanců (jako mzda).“*

Z uvedeného je zřejmé, že zákon i pokyn pracují s ekonomicky logickým obsahem pojmu úhrada za poskytnutí zaměstnanců. Ta může obsahovat tyto položky:

- příjem zaměstnanců
- další náklady pronajímatele
- zisk

Žádné další položky úhrada neobsahuje.

Nelze tedy při stanovení výše příjmů ze závislé činnosti vycházet z hodnoty (úhrady), která by obsahovala položky jiné. Mj. by v takovém případě došlo k neodůvodněnému znevýhodnění zaměstnanců tuzemských plátců DPH. Plátce daně z přidané hodnoty navíc samozřejmě není skutečným vlastníkem uvedeného příjmu, ale pouze osobou, která odvádí DPH svým jménem do státního rozpočtu. To znamená, že i kdyby výše uvedený obsah pojmu úhrada nebyl v ZDP a pokynu tak konkrétně popsán, jak tomu je, tak postup odvozující výši příjmu zaměstnance z částky včetně DPH by byl v rozporu se základními zásadami správy daní i obecné logiky,

### **2.3. Návrh řešení**

Výpočet příjmu zaměstnance stanovený pro účely zjištění základu daně podle § 6 odst. 13 ZDP postupem podle § 6 odst. 2 vždy vychází z ceny za pronájem pracovní síly v úrovni bez DPH (DPH na výstupu nepředstavuje zdanitelný příjem z hlediska daně z příjmů). V případě, kdy je za pronájem pracovní síly fakturována i daň z přidané hodnoty se při zjištění výše příjmu k hodnotě DPH nepřihlíží.

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

##### **Stanovisko odd.152:**

DPH, kterou zaměstnavatel jako plátce této daně uhradí, nelze označit za příjem ze závislé činnosti, neboť její úhradou zaměstnanci žádný majetkový prospěch nevzniká. Z uvedeného důvodu souhlasíme se závěry předkladatelů.