UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 22.2.2012

Daň z příjmů

346/14.12.2011 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR

Předkládají: Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce č. osv. 3756
Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

Předkladatelé děkují za promtní pomoc při zpracování tohoto příspěvku členům sekce Mezinárodní zdanění a cel.

1. Úvod

Tento příspěvek představuje návrh na řešení dalšího dílčího problému spojeného s aplikací tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (dále jen MPPS) v rámci daňové soustavy ČR, přičemž navazuje na a nijak nemění závěry přijaté v rámci předchozích příspěvků souvisejících s problematikou MPPS[1].

Za období existence právní úpravy 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[2] a závěry Koordinačních výborů. Z těchto zdrojů a z rozboru příslušných ustanovení budeme vycházet i při řešení níže uvedeného problému.

2. Vymezení problému

Cílem tohoto příspěvku je vymezit, zda a za jakých okolností může vzniknout poskytovateli pracovní síly (zahraničnímu formálně právnímu zaměstnavateli) na území ČR stálá provozovna z pohledu § 22 ZDP.

[1] Např. 714/17.12.03 – Mezinárodní pronájem pracovní síly, 302.16.06.10 – Základ daně z příjmů ze závislé činnosti u mezinárodního pronájmu pracovní síly – doplnění příspěvku, 312.13.10.10 – DPH u mezinárodního pronájmu pracovní síly, 275.20.05.09 – Daňová uznatelnost nákladů na mezinárodní pronájem pracovní síly

[2] Zejména Pokyn D-151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., č.j. 251/3 531/1997 ze dne 10. ledna 1997

3. Rozbor problému

3.1. Právní úprava MPPS

ZDP obsahuje již od poloviny 90. let minulého století pro MPPS speciální úpravu, která je vymezena v § 6 odst. 2 ZDP a která jej odlišuje od jiných případů. Podle tohoto ustanovení je zaměstnavatelem pro účely ZDP i český daňový rezident, u kterého vykonávají práci fyzické osoby, které mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s českým daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím jsou jim, na základě smluvního vztahu, příjmy za práci pro uživatele vypláceny.
Podle třetí věty uvedeného ustanovení se z hlediska ZDP takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený ekonomickým zaměstnavatelem, tedy vzniká fikce přímého závislého vztahu mezi ekonomickým zaměstnavatelem a pronajatým zaměstnancem.

V následující větě tohoto ustanovení je potom výslovně upravena situace, kdy celková úhrada formálně právnímu zaměstnavateli neobsahuje pouze příjem pronajatých zaměstnanců za vykonanou práci, ale i částku odpovídající dalším skutečně vynaloženým nákladům pronajímatele v souvislosti s pronájmem a jeho zisk. Pro účely ZDP je pokynem MF ČR č. D 151 je tato částka označována jako částka za zprostředkování.

Termín zprostředkování u MPPS je potřeba i pro daňové účely chápat v jeho specifickém významu pro účely pronájmu pracovní síly, jak jej definuje zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen ZoZ), v § 14 odst. 1 písm. b), kdy se zprostředkováním zaměstnání rozumí zaměstnávání fyzických osob za účelem výkonu jejich práce pro uživatele, kterým se rozumí jiná právnická nebo fyzická osoba, která práci rozděluje a dohlíží na její provedení (dále jen "uživatel"). Podle § 14 odst 2 ZoZ se za zprostředkování zaměstnání podle odst. 1 b) ZoZ rovněž považuje, je-li cizinec vyslán svým zahraničním zaměstnavatelem k výkonu práce na území České republiky na základě smlouvy s českou právnickou nebo fyzickou osobou a obsahem této smlouvy je pronájem pracovní síly.

3.2. Právní úprava stálé provozovny

Pro vymezení stálé provozovny daňových nerezidentů na území ČR budeme v příspěvku vycházet ze znění ZDP s tím, že v případě smluvních států může být toto vymezení dále modifikováno platnými ustanoveními příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Podle ustanovení § 22 odst. 2 ZDP se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činností daňových nerezidentů na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje a staveniště (tzv. pevná stálá provozovna) a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích (tzv. služební stálá provozovna). V případě, kdy příslušná

mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění neupravuje definici tzv. služby stálé provozovny, má obecně přednost úprava mezinárodní smlouvy.

V souvislosti s mezinárodním pronájmem pracovní síly by v úvahu přicházela především stálá provozovna typu kancelář, příp. dílna a služba stálá provozovna, za podmínky, že by byla činnost daňového nerezidenta (formálně-právního zaměstnavatele) vykonávána na území České republiky.

Vyjdeme-li z platného znění ZDP, pak činností daňového nerezidenta – formálně právního zaměstnavatele vykonávanou pro daňového rezidenta - ekonomického zaměstnavatele, je pronájem pracovní síly.

Prvním případem, který může v praxi nastat, je situace, kdy má daňový nerezident na území ČR trvalé místo podnikání – např. kancelář, ze které řídí a organizuje svou činnost. V takovém případě mu vzniká stálá provozovna na území ČR od prvního dne – tj. např. od okamžiku zřízení takovéto kanceláře, jejímž prostřednictvím bude svoji činnost vykonávat.

Druhým případem je situace, kdy daňový nerezident na území ČR žádné trvalé místo podnikání nemá a pouze pronajímá vlastní zaměstnance českému daňovému rezidentovi.

V obou případech je třeba posoudit, zda jsou naplněny podmínky § 22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 ZDP. Ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) považuje za příjmy ze zdrojů na území ČR mj. příjmy ze zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR a rovněž příjmy z poskytovaných služeb.

V případě MPPS se na základě výše uvedené definice ZoZ jedná o pronájem pracovní síly, což konstatoval i NSS ve svém rozsudku 7 Afs 20/2008 „ *Zákon v ustanovení § 6 odst. 2 věta druhá a třetí zákona o daních z příjmů říká, že určité taxativně vymezené kategorie pronájmu pracovní síly jsou vztahy, u nichž má osoba, pro kterou pracovník na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly pracuje a která je českým rezidentem (§ 2 odst. 2, § 17 odst. 3 citovaného zákona), postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 6 odst. 2 věta prvá citovaného zákona, i když příjem pracovníkovi nevyplácí ona, ale je mu vyplácen zahraniční osobou (skutečným zaměstnavatelem), který jeho pracovní sílu „zaměstnavateli“ pronajal.“* .[3]

Proto se domníváme, že s ohledem na to, že MPPS je ve svém důsledku považován za závislý vztah vzniklý mezi pronajatým zaměstnancem a českým ekonomickým zaměstnavatelem, služba realizovaná formálně-právním zaměstnavatelem (daňovým nerezidentem) se odvíjí od jeho sídla v zahraničí, a to bez ohledu na daňové rezidentství konkrétního pronajatého zaměstnance. Tento závěr by neplatil, pokud by měl formálně-právní zaměstnavatel trvalé zařízení k podnikání v České republice, jehož prostřednictvím by pronájem pracovní síly řídil a organizoval. V tomto duchu se vyjádřil i Krajský soud v Brně, který *„poukázal na ustanovení § 22 odst. 1 písm. a) ZDP, podle něhož se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny*. *Konstatoval, že podle čl. 5 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a*

[3] K této otázce se vyjadřoval např. rozsudek NSS č.j. 7 Afs 20/2008

Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetků (sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 257/1993 Sb.) se pro účely této smlouvy výrazem „stálá provozovna" označuje trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Podle čl. 5 bodu 2 písm. c) této smlouvy výraz „stálá provozovna" zahrnuje kancelář. Soud konstatoval, že podmínkou zdanění příjmu je jednak existence stálé provozovny, a jednak činnost vykonávaná prostřednictvím stálé provozovny… Žalovaný blíže nespecifikoval, jaké konkrétní činnosti žalobce prostřednictvím stálé provozovny vykonával a z jakých důvodů to odvozuje. Tato otázka je zásadní, neboť žalobce v žalobě (i odvolání) uvádí, že neprováděl činnost zprostředkování pracovních sil na území ČR, nýbrž v jeho sídle na území Slovenské republiky."[4]

Pronájem zaměstnance je pak dle našeho názoru „konzumován" již uzavřením dohody o pronájmu zaměstnance mezi formálním zaměstnavatelem (daňovým nerezidentem) a ekonomickým zaměstnavatelem (českým daňovým rezidentem). Na tomto faktu nic nemění ani skutečnost, že typicky je zaměstnanec pronajat na určité časové období a uživatel využívá jeho činnosti po takto stanovenou dobu. Jelikož s ohledem na znění § 6 odst. 2 ZDP vykonává pronajatý zaměstnanec svou činnost ve prospěch českého ekonomického zaměstnavatele a stává se pro účely § 6 odst. 2 ZDP jeho zaměstnancem, nevykonává tedy z pohledu § 22 ZDP zároveň ekonomickou činnost na území ČR jménem a na účet zahraničního formálně právního zaměstnavatele. Daňovému nerezidentovi tak žádný příjem podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) ZDP ze zdrojů na území ČR nevzniká, jelikož svou službu (pronájem zaměstnance) neposkytuje na území ČR.

Tento závěr lze rovněž opřít o znění Pokynu D-151, ze kterého vyplývá, že od 1.1.1997 se u případů vykazujících znaky MPPS podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 ZDP nepostupuje.

> V případech, kdy tato situace byla považována za dodávku služby nerezidentem na území České republiky a zdaňování probíhalo v návaznosti na odpovídající ustanovení zákona o daních z příjmů, zejména §22 odst. 1 písm. c) a odst. 2 a s přihlédnutím k mezinárodním daňovým smlouvám, považuje se tento postup za správný do 31. 12. 1996.

Tento závěr bude platit i v případě, kdy z hlediska pracovně právních předpisů platných v ČR bude povinen zahraniční subjekt (formálně právní zaměstnavatel) získat povolení[5], aby mohl v ČR působit jako agentura práce, a případně bude mít proto tyto účely v ČR zřízenu organizační složku. Pokud bude celá činnost nadále ve skutečnosti realizována ze zahraničí, stálá provozovna na území ČR nevznikne (v těchto případech je možné použít závěry *KV Mgr.Ing. Pavel Fekar, LL.M., 66/18.03.09 Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD), KV ze dne 18.3.2009 až 24.6.2009*).

K tomu, aby totiž mohla být jakákoliv činnost daňového nerezidenta přičtena stálé

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. února 2005, čj. 4 Afs 19/2003-127, www.nssoud.cz.

[5] V řadě případů však nebude takové povolení třeba s ohledem na Metodický pokyn č. 1/2005 (Výklad § 14 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti) vydaný Ministerstvem práce a sociálních věcí.

provozovně, musela by být v trvalém místě činnost daňového nerezidenta vykonávána. Jak konstatoval i Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 18. prosince 2009, čj. 57 Ca 48/2008-38, publikovaném z důvodu svého významu ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/201 „ *Stálá provozovna je z pohledu českého daňového práva místem na území České republiky, v němž vykonává svoji činnost daňový nerezident, a lze jej chápat rovněž jako kritérium určující způsob zdanění příjmů určité osoby dvěma členskými státy Evropského společenství.*

Výše uvedené závěry dále nepřímo potvrzuje i rozsudek NSS 2 Afs 4/2007-86 ze dne 27.6.2007, kde se mj. uvádí:

„…Zákon č. 316/1996 Sb. změnil znění ust. § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů a výslovně upravil zdaňování příjmů zahraničních pracovníků zaměstnavatelem bez ohledu na skutečnost, že jsou vypláceni prostřednictvím zahraničního subjektu. Tato úprava se dotkla faktického postavení stěžovatele, neboť od účinnosti tohoto zákona jednoznačně byl poplatníkem zaměstnavatel, u něhož zaměstnanci vykonávali práci. Nejde tedy o pouhou změnu názoru správce daně, jak tvrdí stěžovatel. Pokud registrační povinnost stěžovatele do té doby plynula z posouzení jeho činnosti jako činnosti stálé provozovny, na základě této novely již nebylo jeho povinnost registrace oč opřít. Je nerozhodné, zda registrace před rozhodným datem byla či nebyla po právu; od rozhodného data jednoznačně dána nebyla, a tato skutečnost byla také stěžovateli známa…“

Výše uvedené závěry rovněž nepřímo potvrzuje i skutečnost, že stejný přístup k dané otázce dle našich informací zaujímají i správci daně v Rakousku.

Z pohledu uplatnění ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a § 2 ZDP podle našeho názoru službová stálá provozovna z titulu poskytování služeb na území České republiky zahraničnímu pronajímateli pracovní síly bez existence samostatného trvalého místa na území České republiky nemůže vzniknout, protože jak je uvedeno výše, služba je konzumována již uzavřením dohody o pronájmu zaměstnance mezi formálním zaměstnavatelem (daňovým nerezidentem) a ekonomickým zaměstnavatelem (českým daňovým rezidentem).

4. Návrh řešení

4.1. Zahraničnímu pronajímateli pracovní síly (formálně právnímu zaměstnavateli) vzniká v ČR stálá provozovna pouze v případě, že pronajímatel má na území ČR samostatné trvalé místo k podnikání, ze kterého vykonává zcela nebo z části svou činnost.
Jde o situaci, kdy:
- zahraniční společnost zřídí v České republice kancelář nebo jiné trvalé místo k podnikání,
- prostřednictvím tohoto trvalého místa bude vyhledávat, vybírat nebo nabízet zaměstnance k pronájmu,
- tyto zaměstnance pronajme české společnosti, která je bude na denní bázi řídit, úkolovat (viz podmínky pro naplnění ekonomického pronájmu pracovní síly).

4.2.. V případě, kdy:
- zahraniční zaměstnavatel vysílá do ČR své zaměstnance, které i nadále v průběhu jejich výkonu činnosti v ČR na každodenní bázi řídí a úkoluje,
- tj. podstatou smluvního vztahu mezi zahraničním zaměstnavatelem a českou společností je **poskytnutí služby** zahraniční společností **prostřednictvím vyslaného zaměstnance**,

nejedná se o MPPS dle § 6 odst. 2 ZDP a je nutné posoudit vznik stálé provozovny zahraniční společnosti v kontextu § 22 odst. 2 ZDP.

4.3.,Konkrétní příklady mezinárodního pronájmu pracovní síly
4.3.1. V případě, kdy:
- zahraniční zaměstnavatel pronajme české společnosti svého zaměstnance,
- česká společnost tohoto zaměstnance na denní bázi řídí a úkoluje, tento tzv. ekonomický zaměstnanec pracuje ve prospěch české společnosti (tj. svého tzv. ekonomického zaměstnavatele) a pod jejím vedením,
- podstatou smluvního vztahu mezi zahraniční společností a českou společností je tedy MPPS,
- a současně jsou splněny podmínky uvedené v metodickém pokynu č. 1/2005 MPSV (za pronájem zahraničního zaměstnance české společnosti není sjednána úplata, jejímž účelem je dosažení zisku; v případě nadnárodních společností je toto splněno, i pokud je jediným důvodem úplaty plnění pravidel pro stanovení převodních cen), nejde o tzv. zprostředkování zaměstnání dle §14 odst. 2 ZoZ a zahraniční zaměstnavatel **není povinen vlastnit povolení ke zprostředkování zaměstnávání vydané MPSV (tzv. licenci agentury práce)**,

stálá provozovna zahraničnímu zaměstnavateli v ČR nevzniká.

4.3.2. V případě, kdy:
- zahraniční zaměstnavatel pronajme české společnosti svého zaměstnance,
- česká společnost tohoto zaměstnance na denní bázi řídí a úkoluje, tento tzv. ekonomický zaměstnanec pracuje ve prospěch české společnosti (tj. svého tzv. ekonomického zaměstnavatele) a pod jejím vedením,
- podstatou smluvního vztahu mezi zahraniční společností a českou společností je tedy MPPS,
- zahraniční zaměstnavatel nesplní podmínky uvedené v metodickém pokynu č. 1/2005 MPSV, např.
  (i) za pronájem zahraničního zaměstnance české společnosti je sjednána úplata, jejímž účelem je dosažení zisku, ale současně se jedná se o jednorázový pronájem zaměstnance; nebo
  (ii) důvodem úplaty u nadnárodních společností není pouze plnění pravidel pro stanovení převodních cen, ale např. kompenzaace předešlých výdajů zahraniční společnosti na rozvoj zaměstnance, které má zájem částečně umořit v případě, kde zaměstnanec je využíván jinou společností) a jedná se tedy o tzv. zprostředkování zaměstnání dle §14 odst. 2 ZoZ. Zahraniční zaměstnavatel je povinen obdržet povolení ke zprostředkování zaměstnávání vydané MPSV (tzv. licenci agentury práce). Protože však nejsou naplněny podmínky podnikání (viz výše - např. se jedná o pronájem jediného zaměstnance, nikoliv o soustavnou činnost), zahraniční společnost není povinna zřídit v ČR svoji organizační složku

(dle výše uvedeného metodického pokynu č. 1/2005 není zřízení organizační složky podmínkou pro vydání povolení ke zprostředkování),
- v ČR také **nevyvíjí žádné aktivity/nevykonává činnost**,

stálá provozovna zahraničnímu zaměstnavateli v ČR nevzniká.

4.4. Zahraniční zprostředkovatelé (agentury práce)

4.4.1.1. V případě, kdy:
- zahraniční pronajímatel nemusí mít povolení ke zprostředkování zaměstnání zahraničních zaměstnanců v tuzemsku,
- nemá na území ČR organizační složku, ze které vykonává svou činnost, a zároveň nemá na území ČR jiné samostatné trvalé místo k podnikání, ze kterého vykonává svou činnost,

stálá provozovna v ČR z pohledu zákona o daních z příjmů nevzniká. Tato situace zahrnuje i stav dle bodu 4.3.2.

4.4.1.2. V případě, kdy:
- zahraniční pronajímatel nemá povolení ke zprostředkování zaměstnání zahraničních zaměstnanců v tuzemsku (v situaci, kdy dle pracovních předpisů by povolení mít měl, ale toto povolení nemá, respektive se subjekt domnívá, že toto povolení nepotřebuje a následně se ve správním či soudním řízení ukáže, že jej mít měl),
- nemá na území ČR organizační složku, ze které vykonává svou činnost a zároveň nemá na území ČR jiné samostatné trvalé místo k podnikání, ze kterého vykonává svou činnost,

stálá provozovna v ČR z pohledu zákona o daních z příjmů nevzniká.

V tomto závěru vycházíme, a to v souladu s předchozími závěry KV (viz. *KV ze dne 18.6.2008 až 20.4.2009 Ing. Radislav Tkáč, Ing. Jiří Hanák, Ing. Jiří Nesrovnal 244/18.06.08 - Daňová účinnost vybraných položek prvotně upravených zákoníkem práce z pohledu jejich uplatnění ve zdaňovacím období 2007 a 2008* a navazující problémy) a judikaturou (viz.např. nemožnost sankcionovat porušení živnostenského zákona v oblasti daně z příjmů *5 Afs 8/2005-79, 5 Afs 9/2005-76 5 Afs 10/2005-100 ze dne 28.2.2006, Sbírka rozhodnutí NSS 8/2007, str. 701, č. 1266/2007 Sb. NSS*) či nerelevatnost absolutní neplatnosti právního úkonu na daňovou uznatelnost nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP (*viz. 7 Afs 130/2009-200 ze dne 2. 12. 2010, NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD, 7 Afs 65/2008-83 ze dne 19. 12. 2008, (obdobně 7 Afs 13/2009-69 ze dne 31. 3. 2009), 5 Afs 26/2008-73 ze dne 25. 9. 2008, 9 Afs 81/2010-180 ze dne 31.3.2011 či 5 Afs 22/2011-72 ze dne 16.11.2011)* z toho, že případné porušení pracovně právních předpisů může být sankcionováno v pracovněprávní oblasti, ale nemá přímé daňové konsekvence.

4.4.2.1. V případě, kdy:
- zahraniční pronajímatel realizuje zprostředkování zaměstnání (pronájem pracovní síly) jako agentura práce registrovaná Úřadem práce České republiky,

- zahraniční pronajímatel má na území ČR organizační složku,
- zahraniční pronajímatel **prostřednictvím této organizační složky žádnou činnost v ČR nevykonává,**

stálá provozovna podle § 22 odst. 2 ZDP nevzniká.

V takovém případě má totiž organizační složka **pouze pomocný charakter** podle Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD (k této problematice viz. také *Mgr.¨Ing. Pavel Fekar, LL.M. 266/18.03.09, Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD),* KV ze dne 18.3.2009 až 24.6.2009, případně rozsudek NSS 9 Afs 66/2010-189 ze dne 13.1.2011).

4.4.2.2. V případě, kdy:
- zahraniční pronajímatel realizuje zprostředkování zaměstnání (pronájem pracovní síly) jako agentura práce registrovaná Úřadem práce České republiky,
- zahraniční pronajímatel má na území ČR organizační složku,
- zahraniční pronajímatel **vykonává svoji činnost v ČR prostřednictvím této organizační složky,**

stálá provozovna podle § 22 odst. 2 ZDP vzniká.

4.5. Pokud stálá provozovna vzniká pouze příjmy z činností skutečně vykonávaných stálou provozovnou by měly být připočítány této provozovně a považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR (viz. také z hlediska příjmů připočitatelných stálé provozovně *Ing. Jiří Škampa, Ing. Jiří Nesrovnal, Problematika sdružení právnických osob podle § 829 a následujících občanského zákoníku, KV ze dne 12.9.2001 až 9.1.2002, Bulletin KDP ČR 5/2002, str.* 5-13).

5. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

K jednotlivým návrhům řešení prezentovaným předkladateli uvádíme:

Se závěry uvedenými v **bodě 4.1.** obecně souhlasíme.
Avšak považujeme za nepřesné konstatování, že „stálá provozovna vzniká pouze v případě, že pronajímatel má na území ČR samostatné „trvalé místo k podnikání“ (pozn. přesněji je třeba uvádět pojem „místo k výkonu činnosti“), ze kterého vykonává a **organizuje** svou činnost.“ V poslední části této věty bychom preferovali znění, které předkladatelé sami v části 3.2. citují ve vyjádření Krajského soudu v Brně (na straně 24 předkládaného materiálu) a to, že se jedná o místo pro podnikání, ve kterém daný subjekt (pronajímatel) **vykonává zcela nebo z části svou činnost**. Organizování činnosti podniku není tedy podmínkou pro vznik stálé provozovny.
Dále pro upřesnění uvádíme, že podmínkou pro vznik stálé provozovny zahraničního pronajímatele pracovní síly není vykonávání všech činností zmíněných v druhé odrážce („- prostřednictvím tohoto trvalého místa bude vyhledávat, vybírat a nabízet zaměstnance k pronájmu“) a dále ani skutečnost, že pronajatí zaměstnanci budou českou společností řízeni na **denní** bázi. Pro vznik stálé provozovny bude zcela postačující, bude-li jejím prostřednictvím vykonávána alespoň jedna z jmenovaných činností za podmínky jejich řízení (avšak bez podmínky denního řízení.).

GFŘ souhlasí se závěry předkladatelů uvedenými **v bodě 4.2. s tím, že :**

Situace mezinárodního pronájmu pracovní síly není poskytnutí služby, kdy jejím charakteristickým znakem je to, že dodavatel ji provádí samostatně, na vlastní odpovědnost, pomocí pracovníků, které přímo řídí a po dokončení výsledek této služby předá odběrateli, který má samozřejmě povinnost zaplatit sjednanou částku, aniž by se musel o průběh dodání služby nějak speciálně starat a zajímat, např. o to, kolik pracovníků dodavatele a v jakých profesích a kvalifikaci je použito.

Je tedy třeba jednoznačně říci, že v každém konkrétním případě musí být vždy provedeno zásadní posouzení celé věci spočívající v rozhodnutí, zda daný stav odpovídá situaci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy se kontrakt (bez ohledu na to, co je v něm eventuálně uvedeno) sjednává ve skutečnosti pouze jako zakázka na dodání pracovní síly, či situaci, kterou lze charakterizovat jako poskytování služby.

Poskytnutí služby prostřednictvím vyslaného zaměstnance tedy není mezinárodním pronájmem pracovní síly. Z tohoto hlediska lze se závěrem souhlasit, přičemž je ale třeba zdůraznit, že i v případě MPPS se vznik stálé provozovny posuzuje v kontextu § 22 odst. 2 ZDP.

Současně je možné uvést, že zahraničnímu pronajímateli nevzniká stálá provozovna z titulu výkonu práce jím pronajatých zaměstnanců. Je důležité si tedy uvědomit, že v případech, kdy se fakticky jedná o mezinárodní pronájem pracovní síly, může vzniknout stálá provozovna, která má jako svůj skutečný předmět činnosti (bez ohledu na to, co bylo eventuálně uvedeno při registraci) pouze sjednávání zakázek na dodávání pracovní síly, nikoliv konkrétní provádění práce pronajatým(i) pracovníkem(y).

GFŘ souhlasí se závěry předkladatelů uvedenými v bodech 4.3.1. a 4.3.2. s terminologickými výhradami (viz stanovisko k bodu 4.1.)

Pokud se týká závěrů uvedených **v bodech 4.4.1.1 a 4.4.1.2.** souhlasíme s názorem předkladatelů, že v případě zde popsaném stálá provozovna na území ČR nevznikne, avšak s výhradou, že pokud je za účelem umožnění výkonu dané podnikatelské činnosti na území našeho státu založena organizační složka, která je zapsána do obchodního rejstříku, předpokládáme včetně jejího sídla, předmětu podnikání atd. (obdobné údaje by se měly objevit pravděpodobně i v rozhodnutí o udělení předmětné licence), pak se tedy zahraniční subjekt sám o sobě rozhodl vykonávat svou podnikatelskou činnost na území České republiky. V souvislosti s výše uvedeným je tedy zřejmé, že zahraniční subjekt má na území České republiky k dispozici místo sloužící k výkonu činnosti (bez tohoto místa by danou činnost na území České republiky vykonávat nemohl) a je třeba v kontextu rozhodnutí, zda tedy toto místo vede či nevede ke vzniku stálé provozovny dále posoudit vůči rezidentům ze smluvních států druh činností, který je v rámci daného místa uskutečňován.

Ze ZoZ jasně vyplývá povinnost jakéhokoli „zprostředkovatele“ registrovat svou činnost na území ČR. (Proto nelze ani komentovat závěry uvedené v bodě 4.4.1.2., kde je předjímáno nesplnění povinnosti podle ZoZ.) Předmětná licence je vydávána a organizační složka zřízena za účelem podnikání na území České republiky, musí zde být ustanovena osoba odpovědného zástupce, která by měla odpovídat za výkon licencované činnosti na území České republiky atd.

Pokud, jak je naznačeno, je možné pronájem pracovní síly uskutečňovat ze zahraničí a zahraniční subjekt v ČR tedy prostřednictvím zde vzniklé organizační složky ve skutečnosti vůbec svou podnikatelskou činnost, která je zapsána např. v obchodním rejstříku, nevykonává, jsme toho názoru, že daná organizační složka sice stálou provozovnu pro účely daní z příjmů představuje, avšak je za dané situace velmi obtížné alokovat jí nějaké zisky, které by zde podléhaly zdanění.

Z hlediska závěrů uvedených **pod bodem 4.4.2.1. nelze zcela** s předkladateli **souhlasit**. Za situace, kdy zahraniční právnická nebo fyzická osoba žádá o povolení vykonávat činnost na území ČR jako agentura práce, je povinna splnit podmínky podle tuzemských právních předpisů (ZoZ).
Především jde o povinnost mít v ČR registrováno místo k výkonu činnosti (adresy pracovišť, která budou zprostředkování zaměstnání provádět), v případě zahraniční právnické osoby je při registraci požadován výpis z obchodního rejstříku či registru vedeného orgánem státní správy. Dále musí mít zahraniční agentura práce – právnická osoba určeného odpovědného zástupce, který musí splňovat mj. podmínku bydliště na území ČR.
Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že jsou naplněny znaky usazení v ČR za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu (ZoZ) a z tohoto titulu zahraniční agentuře práce vzniká stálá provozovna na území ČR v souladu s § 22 odst. 2 ZDP.
Z těchto důvodů plyne, že pro osobu, pro kterou je pronájem pracovní síly hlavní činností, nemůže být organizační složka agentury práce považována za místo, které provádí pouze pomocné a přípravné činnosti.

Se závěry uvedenými **v bodech 4.4.2.2. a 4.5.** GFŘ souhlasí.

Závěr:

Při posuzování možného vzniku stálé provozovny zahraniční agentury práce na území ČR je třeba brát v úvahu, že institut ekonomického zaměstnavatele, jak je obsažen v § 6 odst. 2 ZDP, řeší pouze zdanění příjmů ze závislé činnosti u zaměstnanců zahraničního právního zaměstnavatele vyslaných na práci k českému ekonomickému zaměstnavateli a nemá vztah k § 22 odst. 2 ZDP. Vlastní činnost pronajatého zaměstnance nezakládá vznik stálé provozovny zahraničního právního zaměstnavatele z titulu MPPS. Naplnění podmínek pro vznik stálé provozovny je potřeba posuzovat v souvislosti s činností a souvisejícími příjmy zahraničního zaměstnavatele na území ČR.