

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 6.6.2012

Daň z příjmů a DPH

358/22.02.12 Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli

*Předkládají: Ditta Hlaváčková, daňový poradce, č. osvědčení 3125
Petra Pospíšilová, daňový poradce, č. osvědčení 2309
Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 007*

1. Úvod

Zákonem č. 365/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012 je do zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, vloženo nové ustanovení § 43a, dle kterého lze sjednat dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli. Jedná se v podstatě o znovuzavedení institutu, který existoval již ve starém zákoníku práce (ust. § 38 odst. 4 zákoníku práce č. 65/1965 Sb., které bylo zrušeno k 1. 10. 2004 zákonem č. 436/2004 Sb.).

Úplné znění nového ustanovení:

§ 43a

Dočasné přidělení

(1) Dohodu o dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli smí zaměstnavatel s tímto zaměstnancem uzavřít nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru.

(2) Za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli nesmí být poskytována úplata; to neplatí, pokud jde o úhradu nákladů, které byly vynaloženy podle odstavce 5.

(3) V dohodě musí být uveden název zaměstnavatele, je-li právnickou osobou, nebo jméno, popřípadě jména a příjmení zaměstnavatele, je-li fyzickou osobou, k níž se zaměstnanec dočasně přiděluje, den, kdy dočasné přidělení vznikne, druh a místo výkonu práce a doba, na kterou se dočasné přidělení sjednává. V dohodě může být sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad; ustanovení § 34a tím není dotčeno. Dohoda musí být uzavřena písemně.

(4) Po dobu dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli ukládá zaměstnanci jménem zaměstnavatele, který zaměstnance dočasně přidělil, pracovní úkoly, organizuje, řídí a kontroluje jeho práci, dává mu k tomu účelu závazné pokyny, vytváří příznivé pracovní podmínky a zajišťuje bezpečnost a ochranu zdraví při práci zaměstnavatel, ke kterému byl zaměstnanec dočasně přidělen. Tento zaměstnavatel nesmí vůči dočasně přidělenému zaměstnanci činit právní úkony jménem zaměstnavatele, který zaměstnance dočasně přidělil.

(5) Po dobu dočasného přidělení poskytuje zaměstnanci mzdu nebo plat, popřípadě též cestovní náhrady zaměstnavatel, který zaměstnance dočasně přidělil.

(6) Pracovní a mzdové nebo platové podmínky zaměstnance dočasně přiděleného k jinému zaměstnavateli nesmějí být horší, než jsou nebo by byly podmínky srovnatelného zaměstnance zaměstnavatele, k němuž je zaměstnanec dočasně přidělen.

(7) Dočasné přidělení podle odstavců 1 až 5 končí uplynutím doby, na kterou bylo sjednáno. Před uplynutím této doby končí dočasné přidělení dohodou smluvních stran pracovní smlouvy nebo výpovědí dohody o dočasném přidělení z jakéhokoliv důvodu nebo bez uvedení důvodu s patnáctidenní výpovědní dobou, která začíná dnem, v němž byla výpověď doručena druhé smluvní straně. Dohoda o ukončení dočasného přidělení nebo výpověď této dohody musí být písemné.

(8) Úpravu dočasného přidělení je zakázáno použít na agenturní zaměstnávání.

(9) Úprava dočasného přidělení se nepoužije v případech prohlubování nebo zvyšování kvalifikace¹¹⁰).

¹¹⁰) Například § 24 odst. 2 zákona č. 563/2004 Sb., § 22 zákona č. 95/2004 Sb., § 51 a 54 zákona č. 96/2004 Sb.

2. Stručné srovnání dočasného přidělení a agenturního zaměstnávání

V případě přidělení koná zaměstnanec po dobu tohoto přidělení práci pro dočasného zaměstnavatele, na základě jeho příkazů a na jeho odpovědnost, i když mu pracovní úkoly ukládá dočasný zaměstnavatel jménem zaměstnavatele právního/přidělovacího. Je tedy možné konstatovat, že institut dočasného přidělení je institutem do určité míry podobným agenturnímu zaměstnávání (ustanovení § 307a až § 309 zákoníku práce), ale obsahuje některé podstatné rozdíly:

- dočasné přidělení může být se zaměstnancem sjednáno nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru přiděleného zaměstnance, tj. prakticky nelze sjednat pracovní poměr se zaměstnancem za účelem toho, aby byl zaměstnanec přidělen na práci k jinému zaměstnavateli,
- k dočasnému přidělení může dojít výhradně v dohodě se zaměstnancem, tzn. dohoda obecně není mezi zaměstnavateli (ale se zaměstnancem), a zákoník práce umožňuje oběma stranám tuto dohodu bez udání důvodů vypovědět s 15denní výpovědní dobou (odst. 7) nebo se kdykoli dohodnout na jejím ukončení,
- není stanovena doba, na kterou má být toto dočasné přidělení uskutečněno, nicméně nelze sjednat (dohodnout) dobu neurčitou, jelikož se jedná o „dočasné“ přidělení,
- není nutné mít povolení MPSV,
- jde o bezúplatné přidělení, tzn. nelze k přeúčtovaným nákladům aplikovat žádnou ziskovou marži nebo účtovat jakékoli dodatečné náklady nad výši nákladů dle §43a odst. 5 zákoníku práce.

3. Pravidla pro dočasné přidělení zaměstnance

Přidělování zaměstnanců k výkonu práce u jiného zaměstnavatele má dle §43a zákoníku práce i další specifická pravidla, z nichž některá jsou uvedena níže:

- dohoda o přidělení zaměstnance musí být v písemné formě a v odst. 3 jsou uvedeny náležitosti této dohody,
- v odst. 3 je také upravena možnost vysílat přiděleného zaměstnance na pracovní cesty, pokud to s ním bylo dohodnuto (§ 42 zákoníku práce),
- ustanovení odst. 4 až 6 upravuje podmínky, za kterých zaměstnanec koná práci u zaměstnavatele, k němuž je přidělen. V poslední větě odst. 4 je omezena pravomoc dočasného zaměstnavatele v tom smyslu, že nesmí vůči zaměstnanci

činit právní úkony jménem jeho zaměstnavatele (zejména nesmí mu dát výpověď nebo s ním uzavřít dohodu o skončení pracovního poměru apod.),

- ustanovení odst. 5 a 6 stanoví povinnost zaměstnavatele odměňovat přiděleného zaměstnance stejně nebo i lépe než zaměstnance konající tutéž nebo obdobnou práci u dočasného zaměstnavatele, i když se způsob odměňování liší, stejné ustanovení platí pro pracovní podmínky zaměstnance. (V praxi tedy může nastat komplikovaná situace, že právní zaměstnavatel, který mzdu zaměstnanci vyplácí, by měl tuto skutečnost zohlednit v poskytované odměně. Na přiděleného zaměstnance se vztahuje kolektivní smlouva platná u jeho právního zaměstnavatele. S ohledem na uvedené by měly být otázky odměňování a pracovních podmínek s přiděleným zaměstnancem jednoznačně sjednány v dohodě o dočasném přidělení.)

Z pohledu pracovního práva dochází k řadě otázek, týkajícím se např. formulace přidělení k „jinému zaměstnavateli“ či chybějící úpravy rozvrhování pracovní doby, vedení její evidence a nařizování dovolené. Lze tedy předpokládat, že dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli bude řešeno uzavřením dvou dohod:

1. zákoníkem práce požadovaná dohoda mezi právním zaměstnavatelem a jeho zaměstnancem, na základě které dochází k dočasnému přidělení, jelikož zaměstnavatel nemůže přidělit svého zaměstnance jednostranně k jinému zaměstnavateli bez souhlasu zaměstnance, tzn. bez existence dohody dle §43a zákoníku práce, a

2. dohoda uzavřená mezi zaměstnavateli (např. dohoda o vzájemné výpomoci apod.), ve které budou smluvně sjednány detaily dočasného přidělení zaměstnance/ů jednoho zaměstnavatele k jinému zaměstnavateli (např. počet přidělených zaměstnanců, doba přidělení, odměna přiděleného zaměstnance, jeho pracovní podmínky, čerpání dovolené, ujednání vymezující práci a úplatu za přidělení, která je obecně refundací mzdy a příslušného pojistného na veřejnoprávní pojištění, aj.), jakož i další podmínky pro dočasné přidělení zaměstnance.

4. Dočasné přidělení zaměstnance z daňového pohledu

Z pohledu daňového však institut přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli přinesl řadu otázek, jejichž možné řešení je níže uvedeno:

4.1. Daň z příjmů právnických osob

Z ustanovení § 43a odst. 2 zákoníku práce vyplývá, že za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli nesmí být poskytována úplata, a to s výjimkou úhrady nákladů, které byly vynaloženy podle odst. 5 téhož paragrafu. Podle prostého textu tohoto ustanovení se jedná o mzdu nebo plat, případně též cestovní náhrady.

Náklady vynaložené dle odst. 5

Zákoník práce ani žádný výkladový pokyn nedefinuje, zdali do úhrady nákladů dle § 43a odst. 5 lze započítat i další náklady související s pracovním poměrem, jako jsou např. odvody na sociální a zdravotní pojištění hrazené za zaměstnance jeho zaměstnavatelem, případně jiné složky odměny. Ačkoliv při striktně gramatickém výkladu citovaného ustanovení by do úhrady nákladů měla vstoupit pouze mzda či

plat dočasně přiděleného zaměstnance (odhlédneme-li od cestovních náhrad), z ekonomického hlediska tento postup nedává smysl. Při dočasném přidělení zaměstnance by do úhrady nákladů dle § 43a odst. 5 měla vstoupit *mzda nebo plat, včetně jejich náhrad, sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, bonusy a benefity vyplývající z pracovní smlouvy uzavřené mezi dočasně přiděleným zaměstnancem a právním zaměstnavatelem, plnění vyplývající z kolektivní smlouvy nebo interních předpisů právního zaměstnavatele¹, jakož i další náklady související s pracovním právním vztahem mezi zaměstnancem a právním zaměstnavatelem², a dále též cestovní náhrady.*

Zákoník práce se žádným způsobem nevyjadřuje k otázce toho, jaké náklady mohou vznikat v souvislosti s dočasným přidělením zaměstnance ekonomickému zaměstnavateli (s výjimkou mzdy nebo platu, kde zákoník práce tuto povinnost jednoznačně přiznává právnímu zaměstnavateli). Domníváme se však, že nic nebrání tomu, aby si právní a ekonomický zaměstnavatel dohodli, které náklady související s pracovním poměrem dočasně přiděleného zaměstnance který zaměstnavatel ponese tak, jak je taková dohoda zjevně možná u cestovních náhrad. Domníváme se proto, že i jiné náklady, které mohou ekonomickému zaměstnavateli vzniknout v souvislosti s dočasným přidělením zaměstnance mohou být za splnění standardních podmínek daných zákonem o daních z příjmů (zejm. § 24 a § 25 ZDP) daňově uznatelnými náklady ekonomického zaměstnavatele.

Úplata za dočasné přidělení

Dle § 43a odst. 2 zákoníku práce právní zaměstnavatel nemůže účtovat ekonomickému zaměstnavateli ke mzdovým nákladům zaměstnance ziskovou ani žádnou jinou přírážku, jak je obvyklé při agenturním zaměstnávání nebo mezinárodním pronájmu pracovní síly.

U agenturního zaměstnávání je rozdíl mezi úplatou za zaměstnance od ekonomického zaměstnavatele a vyplácenou mzdou hlavním zdrojem zisku právního zaměstnavatele, tedy agentury. V případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je účtování ziskové přírážky nad mzdové náklady obvyklé. Pokud dochází k mezinárodnímu pronájmu pracovní síly mezi spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nedochází mezi nimi v souladu s principem tržního odstupu obvykle k poskytování jakékoliv formy služeb pouze za cenu nákladů, mezinárodní pronájem pracovní síly je prakticky přeshraničním agenturním zaměstnáváním.

Pro posouzení, kdy se jedná o dočasné přidělení zaměstnance dle § 43a zákoníku práce a přírážku účtovat nelze, a kdy o agenturní zaměstnávání dle § 308 a § 309 zákoníku práce nebo o mezinárodní pronájem pracovní síly, jak jej definuje Pokyn Ministerstva financí České republiky D-151, a přírážku účtovat lze, je nezbytné určit, z jakých důvodů a za jakým účelem k poskytnutí zaměstnance dochází.

¹ Např. náklady související s poskytnutím služebního automobilu, i pro soukromé účely

² Např. náklady na vedení mzdové agendy

Prvním faktorem je předmět podnikání právního zaměstnavatele. K dočasnému přidělení může dojít pouze tehdy, není-li poskytování zaměstnanců předmětem podnikatelské činnosti právního zaměstnavatele. Výjimku by tvořilo pouze dočasné přidělení kmenového zaměstnance agentury práce jiné agentuře práce v rámci vzájemné výpomoci.

Pravděpodobně klíčovým faktorem určujícím, že se jedná o dočasné přidělení, je benefit plynoucí právnímu zaměstnavateli z dočasného přidělení. Obvykle tímto benefitem může být dočasné uvolnění zaměstnance, který není pracovním vytížený, a jako výhodnější se jeví jeho přidělení jinému zaměstnavateli za úplatu ve výši nákladů na zaměstnance. Jiným benefitem dočasného přidělení zaměstnance pro jeho právního zaměstnavatele může být zájem o získání zkušeností a praxe pro zaměstnance z jiného prostředí či ze zahraničí.

Při agenturním zaměstnávání nebo mezinárodním pronájmu pracovní síly nemá právní zaměstnavatel z tohoto pronájmu žádný jiný benefit než kladný rozdíl mezi úplatou od ekonomického zaměstnavatele a uhrazenými náklady na tohoto zaměstnance. Při dočasném přidělení by ale mělo platit, že právní zaměstnavatel sleduje přidělením zaměstnance jiné cíle (např. uvolnění nevytíženého zaměstnance) než zisk z dočasného poskytnutí pracovní síly. Navíc právní zaměstnavatel nesmí vykonávat pronájem pracovní síly v rámci své podnikatelské činnosti a dočasné přidělení realizuje ad hoc s ohledem na specifické personální otázky vztahující se ke konkrétnímu zaměstnanci. Za těchto okolností je oprávněné, aby nedocházelo ze strany právního zaměstnavatele k účtování přírážky nad mzdové náklady přiděleného zaměstnance. Tento princip by se měl shodně vztahovat na dočasné přidělení zaměstnance jak mezi spojenými, tak i nespojenými osobami. Pokud jsou právní/přidělovací zaměstnavatel a ekonomický zaměstnavatel spojenými osobami ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, je považována úhrada za přiděleného zaměstnance ve výši dle §43a odst. 5 zákoníku práce za obvyklou.

Závěr 4.1.:

- a) Pro ekonomického zaměstnavatele je úhrada právnímu/přidělovacímu zaměstnavateli za přiděleného zaměstnance daňově uznatelným nákladem. Pokud některé náklady související s dočasným přidělením zaměstnance hradí přímo ekonomický zaměstnavatel, jsou i tyto náklady pro ekonomického zaměstnavatele daňově uznatelné (při dodržení standardních podmínek pro daňovou uznatelnost nákladů daných zákonem o daních z příjmů).
- b) Pokud jsou právní/přidělovací zaměstnavatel a ekonomický zaměstnavatel spojenými osobami ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, je považována úhrada za přiděleného zaměstnance ve výši dle §43a odst. 5 zákoníku práce za obvyklou.

4.2. Daň z příjmů fyzických osob

Plátce příjmu

Plátcem příjmu přiděleného zaměstnance je jeho právní zaměstnavatel (tzn. přidělovací zaměstnavatel). Ve smyslu legislativní zkratky uvedené v §6 odst. 2 ZDP zůstává tedy obecně přidělovací/právní zaměstnavatel „zaměstnavatelem“ pro účely DPFO.

Pokud je přidělující/právní zaměstnavatel osobou se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí a ekonomický zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec přidělen, je českým daňovým rezidentem, stává se tento český ekonomický zaměstnavatel „zaměstnavatelem“ ve smyslu legislativní zkratky dle §6 odst. 2 ZDP. Jelikož však úhrada tohoto „zaměstnavatele“ osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí nemůže obsahovat i částku za zprostředkování (ve smyslu ust. §43a odst. 5 zákoníku práce), nelze považovat za příjem zaměstnance 60% z celkové úhrady zahraničnímu právnímu/přidělujícímu zaměstnavateli. Český ekonomický „zaměstnavatel“ by tedy měl zdaňovat příjem přiděleného zaměstnance dle skutečné odměny hrazené zahraničním právním/přidělujícím zaměstnavatelem.

Cestovní náhrady

V souvislosti se zavedením institutu dočasného přidělení byla novelizována také ustanovení části sedmé zákoníku práce „Náhrada výdajů v souvislosti s výkonem práce“. Ve smyslu ust. §152 písm. e) zákoníku práce cestovními výdaji jsou nově i výdaje, které vzniknou zaměstnanci při dočasném přidělení (§43a). V §165 zákoníku práce je uvedeno, že při dočasném přidělení do jiného místa výkonu práce, než bylo sjednáno v pracovní smlouvě, které je současně odlišné od bydliště zaměstnance, přísluší zaměstnanci náhrady ve výši a za podmínek stanovených v §157 až 164 a to obecně jako při pracovní cestě.

Ve smyslu §174 zákoníku práce se při poskytování cestovních náhrad postupuje podle části sedmé hlavy II s dále stanovenými odchylkami. Jelikož v hlavě III „Poskytování cestovních náhrad zaměstnanci zaměstnavatele, který je uveden v §109 odst. 3“ již nedošlo k uvedení žádné odchylky či jiné specifikaci u poskytování náhrad při dočasném přidělení tak, jak je např. v §177 uvedeno pro náhrady při přijetí a přeložení, lze jednoznačně dovodit, že i zaměstnavatel, který je uveden v §109 odst. 3 je povinen v případě přidělení zaměstnance poskytovat cestovní náhrady dočasně přidělenému zaměstnanci ve smyslu §165 zákoníku práce. Ve smyslu §151 zákoníku práce je totiž zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce. Lze tedy konstatovat, že ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP předmětem daně nejsou náhrady poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci v rozsahu a ve výši dle §165 zákoníku práce, a to náhrady při přeložení a dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli. Základním rozdílem uplatňování náhrad při přeložení a dočasném přidělení zaměstnance je ustanovení §177 odst. 2 zákoníku práce, které stanoví omezení doby, po kterou lze náhrady při přeložení poskytovat.

Ve smyslu §43a odst. 5 zákoníku práce je možné, aby po dobu dočasného přidělení poskytoval cestovní náhrady buď právní/přidělující zaměstnavatel nebo i ekonomický zaměstnavatel, tj. zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec přidělen.

U zaměstnance, který je dočasně přidělen k jinému zaměstnavateli a který je vyslán na pracovní cestu a obdrží cestovní náhrady od svého právního /přidělujícího zaměstnavatele nebo i od ekonomického zaměstnavatele, ke kterému byl přidělen, nebudou tyto náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem práce ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP považovány za předmět daně tohoto zaměstnance. Cestovní náhrady jiné nebo vyšší než umožněné ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP bude zdaňovat plátce tohoto zdanitelného příjmu, kterým může být

právní/přidělovací zaměstnavatel i ekonomický zaměstnavatel, ke kterému je zaměstnanec přidělen.

Závěr 4.2.:

- a) Plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti je obecně právní/přidělovací zaměstnavatel. V případě, že právní/přidělovací zaměstnavatel je zahraničním subjektem, přecházejí povinnosti plátce příjmů ze závislé činnosti na českého ekonomického zaměstnavatele, avšak nelze použít stanovení výše příjmů ze závislé činnosti ve výši 60% z uhrazené částky právnímu/přidělovacímu zaměstnavateli, pokud úhrada právnímu/přidělovacímu zaměstnavateli neobsahuje částku za zprostředkování.
- b) Cestovní náhrady dočasně přidělenému zaměstnanci ve smyslu §152 zákoníku práce včetně náhrad při dočasném přidělení dle §165 zákoníku práce nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 7 písm. a) ZDP, a to bez ohledu na skutečnost, zda tyto cestovní náhrady vyplácí právní/přidělovací zaměstnavatel nebo ekonomický zaměstnavatel.
- c) Pokud přiděleného zaměstnance vyšle ekonomický zaměstnavatel na pracovní cestu, budou mít cestovní náhrady obvyklý režim cestovních náhrad při pracovní cestě.

4.3. DPH

Klíčovou otázkou pro určení režimu DPH je skutečnost, zda se ve vztahu mezi dvěma zaměstnavateli jedná o poskytnutí služby za úplatu v rámci ekonomické činnosti, když poskytnutím služby je prakticky vše, co není dodáním zboží. Obecně pak platí, že poskytnutí pracovní síly je považováno za poskytnutí služby, které je předmětem DPH (doloženo i ustálenou judikaturou ESD).

V případě dočasného přidělení zaměstnance však § 43a odst. 2 zákoníku práce výslovně zakazuje poskytovat úplatu za dočasné přidělení zaměstnance, připouští pouze úhradu nákladů, které právní zaměstnavatel na přiděleného zaměstnance vynaložil. Zákoník práce tak v případě dočasného přidělení zaměstnance prakticky nepřipouští tvorbu přidané hodnoty jako základního prvku podnikatelské činnosti. Odlišuje tímto dočasné přidělení zaměstnance od tzv. agenturního zaměstnání, které beze sporu DPH podléhá.

Zákoník práce tedy eliminuje situace, kdy právní zaměstnavatel může z přidělení zaměstnance dosáhnout zisku, umožňuje pouze úhradu (části) nákladů. Poskytnutí této náhrady nákladů tak nepředstavuje skutečnou úplatu (protiplnění) za plnění, a tento vztah tedy nespadá do předmětu DPH.

Podobný závěr už v předchozích letech MF ČR uveřejnilo ve své informaci k Uplatňování zákona o DPH při poskytnutí pracovní síly (informace ze dne 16.7.2004, uveřejněná na http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_1209.html?year=0), citujeme:

„...V takovém případě refundace nákladů za zaměstnance podle těchto předpisů, jestliže neexistuje mezi zaměstnavatelem a osobou, ke které byl zaměstnanec dočasně přidělen, obchodně závazkový vztah o poskytnutí pracovníka, není předmětem daně, protože se nejedná o poskytnutí služby za úplatu...“

Při dodržení podobných pravidel, jaká se uplatňují na dočasné přidělení zaměstnance podle českého zákoníku práce, není daný vztah považovaný za poskytnutí služby pro účely DPH spočívající v poskytování pracovní síly rovněž v jiných státech EU, např. Irsku³ nebo ve Velké Británii⁴.

Navrhujeme tedy, aby byla potvrzena původní interpretace, tedy že:

- a) úhrada nákladů, poskytnutá při splnění podmínky dle § 43a odst. 2 zákoníku práce, není úplatou zdanitelné plnění a nepodléhá tedy odvodu DPH
- b) dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli není předmětem DPH.

Pro úplnost bychom chtěli konstatovat, že pokud ekonomický zaměstnavatel v souvislosti s přiděleným zaměstnancem vynaloží náklady jako např. náklady na ubytování nebo jiné náklady při pracovní cestě přiděleného zaměstnance či náklady při přidělení formou přímého nákladu (tj. ekonomický zaměstnavatel přijme např. ubytování či přepravní službu), je i ekonomický zaměstnavatel oprávněn při splnění obecných podmínek nárokovat si odpočet DPH u těchto nákladů.

Závěr 4.3.:

- a) Úhrada nákladů, poskytnutá při splnění podmínky dle § 43a odst. 2 zákoníku práce, není úplatou zdanitelné plnění a nepodléhá tedy odvodu DPH.
- b) dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli není zdanitelným plněním.
- c) Z cestovních náhrad hrazených ekonomickým zaměstnavatelem přidělenému zaměstnanci, v případech, kdy tyto plnění pořídil přímo ekonomický zaměstnavatel (např. náklad na hotelové ubytování, náklady na jízdné apod.) může obecně ekonomický zaměstnavatel nárokovat odpočet DPH na vstupu.

³ Viz <http://www.revenue.ie/en/practitioner/ebrief/archive/2007/no-142007.html>,

zejména: „...Many EU countries have sought to address this situation by treating the local entity as the de facto employer, notwithstanding that the executives remain under contracts of employment with the foreign employer company. As there is no "Vatable supply" as between employer and employee, there is then no basis for a reverse charge liability...“, tj. „...Mnohé členské státy našly řešení pro tuto situaci v tom, že považovaly lokální subjekt za „faktického“ zaměstnavatele bez ohledu na skutečnost, že vedoucí pracovník zůstává smluvně vázán k zahraniční společnosti. Protože mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem se nejedná o poskytnutí služby, která by byla předmětem DPH, neexistuje důvod, proč na podobné vztahy uplatňovat reverse charge...“

⁴ Viz

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000871&propertyType=document, zejména část 4.B Secondment of staff by businesses other than employment business (tj. poskytování pracovníků podniky jinými než pracovními agenturami)

5. Závěr

Navrhujeme, aby byla potvrzena správnosti výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPPO, DPFO i DPH. Závěry se stanoviskem GFŘ by měly být vhodným způsobem zveřejněny.

Stanovisko GFŘ k dani z příjmů:

K návrhu závěru 4.1.a):

Pro daňové řešení problematiky dočasného přidělení zaměstnance je důležité vymezení pojmů obsažených v příslušných ustanoveních pracovněprávních předpisů (zejména § 43a zákoníku práce), ze kterých mimo jiné vyplývá, že:

- ačkoliv to zákoník práce výslovně neřeší, lze předpokládat v případě využití institutu dočasného přidělení zaměstnance podle § 43a zákoníku práce, mimo jiné, ujednání mezi právním a ekonomickým zaměstnavatelem přinejmenším ohledně úhrady nákladů, které vynaložil právní zaměstnavatel na svého zaměstnance za výkon práce u ekonomického zaměstnavatele nebo v souvislosti s ním (refundace nákladů),

- předmětem refundace mohou být veškeré náklady, které vynaložil právní zaměstnavatel v souvislosti s výkonem práce svého zaměstnance v době přidělení k ekonomickému zaměstnavateli, včetně výdajů, které souvisí se zajištěním pracovních, mzdových a platových podmínek též s ohledem ke „srovnatelnému zaměstnanci“,

- právní zaměstnavatel může od ekonomického zaměstnavatele požadovat v souladu s § 43a odst. 5 zákoníku práce i jiné náklady, které souvisejí s výkonem práce zaměstnance pro ekonomického zaměstnavatele a mají přímou vazbu na výkon práce dočasně přiděleného zaměstnance jako např. úhradu sociálního a zdravotního pojištění hrazeného za zaměstnance z vyměřovacího základu právním zaměstnavatelem, jiné složky odměny přiděleného zaměstnance, benefity vyplývající ze smluvního ujednání (kolektivní smlouva) nebo stanovené vnitřním předpisem, bonusy, ale také náklady související s poskytnutím služebního automobilu i pro soukromé účely (bude-li vozidlo využíváno i ke služebním účelům u ekonomického zaměstnavatele), pokud takové plnění vyplývá ze smluvního ujednání mezi právním zaměstnavatelem a dočasně přiděleným zaměstnancem (kolektivní smlouva, vnitřní předpis).

Na základě výše uvedeného lze dovodit, že pokud ekonomický zaměstnavatel bude hradit právnímu zaměstnavateli náklady specifikované v § 43a odst. 5 zákoníku práce, příp. jiné náklady, které souvisejí s výkonem práce přiděleného zaměstnance, a tyto náklady budou mít přímou vazbu na výkon práce dočasně přiděleného zaměstnance a splní podmínky pro daňovou uznatelnost podle ZDP, lze je u ekonomického zaměstnavatele uznat jako daňové.

Pokud náklady na příznivé pracovní podmínky, bezpečnost a ochranu zdraví při práci (§ 43a odst. 4 zákoníku práce) souvisejí s dočasným přidělením zaměstnance hradí ekonomický zaměstnavatel přímo a tyto náklady mají přímou a bezprostřední vazbu na výkon práce dočasně přiděleného zaměstnance, vyplývají

z příslušných ustanovení pracovně právních předpisů a splní podmínky pro daňovou uznatelnost podle ZDP, lze je u ekonomického zaměstnavatele uznat jako daňové.

Pro úplnost je nutné dodat, že institut dočasného přidělení zaměstnance a institut agenturního zaměstnávání se od sebe zásadně liší svým účelem, nikoliv jen podmínkami. Účelem agenturního zaměstnávání je zprostředkovat (zajistit) uchazeči (zaměstnanci) zaměstnání u uživatele. Účelem dočasně přiděleného zaměstnance k jinému zaměstnavateli je řešení situace, kdy právní zaměstnavatel po přechodnou dobu zpravidla z provozních důvodů, nemá možnost přidělovat zaměstnanci sjednanou, popřípadě ani jinou práci a proto mu zajistil dočasné přidělení k výkonu práce u jiného zaměstnavatele.

K návrhu závěru 4.1.b):

S ohledem na výše uvedené stanovisko GFŘ k bodu 4.1. písm. a) lze souhlasit se závěrem předkladatele.

K návrhu závěru 4.2.a):

Souhlas s názorem předkladatele.

K návrhu závěru 4.2.b):

Lze souhlasit za předpokladu dodržení následujících podmínek:

- zaměstnanci nemohou být poskytnuty dvojí náhrady za tytéž dny,
- posouzení dle § 43a odst. 3 zákoníku práce – tj. sjednané pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad. Pokud bude sjednané pracoviště pro účely cestovních náhrad v místě přidělení, pak zaměstnanec v souladu s § 43a odst. 5 zákoníku práce nemá nárok na cestovní náhrady při cestě od právního zaměstnavatele k jinému zaměstnavateli.

K návrhu závěru 4.2.c):

Souhlas se závěrem předkladatele.

Stanovisko GFŘ k DPH:

V příspěvku je uvedeno úplné znění nového ustanovení § 43a zákoníku práce, podle kterého nesmí být za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli poskytována úplata, s výjimkou - resp. neplatí to ovšem pro úplatu ve výši zákonem regulované omezením na možnost refundace mzdových nákladů. Současně je v bodu 3. logicky správně dovozena existence 2 dohod pro dané případy, a to vedle dohody právního zaměstnavatele se zaměstnancem i dohoda mezi oběma zaměstnavateli, např. jako dohoda o vzájemné výpomoci. Jelikož všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti, považuje ZDPH za poskytnutí služby, nutno připustit, že smluvně dohodnutá „vzájemná výpomoc“ obou zaměstnavatelů může být zdanitelným plněním. Předpokladem je úplatnost takové „výpomoci“ (služby). Proběhne-li mezi oběma zaměstnavateli protiplnění za poskytnutého zaměstnance mělo by jít v zásadě vždy o předmět daně. Úplata mezi zaměstnavateli v obecné poloze sice je zákonem zapovězena, avšak současně se výslovně připouští pokud půjde o nahrazení relativně přesně vymezené nákladové položky dotčené služby.

Úhrada nákladů na zaměstnance hrazená striktně ve smyslu dotčených ustanovení zákoníku práce zaměstnavatelem, u kterého je zaměstnanec přidělen, zaměstnavateli který ho přidělil, není úplatou za zdanitelné plnění. Refundované náklady jsou ve světle zacílení vyplývající z textu regulatorní úpravy zákoníku práce (§ 43a odst 2) výrazem hodnoty práce, kterou poskytl zaměstnanec zaměstnavateli, ke kterému byl přidělen. Vzhledem k zákonné úpravě v zákoníku práce lze tyto příjmy chápat jako příjmy na základě pracovně-právního vztahu, které se dle § 5 odst. 2 ZDPH nepovažují za ekonomickou činnost. Přeúčtování nákladů na zaměstnance by nemělo být proto považováno za úplatu za zdanitelné plnění, protože mezi oběma zaměstnavateli nevzniklo zdanitelné plnění, jehož by úhrada mzdových a jiných nákladů mohla být protiplněním, jde-li o prostou refundaci nákladů dle jmenovaných ustanovení zákoníku práce.