

Ministerstvo financí
Odbor 25
Referent: dr. Tůma, l. 3222
čj. 251/3 531/97

Pokyn D- 151 k zajištění jednotného postupu při uplatňování
§ 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb.

Ministerstvo financí v souvislosti s novelou § 6 odst.2 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., v platném znění, s cílem zajistit jednotný postup, sděluje :

1. Novela zákona o daních z příjmů č.316-1996 Sb. v § 6 odst.2 blíže definuje výraz "zaměstnavatel" jako daňového rezidenta, který zaměstnává pracovníky, kteří mají formálně právně uzavřen pracovní poměr s daňovým nerezidentem - pronajímatelem pracovní síly - , jehož prostřednictvím jsou jim příjmy za práci vypláceny. Jde o tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, kdy daňový nerezident poskytuje pracovníky na práci v České republice, ale práci sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky, jak by tomu naopak bylo v případech poskytnutí služby na území ČR. 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.

2. Nejčastějšími znaky a okolnostmi mezinárodního pronájmu pracovní síly jsou:

- a) zaměstnavatel určuje (objednává) množství, kvalifikaci a další požadavky na pracovníky (věk, pohlaví atd.), určuje dobu, po niž je bude potřebovat,
- b) zaměstnavatel ukládá přímo či nepřímo úkoly, řídí a kontroluje pracovníky,
- c) práce je vykonávána na místě, které určuje zaměstnavatel a které je pod jeho kontrolou a odpovědností,
- d) odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo jiným způsobem, z něhož lze zjistit souvislost mezi odměnou pronajímatele a příjmem vypláceným zaměstnanci,
- e) nářadí a materiál jsou pracovníkům poskytovány zaměstnavatelem.

Výše uvedené znaky jsou pouze příkladné a nemusí být vždy v konkrétních případech naplněny všechny, např. znak ad e) není dán nebo znak

ad d) lze jen obtížně vysledovat. Znaky ad d) a ad b) lze označit jako za zásadní a rozhodující pro charakterizovaný stav.

3. 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 následujících 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.

V odůvodněných případech lze pro stanovení daňové povinnosti využít i ustanovení §31 odst.5 nebo odst.7 zákona o správě daní a poplatků.

4. Novela zákona o daních z příjmů v § 6 odst.2 nepředstavuje zásadní změnu v přístupu k problematice zdaňování tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly oproti předchozímu stavu zákonné úpravy, kdy při věcně správné interpretaci ustanovení § 6 odst.1 písm.a) první věta, kde se hovoří o výkonu práce poplatníka "pro plátce příjmu a o dbání příkazu plátce", bylo možno rozlišit osobu skutečného zaměstnavatele od zaměstnavatele formálně právního.

V případech vykazujících znaky mezinárodního pronájmu pracovní síly, existujících před účinností citované novely § 6 zákona o daních z příjmů, se považuje daňová povinnost za vypořádanou i tehdy, došlo-li k tomu na základě daňového příznání poplatníka nebo na základě úkonu pronajímatele.

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.

Nebyla-li v rozporu se zákonem o daních z příjmů a mezinárodními smlouvami daň vypořádána v rámci žádného z výše uvedených způsobů, vyměří se daň podle platných předpisů.

V Praze dne 10.1.1997

Ing. Jan Klak v.r.

I. náměstek ministra