

Mezinárodní zdanění

Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.



Téma :

Zdaňování příjmů nonrezidentů ze zdrojů v ČR

- 1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta**
- 2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů**
- 3. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.**

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

Zahraniční fyzické a právnické osoby, které nejsou rezidenty ČR, mají daňovou povinnost z příjmů, jejichž zdroj se nachází na území ČR. Za příjmy ze zdrojů na území ČR se považují příjmy uvedené v § 22 odst. 1 ZDP, a to:

- 1) **příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny;**
- 2) **příjmy ze závislé činnosti** (zaměstnání), která je vykonávána na území ČR nebo na palubách lodí či letadel provozovaných rezidenty ČR;
- 3) **příjmy ze služeb** (s výjimkou provádění stavebně montážních projektů) poskytovaných na území ČR;
- 4) **příjmy z poradenství** (obchodního, technického nebo jiného) poskytovaného na území ČR;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

- 5) **příjmy z řídicí a zprostředkovatelské činnosti** a obdobných činností poskytovaných na území ČR;
- 6) **příjmy z prodeje nemovitostí** umístěných na území ČR a práv s nimi spojených;
- 7) **příjmy z užívání nemovitostí** (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR;
- 8) **příjmy z nezávislé činnosti** vykonávané na území ČR (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňové či účetního poradce a podobných profesí);
- 9) **příjmy z osobně vykonávané činnosti** na území ČR nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

10) příjmy z úhrad od rezidentů ČR a od stálých provozoven nonrezidentů, kterými jsou:

- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu **průmyslového vlastnictví**, počítačových programů (**software**), výrobně **technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how)**;
- náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému;
- podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

- **úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček** a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů (podle zákona o podnikání na kapitálovém trhu);
- **příjmy z užívání movité věci** nebo její části umístěné na území ČR;
- **tantiémy** (odměny členů statutárních orgánů a jiných orgánů právnických osob);
- **příjmy z prodeje movitých věcí**, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, investičních nástrojů, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje podílu na obchodní společnosti nebo družstva se sídlem na území ČR;

1. Identifikace zdrojů příjmů nonrezidenta

- **výhry** v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží;
- **výživné a důchody**; příjmy plynoucí společníkovi v souvislosti se snížením základního kapitálu;
- **příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením.**

Ostatní zde neuvedené příjmy se nonrezidentům nezdaňují.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

V daňové praxi se uplatňují **2 techniky výběru daně a režimy zdaňování od nonrezidentů**, a to:

- 1) srážkou daně prostřednictvím plátce daně** (zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně) z příjmu (hrubé částky) plátcem daně u zdroje sazbou daně, a to:
 - podle mezinárodní smlouvy;
 - podle tuzemského předpisu.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

2) výběr daně prostřednictvím přiznání k dani se zajištěním daně.

V případě srážkové daně (1) se uplatňují sazby uvedené v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, např. ve výši 5 %, 10 %, 12,5 %, 15 %, 25 % (licenční poplatky, dividendy, úroky). Jde o maximální sazby daně, které lze uplatnit ve státě zdroje.

Podle tuzemského předpisu [§ 36 odst. 1 písm. a), b)ZDP] se uplatňují sazby 5 % a 15 %.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Sazbou 5 % podle tuzemského předpisu (ZDP) se zdaňují:

- **příjmy z nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.**

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Zvláštní sazbou daně 15 % se zdaňují tyto příjmy (rezidentů i nerezidentů) :

- **z účasti v akciové společnosti a z podílu na zisku z podílového listu** (tzv. dividendový příjem);
- **u fyzických osob z rozdílu mezi vyplacenou jmenovitou hodnotou dluhopisu** včetně vkladního listu nebo vkladu na roveň postaveného **a emisním kursem při jejich vydání**, ze směnky vystavené bankou k zajištění pohledávky vzniklé z vkladu věřitele, vkladního listu a vkladu mu na roveň postavenému, s výjimkou úrokového příjmu z dluhopisu vydaného v zahraničí poplatníkem se sídlem v ČR nebo Českou republikou plynoucího poplatníkovi (fyzické osobě-rezidentu ČR);

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- **z podílu na zisku, z účasti na společnosti s ručením omezeným, z účasti komanditisty na komanditní společnosti;**
- **z podílu na zisku a obdobného plnění z členství v družstvu;**
- **z podílu na zisku tichého společníka;**
- **z vypořádacího podílu** při zániku účasti společníka v s.r.o., komanditisty v k.s. a při zániku členství v družstvu, **sníženého o nabývací cenu podílu** na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li poplatníkem plátcí prokázána;
- **z podílu na likvidačním zůstatku** společníka v a.s. nebo ve s.r.o., komanditisty v k.s. a člena družstva ve družstvu, **sníženého o nabývací cenu podílu** na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li poplatníkem plátcí prokázána;

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- **z vyrovnání** mimostojícímu společníkovi na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy;
- **z podílu připadajícího na podílový list při zrušení podílového fondu**, sníženého o pořizovací cenu podílového listu, je-li poplatníkem plátcí prokázána;
- **z příjmu společníka s.r.o. nebo a.s. při snížení základního kapitálu** nejvýše do částky, o kterou byl zvýšen vklad společníka nebo jmenovitá hodnota akcie při zvýšení základního kapitálu, byl-li zdrojem tohoto zvýšení zisk společnosti nebo fond vytvořený ze zisku;
- **ze zisku převedeného řídící osobě** na základě smlouvy o převodu zisku nebo ovládací smlouvy;

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- **z výher a cen v loteriích a jiných podobných hrách, v reklamních soutěžích a reklamním slosování,** s výjimkou výher a cen provozovaných na základě povolení MF nebo od daně osvobozených;
- **z cen z veřejných soutěží, ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže;**
- **z příjmů plynoucích fyzickým osobám z úroků, výher a jiných výnosů z vkladů na vkladních knížkách, z úroků z peněžních prostředků na vkladních listech na jméno a z úroků z vkladů na běžných účtech, které podle podmínek banky nejsou určeny k podnikání;**
- **z dávek penzijního připojištění snížených o státní příspěvek;**

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- z plnění ze soukromého životního pojištění;
- z vypláceného dalšího podílu v rámci transformace družstev;
- z příjmů ze závislé činnosti do výše 5 000 Kč, které jsou zdaňovány srážkovou daní;
- z příjmů z jednorázového odškodnění budoucích nároků na náhradu za ztrátu příjmu;
- z příjmu plynoucího fyzické osobě při zániku smlouvy o penzijním připojištění a smlouvy na soukromé životní pojištění ve formě odbytného;
- z příjmů autorů za příspěvek do novin, časopisů, rozhlasu nebo televize nepřesahující částku 7 000 Kč od téhož plátce měsíčně.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Sazbou 15 % se zdaňují (u nerezidentů) :

- **příjmy z činností fyzických a právnických osob poskytovaných na území ČR, a to:**
 1. příjmy ze služeb (s výjimkou stavebně-montážních projektů),
 2. příjmy z obchodního poradenství,
 3. příjmy z technického poradenství,
 4. příjmy z jiného poradenství,
 5. příjmy z řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností;

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- **příjmy z osobně vykonávané činnosti na území ČR** nebo v ČR veřejně zhodnocované činnosti vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu;
- **příjmy z nezávislé činnosti vykonávané na území ČR** (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, daňového či účetního poradce a podobných profesí);
- **příjmy z úhrad od tuzemských fyzických a právnických osob** (rezidentů ČR) a **od stálých provozoven zahraničních osob umístěných v ČR**, a to:

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (softwaru), výrobně-technických a jiných hospodářsky vy-užitečných poznatků (know-how),
2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému (rovněž příjmy autorů za příspěvek do novin, časopisů, rozhlasu a televize u jednoho plátce daně větší než 7 000 Kč za měsíc),
3. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob;

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- **příjmy z nájemného za užívání movité věci nebo její části umístěné na území ČR** (kromě nájemného u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci).

V případě výběru daně prostřednictvím přiznání k dani se zajištěním daně (2) jsou plátcí daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy, povinni srazit zajištění daně těm nonrezidentům (poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 ZDP, tj. fyzickým osobám), kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor. K zajištění daně se přistupuje u zdanitelných příjmů, z nichž není daň vybírána srážkou.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Je-li nonrezidentem fyzická osoba, pak se zajištění daně provádí ve výši:

- **1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů** podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu (podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu) **a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením;**
- **10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR (vymezených v § 22)**, s výjimkou uvedenou v předcházejícím bodě, např.

jde o:

1. příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny,
2. příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a práv s nimi spojených,
3. příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR,

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

4. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, cenných papírů vydávaných poplatníky se sídlem na území ČR, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje účasti nebo podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem v ČR,
 5. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
 6. výživné, důchody a jiné požitky;
- **15 % ze základu daně v. o. s. nebo k. s.** připadajícího na společníka v. o. s. nebo komplementáře k. s, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob..

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Je-li nonrezidentem právnická osoba, pak se zajištění daně provádí ve výši:

- **1 % z příjmů z prodeje investičních nástrojů** podle zvláštního právního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu (podle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu) **a z příjmů z úhrad pohledávky nabyté postoupením;**
- **10 % z příjmů ze zdrojů na území ČR (vymezených v § 22),** s výjimkou uvedenou v předcházejícím bodě, např. jde o:
 - 1.příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny,
 - 2.příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a práv s nimi spojených,

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

3. příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území ČR,
4. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stálé provozovny, cenných papírů vydávaných poplatníky se sídlem na území ČR, majetkových práv registrovaných na území ČR a z prodeje účasti nebo podílu na obchodní společnosti nebo družstvu se sídlem v ČR,
5. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,
6. výživné, důchody a jiné požitky;

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

- **20 % ze základu daně v. o. s. nebo k. s. připadajícího na společníka v. o. s. nebo komplementáře k.s., který je poplatníkem daně z příjmů právnických osob.**

K zajištění daně ze zdanitelných příjmů fyzických i právnických osob jsou plátcí daně povinni srazit zajištění daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, nejpozději v den, kdy o závazku účtují v souladu s platnými účetními předpisy.

Je-li záloha sražena podle § 38h ZDP (v případě vybírání a placení příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků), pak k zajištění daně nejsou plátcí povinni.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Zajištění daně se neuplatňuje v případě:

- **úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě**, kde prodejcem je nonrezident (zahraniční fyzická či právnická osoba);
- **úhrad nájemného placeného fyzickými osobami** za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Termín odvedení zajištěné částky daně je stanoven do konce následujícího měsíce za předchozí kalendářní měsíc. Současně s odvodem částky zajištěné daně je plátce povinen oznámit tento odvod správci daně (podat hlášení na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na počítačových sestavách). Na základě žádosti poplatníka (nonrezidenta) správce daně vydá „**Potvrzení o zajištění daně sražené plátcem**“. O potvrzení může poplatník požádat i prostřednictvím plátce daně. Částka zajištění daně se bez zbytečného odkladu převede z osobního daňového účtu plátce na osobní daňový účet poplatníka.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

V případě, že poplatník nepodá daňové přiznání do konce lhůty stanovené v zákonu o správě daní a poplatků (např. do 31. 3.), může místně příslušný správce daně považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátcí daně se v takovém případě považuje po uplynutí 8. měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.

Správce daně poplatníka může v odůvodněných případech rozhodnout i o zajištění nižším nebo od zajištění upustit, přičemž rozhodnutí je závazné pro plátce daně a proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

V případě, že plátce daně nesrazí zajištění daně vůbec, nebo srážku provede v nesprávné výši, předepíše mu správce daně tuto částku k přímému placení. Jestliže částku zajištění daně plátce daně včas neodvede, bude mu rovněž předepsána a vymáhána na něm jako dluh. Po úhradě daně, na kterou mělo být zajištěno, poplatníkem, nelze zajištění daně plátcí daně předepsat ani na něm vymáhat, pokud úhradu této daně poplatníkem prokáže nebo tato úhrada bude zřejmá z evidence správců daní. Penále vzniklé z důvodu nesplnění povinnosti plátce srazit a odvést zajištění daně je příjmem státního rozpočtu.

2. Techniky výběru daně a režimy zdaňování příjmů nonrezidentů

Sražené zajištění daně se po skončení zdaňovacího období započte na celkovou daňovou povinnost poplatníka, na kterou bylo zajišťováno. V případě, že nelze zajištění daně nebo jeho část započíst na celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než zajištění daně sražené plátcí daně, vznikne poplatníkovi ve výši zajištění daně sražených plátcí daně, které nelze započíst, přeplatek na dani. Při správě zajištění daně se postupuje jako při správě záloh na daň.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Jestliže daňový nonrezident zdaňuje své příjmy ze zdrojů v ČR prostřednictvím daňového přiznání, **vzniká mu v ČR registrační nebo oznamovací povinnost** (§ 33 odst. 1 a násl. ZSDP).

Nonrezident je povinen podat přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně:

1. do 30 dnů ode dne, kdy:

- v ČR obdržel povolení nebo získal oprávnění k podnikatelské činnosti, nebo
- začal provozovat jinou samostatnou výdělečnou činnost.

2. do 5 dnů ode dne zahájení dani podrobené činnosti nebo činnosti směřující k získání dani podrobených příjmů, pokud nemá na území ČR stálou provozovnu ani nemovitý majetek.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Nonrezident je povinen oznámit místně příslušnému správci daně do 30 dnů ode dne, kdy:

- začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani;
- zřídil a na území ČR umístil stálou provozovnu.

Nonrezident je povinen zpravidla 30 dnů před zrušením stálé provozovny oznámit tuto skutečnost správci daně.

Nonrezident, který na území ČR nemá stálou provozovnu ani nemovitý majetek, má povinnost (§ 33 odst. 8 ZSDP) podat přihlášku k registraci nejpozději do 5 dnů ode dne zahájení dani podrobené činnosti nebo činnosti směřující k získání dani podrobených příjmů.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Registrační povinnost nemá daňový subjekt:

- který má výhradně **příjmy ze závislé činnosti** a příjmy, ze kterých je vybírána daň zvláštní sazbou daně;
- u kterého vznikla jen nahodilá nebo jednorázová daňová povinnost;
- u něhož je předmětem zdanění jen nemovitost, nemá-li registrační povinnost kvůli jiné dani.

Pokud je **nonrezident plátce daně z příjmů**, je **povinen podat přihlášku k registraci nejpozději od 15 dnů** ode dne vzniku povinnosti srážet daň nebo zálohy na ni nebo daň vybírat.

Registrace nebo oznámení se správci daně předkládá na tiskopise vydané ministerstvem. Správce daně přidělí zaregistrovanému daňovému subjektu daňové identifikační číslo (DIČ) a o provedené registraci mu vydá osvědčení.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Místní příslušnost správce (obecné pravidlo - § 4 odst. 1 ZSDP) daně se řídí u:

- právnické osoby místem jejího sídla v ČR;
- fyzické osoby bydlištěm v ČR, jinak místem, kde se poplatník převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů v roce.

Speciální úprava pravidel pro určování místní příslušnosti je uvedena v § 4 odst. 3 a 4 ZSDP. Podle ní se **místní příslušnost** v případech, kdy ji nelze určit podle obecného pravidla, **řídí místem, v němž má poplatník stálou provozovnu**, nebo místem, v němž poplatník vykonává na území ČR hlavní část činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění, případně místem, v němž se nachází převážná část jeho nemovitého majetku. V případě, že nelze určit místní příslušnost ani na základě předcházejících pravidel, pak je místně příslušným správcem daně **Finanční úřad pro Prahu 1**, jde-li o obor daní, k jejichž správě jsou příslušné územní finanční orgány.

3. Registrační povinnost nonrezidentů.

Jestliže daňovému nonrezidentu vzniká **daňová povinnost okamžikem přechodu státní hranice**, řídí se místní příslušnost místem přechodu státní hranice.

U daní, kde je **předmětem zdanění nemovitost**, je místně příslušným správcem daně finanční úřad, v obvodu jehož územní působnosti se nemovitost nachází.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Za mezinárodní pronájem pracovní síly je považováno **pronajímání zaměstnanců zahraničních firem českým daňovým rezidentům za účelem vykonávání závislé činnosti**, kdy zahraniční firma poskytuje pracovníky na práce konané v ČR, ale práci sama neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si ji a nepředává její výsledky.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Mezinárodní pronájem pracovní síly probíhá v několika formách:

- **České firmy uzavírají se zahraničními firmami (fyzickými nebo právníckými osobami) smlouvy o dílo podle obchodního zákoníku** nebo smlouvy dále nespecifikované na provádění blíže neurčeného díla. Zprostředkovatelská firma, která je daňovým nonrezidentem, práci svých zaměstnanců sama neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky, jak je tomu běžné v jiných případech poskytování služeb na území ČR (nonrezidenty). **Pouze zprostředkovává svým zaměstnancům na území ČR zaměstnání a příjem za práci se vyplácí prostřednictvím tohoto zprostředkovatele (zahraniční firmy),** přičemž nejčastěji jde o provádění stavebních prací.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

- Zahraniční zaměstnanci, kteří vykonávají v ČR práci u české firmy prokazatelně podle jejích pokynů a příkazů **na základě smluv o dílo**, mají uzavřené formálně pracovní smlouvy se zahraničním zaměstnavatelem, který jim vyplácí odměnu za tuto práci v zahraničí na základě podkladů zpracovaných českým zaměstnavatelem (např. počty odpracovaných hodin). Zahraniční zaměstnavatel pak fakturuje tyto částky jako provedení prací českému odběrateli, který o nich již neúčtuje jako o mzdách.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

- Mezi českými a zahraničními firmami jsou uzavírány „smlouvy o uvolnění pracovníků v zájmu účelné spolupráce“ mezi českým a zahraničním subjektem s odvoláním na ustanovení § 42 zákoníku práce a nařízení vlády ČR č. 108/1994 Sb., které upravují institut dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce k jiné právnické nebo fyzické osobě. Často se jedná o firmy, které byly založeny pouze za účelem pronájmu pracovní síly. Institut dočasného přidělení zaměstnance k výkonu práce u jiného zaměstnavatele má však řešit podle citovaného právního předpisu pouze přechodný stav.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Nejčastějšími znaky a okolnostmi mezinárodního pronájmu pracovní síly jsou následující skutečnosti:

- pronajímatel (zahraniční zaměstnavatel) nenesí riziko ani odpovědnost za výsledky práce zaměstnanců;
- tuzemský zaměstnavatel určuje množství, kvalifikaci a stanoví další požadavky na pracovníky (věk, pohlaví), přičemž určuje dobu, po kterou je bude potřebovat;
- tuzemský zaměstnavatel přímo nebo nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje pracovníky;
- mzda za provedení práce je vyhodnocována českým subjektem a je kvantifikována na základě délky pracovní doby;
- tuzemský zaměstnavatel vytváří pracovní podmínky, např. organizuje práci, zabezpečuje dodání nářadí, základních a pomocných materiálů a jejich dopravu na pracoviště apod.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Z hlediska zdanění příjmů z mezinárodního pronájmu pracovní síly je třeba vzít v úvahu znění ustanovení § 6 odst. 2 ZDP. **Za zaměstnavatele je považován i poplatník (rezident ČR, fyzická nebo právnická osoba), u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo s bydlištěm v zahraničí.**

Z hlediska dalších ustanovení se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený českým rezidentem. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo s bydlištěm v zahraničí je obsažena i částka za zprostředkování, **považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.**

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Zaměstnavatel má povinnost plátce daně z příjmů ze závislé činnosti pronajatých zaměstnanců, i když mzda za práci je zaměstnancům vyplácena prostřednictvím zahraničního subjektu nebo stálé provozovny umístěné na území ČR. Tento zaměstnavatel se označuje jako tzv. **ekonomický (skutečný) zaměstnavatel**. Podle jeho pokynů a pro něho je práce vykonávána, přičemž tato skutečnost je pro posouzení daného daňového problému rozhodující.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Příklad

Pro stavební firmu MORAVOSTAV, s. r. o., zprostředkovává pracovní síly fyzická osoba z Ukrajiny, která má zaregistrovanu v ČR u finančního úřadu stálou základnu, jejímž prostřednictvím provádí zprostředkovatelskou činnost. Na základě uzavřené smlouvy o dílo účtuje za stavební práce měsíčně 220 000 Kč. Stanovte výši příjmu zdaňovaného jako příjem ze závislé činnosti, když: provize činí 25 % z dohodnuté měsíční částky; provize činí 60 % z fakturované částky; provize není sjednána a je fakturována pouze odměna za provedenou práci; ve smlouvě o dílo není rozlišena úhrada na mzdové plnění a provizi.

4. Zdaňování mezinárodního pronájmu pracovní síly.

Řešení

Jako příjem ze závislé činnosti se zdaní:

1. 75 % z celkové částky 220 000 Kč, tj. 165 000 Kč;
2. 60 % z celkové částky 220 000 Kč, tj. 132 000 Kč, neboť provize je vyšší než 40 % z fakturované částky;
3. 100 % z celkové částky 220 000 Kč, tj. 220 000 Kč;
4. 100 % z celkové částky 220 000 Kč, tj. 220 000 Kč, nebo 60 % z celkové částky, tj. 132 000 Kč, pokud plátce daně prokáže správci daně, že v rámci smluvního vztahu se zahraniční firmou byla částka za zprostředkování dohodnuta a v jaké výši.

Z částky, která představuje odměnu za zprostředkování, se provede 10% zajištění daně, protože je tato činnost prováděna na území ČR prostřednictvím stále základny zahraničního subjektu.