

Metodické usmernenie k uplatňovaniu ustanovenia § 5 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Všeobecné pravidlo pre zdanenie príjmov zo závislej činnosti uvedené v článku 15 ods. 1 príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia dáva právo na zdanenie príjmov z tejto činnosti štátu, v ktorom zamestnanec fyzicky vykonáva túto činnosť (štátu zdroja).

Z tohto pravidla však existuje výnimka uvedená v článku 15 ods. 2 príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, podľa ktorej sú príjmy zo závislej činnosti, ktorú vykonáva rezident jedného zmluvného štátu v druhom zmluvnom štáte zdaniteľné len v štáte rezidencie tohto daňovníka za predpokladu, ak sú súčasne splnené všetky tri podmienky uvedené v tomto ustanovení:

a) zamestnanec sa zdržiava v druhom zmluvnom štáte (v štáte výkonu závislej činnosti) menej ako 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období začínajúcom alebo končiacom v danom roku, resp. menej ako 183 dní počas príslušného kalendárneho roka a

b) odmeny sú vyplácané zamestnávateľom alebo za zamestnávateľa, ktorý nie je rezidentom štátu, v ktorom sa činnosť vykonáva, a

c) odmeny nejdú na ťarchu stálej prevádzkarne, ktorú má zamestnávateľ v štáte výkonu činnosti.

Uvedené ustanovenia zmluvy korešpondujú s ustanoveniami § 16 ods. 1 písm. b) a § 5 ods. 7 písm. g) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

Za účelom zamedzenia zneužívania tejto výnimky zo všeobecného pravidla pre zdanenie príjmov zo závislej činnosti v prípadoch „tzv. medzinárodného prenájmu pracovnej sily“ je potrebné prekvalifikovať osobu zamestnávateľa. Napriek tomu, že z právneho hľadiska bude naďalej formálnym „právnym“ zamestnávateľom zahraničný poskytovateľ pracovnej sily, na daňové účely sa skutočným („ekonomickým“) zamestnávateľom stane slovenský objednávateľ (užívateľ) pracovnej sily, u ktorého bude nerezidentný daňovník vykonávať činnosť podľa jeho pokynov a príkazov, resp. v jeho mene a na jeho zodpovednosť.

Koncept skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa je uvedený v ustanovení § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého je zamestnávateľom aj daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou (fyzická osoba s bydliskom alebo právnická osoba so sídlom na území Slovenskej republiky), pre ktorého zamestnanec vykonáva prácu podľa jeho pokynov a príkazov, aj keď sa príjem za túto prácu na základe zmluvného vzťahu vypláca prostredníctvom osoby so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí (tzn. prostredníctvom zahraničného právneho zamestnávateľa).

Novela zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2014 spresňuje definíciu tohto skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa v prípade zamestnancov, ktorí vykonávajú prácu v jeho mene a na jeho zodpovednosť, avšak nie sú vyslovene povinní pri výkone práce pre platiteľa týchto príjmov (zamestnávateľa) dodržiavať jeho pokyny a príkazy. Predmetná úprava sa vzťahuje najmä na manažérske pozície (napr. spoločníci, konatelia, komanditisti, či členovia orgánov spoločností), u ktorých nie je možné jednoznačne určiť, že títo zamestnanci vykonávajú prácu na základe pokynov a príkazov zamestnávateľa. Toto doplnenie je v súlade s už aj doteraz uplatňovaným prístupom k vymedzeniu osoby skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa, ktorý sa uplatní najmä v prípadoch zneužívania ustanovenia § 5 ods. 7 písm. g) zákona o dani z príjmov a článku 15 ods. 2 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a obchádzania daňovej povinnosti nominovaných a vysielaných „štatutárov“ obchodných spoločností na území SR.

Pri prekvalifikovaní osoby zamestnávateľa, je potrebné skúmať či slovenský objednávateľ (užívateľ) pracovnej sily spĺňa základné charakteristické znaky skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa, ktorými sú najmä:

- nesie zodpovednosť a riziko za výsledky práce zamestnanca,
- zamestnanec (napr. konateľ) vykonáva prácu v jeho mene,
- má právo na výsledky práce zamestnanca,

- má právo dávať zamestnancovi pracovné inštrukcie a pracovné úlohy,
- organizuje, riadi a kontroluje vykonanú prácu,
- práca zamestnanca je vykonávaná na mieste, ktoré kontroluje a za ktoré zodpovedá,
- poskytuje zamestnancovi výrobné a pracovné pomôcky (napr. nástroje, materiál) pre výkon činnosti,
- kvantifikuje počet odpracovaných hodín zamestnanca,
- určuje počet, kvalifikáciu a ďalšie požiadavky na zamestnancov, určuje dobu, na ktorú bude zamestnancov potrebovať,
- vytvára pre zamestnanca vhodné pracovné podmienky, zaisťuje bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci zamestnanca.

Uvedené charakteristiky nie sú taxatívne vymedzené, ide len o príklady a v konkrétnom prípade nemusia byť splnené všetky naraz.

V súvislosti so zabezpečením jednotného postupu pri uplatňovaní koncepcie skutočného („ekonomického“) zamestnávateľa vydalo Ministerstvo financií SR pokyn č. 8253/1999/72 (uverejnený vo Finančnom spravodajcovi 12/1999, poradové číslo 45), ktorý možno primerane použiť aj v súčasnosti.

V prípade splnenia podmienok uvedených v ustanovení § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov je za zamestnávateľa (platiteľa dane) na daňové účely považovaný daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou (slovenský „ekonomický“ zamestnávateľ). Tento zamestnávateľ má u takto „prenajatých“ nerezidentných zamestnancov vykonávajúcich závislú činnosť na území Slovenskej republiky a poberajúcich zdaniteľné príjmy zo závislej činnosti rovnaké povinnosti ako v prípade tuzemských rezidentných zamestnancov podľa § 35 až § 40 zákona o dani z príjmov (vyberanie a platenie preddavkov, vedenie mzdových listov, uvádzanie v prehľadoch a hláseniach a pod.).

V prípade uvedenom v § 5 ods. 4 zákona o dani z príjmov nie je platiteľom dane fyzická osoba s bydliskom v zahraničí alebo právnická osoba so sídlom v zahraničí a takýto zahraničný daňovník neplatí preddavky sám podľa § 34 ods. 7 zákona o dani z príjmov.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Február 2014*