



GFR08005019
ESS

Generální finanční ředitelství

Lazarská 7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 79599/19/7100-40113-010370

Metodický pokyn

**k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů
z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny**

Obsah

Úvod	3
1. Vymezení pojmů.....	4
2. Stálá provozovna dle zákona (§ 22 odst. 2) a podle smluv o zamezení dvojího zdanění .9	
2.1 Místo k výkonu činnosti – tzv. kamenná stálá provozovna	9
2.2 Stálá provozovna z titulu poskytování služeb a výkonu nezávislého povolání.....	10
2.3 Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů (§ 22 odst. 2 zákona) ..	14
2.4 Stálá provozovna z titulu činnosti závislého zástupce	16
2.5 Stálá provozovna z titulu příjmů plynoucích z účasti společníků v osobních společnostech a z úvěrového finančního nástroje poskytnutého těmto společnostem ...	17
3. Stanovení základu daně z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny	17
4. Procesní povinnosti	21
4.1 Povinnost podat řádné daňové tvrzení k dani z příjmů.....	21
4.2 Registrační povinnost	21
4.3 Místní příslušnost zahraničních osob se stálou provozovnou na území České republiky	23
5. Oznamovací povinnosti	24
5.1 Oznamovací povinnost dle ust. § 38t odst. 2 zákona	24
5.2 Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí dle ust. § 38da zákona.....	24
6. Postup při vzniku povinnosti srazit daň nebo zajištění daně při platbách vůči daňovým nerezidentům	25
6.1 Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d zákona).....	25
6.2 Zajištění daně (§ 38e zákona)	25
7. Zahraniční osoba jako zaměstnavatel z titulu existence stálé provozovny a placení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti	26
7.1 Plátce daně dle § 38c zákona.....	26
7.2 Zálohy na daň z příjmů (§ 38a zákona) a zálohy na dan z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 38h zákona) a související povinnosti	27

Úvod

Generální finanční ředitelství v zájmu zajištění jednotného postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, příjmů ze služeb a příjmů z nezávislé činnosti, z pohledu poplatníků a plátců daně, vydává tento metodický pokyn, jehož účelem je sjednocení postupu zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území České republiky (dále také jen „ČR“) podle § 22 odst. 1 písm. a) a § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon“ nebo „zákon o daních z příjmů“), příjmů ze služeb poskytovaných na území České republiky vymezených v § 22 odst. 1 písm. c) zákona, příjmů z nezávislé činnosti uvedených v § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 zákona a příjmů podle § 22 odst. 3 zákona.

V případě poplatníků - daňových nerezidentů České republiky, kteří jsou daňovými rezidenty států, s nimiž má Česká republika uzavřenou platnou a účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, resp. smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která je prováděna (dále také jen „smluvní státy“), uvedené příjmy podléhají zdanění v České republice pouze tehdy, jestliže příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění jejich zdanění v České republice umožňuje (čl. 10 Ústavy České republiky).

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj - OECD - vytvořila tzv. Modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále také jen „Modelová smlouva“ nebo „Modelová smlouva OECD“) a Komentář k článkům modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále také jen „Komentář“), který se v praxi používá jako výkladový dokument, resp. interpretační vodítko, přičemž se vždy bere v úvahu aktualizovaný text Komentáře. To však platí za předpokladu, že se text zkoumaného článku konkrétní řešené smlouvy o zamezení dvojího zdanění významově neliší od textu daného článku Modelové smlouvy, ke které je aktualizovaný Komentář vydán (viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) č.j. 2 Afs 40/2018 - 58). Pokud by znění daného článku řešené smlouvy bylo odlišné od souvisejícího textu aktuální Modelové smlouvy OECD, je třeba pro daný článek použít Komentář k Modelové smlouvě, který svým zněním odpovídá textu zkoumané smlouvy. Kromě Modelové smlouvy OECD existuje ještě Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění vytvořená OSN, také s příslušným Komentářem. I tento dokument je využíván při sjednávání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, a to zejména s rozvojovými zeměmi, případně ve vztahu k některým konkrétním příjmům, např. příjmům z poskytování služeb.

1. Vymezení pojmů

1.1 Pojem **stálá provozovna** (někdy je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, zejména ve starších smlouvách, použit také pojem „stálá základna“, a to zejména s ohledem na výkon nezávislých povolání) označuje místo k výkonu činnosti poplatníka a v daňové terminologii je používán ve vazbě na zdanění příjmů, které plynou zahraniční osobě, daňovému nerezidentovi (§ 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona), z činností vykonávaných na území České republiky anebo naopak ve vazbě na zdanění příjmů českého daňového rezidenta (§ 2 odst. 2 a 4 zákona a § 17 odst. 3 zákona) dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny vzniklé v zahraničí. Další text je však z důvodu zkoumání daňové povinnosti na území České republiky **zaměřen pouze na zdaňování příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny**. Je však nutné si uvědomit, že koncept stálé provozovny má širší dopady a konsekvence než jen určení, zda konkrétní podnik může být zdaněn v některém ze smluvních států, a to i s ohledem na jiné články smluv o zamezení dvojího zdanění (např. Čl. Příjmy ze zaměstnání, Licenční poplatky, Zcizení majetku apod.) a ustanovení zákona (např. §38c, § 22, § 39, § 39a, § 39b apod.).

1.2 Definice stálé provozovny je obsažena v ustanovení § 22 odst. 2 zákona a rovněž ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (obvykle článek 5), neboť vznik a existence stálé provozovny má rozhodující vliv na určení státu, který bude mít právo na zdanění zisků podniku a v jakém rozsahu. V případě, že mezi smluvními státy existuje platná a účinná smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále i „smlouva“ nebo „SZDZ“), je pro určení přítomnosti daňového nerezidenta na území České republiky pro daňové účely, kromě příslušných ustanovení zákona, relevantní zejména definice stálé provozovny podle příslušné smlouvy. U států, se kterými Česká republika nemá platnou a účinnou SZDZ, resp. SZDZ, která je prováděna (dále také jen „nesmluvní státy“), se vznik stálé provozovny daňového nerezidenta a zdanění příjmů z činností vykonávaných jejím prostřednictvím řídí výhradně ustanoveními zákona. Stálou provozovnu nelze založit, stálá provozovna vzniká v okamžiku splnění kritérií pro její vznik z titulu konkrétní činnosti daňového nerezidenta stanovených v SZDZ nebo v právním řádu státu zdroje (zde České republiky). Stálá provozovna nemá právní osobnost (dříve právní subjektivitu) a není ani nositelem daňové povinnosti (tzn., není daňovým subjektem, jak jej definuje § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále také jen „daňový řád“). Nositelem práv a povinností je daňový nerezident, kterému vznikla stálá provozovna. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek NSS č.j. 9 Afs 214/2016-166 ze dne 18.5.2017. Pojem stálá

provozovna pouze vymezuje rozsah daňové povinnosti daňového nerezidenta (který je poplatníkem, resp. daňovým subjektem) vztahující se k příjmům ve státě zdroje (tzv. omezená daňová povinnost). Z tohoto důvodu není možné, aby stálé provozovně bylo vydáno potvrzení o daňovém domicilu, ani aby se stala smluvní stranou jakéhokoliv právního vztahu, apod., a to ani v případě, že stálá provozovna je současně i odštěpným závodem, případně organizační složkou zahraniční osoby zapsanou v českém obchodním rejstříku. Nicméně je samozřejmě možné, a v praxi také běžné, že vedoucí odštěpného závodu/organizační složky, potažmo zaměstnanec přiřazený ke stálé provozovně na území ČR na základě zplnomocnění či na základě pověření ve smyslu § 24 odst. 3 a 6 daňového řádu zastupuje na území ČR daňového nerezidenta (příčemž vedoucí odštěpného závodu je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu ode dne, ke kterému byl jako vedoucí odštěpného závodu zapsán do obchodního rejstříku přímo ze zákona - viz ust. § 503 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů), jemuž zde stálá provozovna vznikla, a to ve všech záležitostech spojených s činnostmi vykonávanými na území České republiky, tedy i před Finanční správou České republiky.

1.3 Pojem **pobočka**, případně **odštěpný závod** či **organizační složka**, nelze zaměňovat s pojmem stálá provozovna. Odštěpný závod (dříve organizační složka), definovaný v § 503 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, se zapisuje do obchodního rejstříku. Organizační složka nebo odštěpný závod zahraniční obchodní korporace (často nepřesně nazývány též pobočkou dané korporace) je obvykle samostatně fungující, majetkově oddělená část podniku, která je místně odloučená od zahraniční obchodní korporace. Název organizační složky/odštěpného závodu je stejný jako firma zahraniční obchodní korporace (zahraničního daňového subjektu) s dodatkem „organizační složka“/„odštěpný závod“. Organizační složka/odštěpný závod však nedisponuje právní osobností, a tudíž daňovým subjektem je pro účely správy daní i v případě existence organizační složky/odštěpného závodu zahraniční daňový subjekt (zahraniční obchodní korporace). Je-li na území České republiky zřízena organizační složka/odštěpný závod zahraničního subjektu, neznamená to automaticky, že tomuto subjektu v České republice vzniká stálá provozovna. To platí zejména ve vztahu k SZDZ. Stejně tak existence stálé provozovny není v žádném případě podmíněna zřízením organizační složky/odštěpného závodu. V praxi se však často stává, že organizační složka/odštěpný závod je i stálou provozovnou.

1.4 V praxi rozlišujeme zejména následující typy stálých provozoven v závislosti na tom, z jakého důvodu vznikly:

- a) Kamenná - trvalé místo či zařízení k výkonu činnosti (hospodářská činnost, agentura práce),
- b) Službová (mimo stavebně montážní projekt) - poskytování služeb v ČR,
- c) Stavebně montážní projekt,
- d) Závislý zástupce,
- e) Stálá provozovna z titulu účasti společníků osobních společností.

Podrobnější informace k jednotlivým typům stálých provozoven jsou uvedeny v části 2. tohoto metodického pokynu.

1.5 Při řešení problematiky vzniku stálých provozoven je třeba vycházet z následujících tří základních obecných podmínek:

- Existence (umístění) - existence určitého prostoru, ve kterém daňový nerezident vykonává zcela nebo z části svou činnost;
- Stálost (trvalost) - místní i časová, tedy daňový nerezident hodlá na území České republiky, resp. v prostoru, který je mu k dispozici, provádět svou činnost nikoliv pouze jednorázově nebo krátkodobě, ale trvale či opakovaně;
- Výkon činnosti - v daném místě je vykonávána činnost, příp. část činnosti daňového nerezidenta (prostřednictvím daňového nerezidenta jako takového či prostřednictvím jeho zaměstnanců, subdodavatele apod.). Pokud v daném místě není vykonávána činnost, příp. část činnosti zahraniční osoby (prostřednictvím zahraniční osoby jako takové či prostřednictvím jejích zaměstnanců nebo podobně), stálá provozovna nevzniká.

Tyto tři obecné podmínky jsou dány ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění obvykle hned v prvním odstavci článku 5, a pokud jsou všechny naplněny, lze konstatovat vznik stálé provozovny. Například, pokud zde bude německý daňový subjekt montovat výrobní linku do již hotové výrobní haly českého daňového rezidenta, kdy tato činnost bude dlouhodobá (více než šest měsíců, např. 7 měsíců), lze uzavřít, že německému subjektu vzniká stálá provozovna v souladu s čl. 5 odst. 1 příslušné SZDZ, neboť zde existuje prostor pro výkon činnosti německého daňového subjektu - výrobní hala, činnost je dlouhodobá - 7 měsíců a v daném prostoru je vykonávána činnost zahraničního podniku - montáž výrobní linky. Přitom se nejedná o stálou provozovnu typu stavebně montážního projektu, kdy dle dikce Pokynu GFŘ D-22 č.j. 5606/15/7100-10110-011620 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-22“), se do tohoto typu stálé provozovny nepočítají práce ve smyslu provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt; jedná se o stálou provozovnu, která vznikla z titulu splnění všech tří výše uvedených

obecných podmínek, tedy z titulu naplnění obecné definice stálé provozovny ve smyslu zmíněného čl. 5 odst. 1 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

1.6 Místo výkonu činnosti by tak dle výše uvedeného mělo vykazovat určité znaky trvalosti, nicméně nejsou vyloučeny ani situace, kdy místo výkonu činnosti založí vznik stálé provozovny i tehdy, kdy v praxi existuje pouze po velmi krátký časový úsek, a to z důvodu, že podstata činnosti podnikání je naplněna, přestože potrvá po tuto krátkou dobu. Zde se má na mysli například prodej v rámci trhů, např. farmářských, vánočních či velikonočních, apod. či obdobný stánkový prodej. Často je taková účast na zmíněných trzích opakovaná nebo pravidelná, nicméně opakovanost či pravidelnost účasti na těchto prodejních akcích není relevantní a vznik stálé provozovny lze konstatovat hned od prvního dne vykonávání činnosti v ČR. V této souvislosti lze odkázat na výhradu České republiky k čl. 5, která je uvedena v Části II Předchozí zprávy vztahující se k Modelové smlouvě („Previous reports related to the Model Tax Convention“) v kapitole R(19) -1 „Issues arising under Article 5 (permanent establishment) of the Model Tax Convention“, konkrétně v bodě 8 přílohy č. 2 („Annex 2 - Observations of the Czech Republic“) plné verze Komentáře, který je přístupný veřejnosti na internetových stránkách OECD¹. Naopak jednorázová účast na prodejní výstavě či veletrhu, kdy prodej zboží není prvotním cílem účasti na takové akci, ale lze konstatovat, že hlavním cílem je zejména prezentace podniku, resp. vystavení zboží a přilákání nových zákazníků, vznik stálé provozovny nezaloží - viz také Pokyn D-22 k § 22, bod 10.

1.7 Pro úplnost je nutno uvést, že **provozovna registrovaná pro účely daně z přidané hodnoty** (ve smyslu ust. § 4 odst. 1 zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) také nevede automaticky ke vzniku stálé provozovny pro účely daně z příjmů, a proto tyto dva pojmy - stálá provozovna a provozovna pro účely DPH - nelze zaměňovat či dávat do souvislosti. Stejně tak místní příslušnost provozovny registrované pro účely DPH může být odlišná od místní příslušnosti zahraniční osoby z titulu vzniku stálé provozovny pro účely daní z příjmů, přestože v obou případech se bude jednat o provozovnu téhož daňového rezidenta.

1.8 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou kromě situací, kdy stálá provozovna vzniká, definovat i případy, ve kterých **stálá provozovna nevzniká**. Jedná se především o situace,

¹ <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>

kdy zahraniční osoba má na území České republiky sice trvalé místo nebo zařízení, které však slouží pouze k uskladnění, vystavení, dodání či nákupu zboží patřícího podniku, shromažďování informací pro podnik, tedy k činnostem, které mají pro podnik přípravný či pomocný charakter (viz čl. 5 odst. 4 SZDZ). Vznik stálé provozovny nezakládá ani kombinace aktivit uvedených v předchozí větě. V zákoně však tato úprava obsažena není, proto u nesmluvních států výkon výše jmenovaných činností vznik stálé provozovny nevylučuje. Nicméně i u smluvních států je třeba vždy důkladně posoudit, zda se i při výkonu výše vyjmenovaných činností nejedná o součást hlavní činnosti podniku, což by ke vzniku stálé provozovny vedlo (posuzuje se tedy, co je předmětem podnikání a jaké činnosti jsou jeho nedílnou součástí)². Pokud by tedy některá z činností uvedených v čl. 5 odst. 4 (nebo i kombinace zde uvedených činností) byla součástí hlavní činnosti podniku, stálá provozovna z titulu jejího výkonu vzniká.

1.9 V praxi to například znamená, že činnost zaměstnanců zahraničního výrobního podniku na území České republiky, která spočívá pouze ve zmapování českého trhu pro případné rozšíření okruhu jejích odběratelů, nezakládá vznik stálé provozovny, protože nejde o subjekt, jehož předmětem podnikání je provádění průzkumu trhu. Naopak pokud zde bude působit zaměstnanec zahraničního podniku, jehož hlavním oborem podnikání je marketing a průzkum trhu a uvedený zaměstnanec zde bude provádět průzkum trhu na podkladě zadání zahraničního zaměstnavatele, jehož služby v tomto případě poptávají jiné subjekty, stálá provozovna na území České republiky vznikne (při splnění dalších podmínek pro vznik stálé provozovny, např. existence místa výkonu činnosti či splnění časového testu pro vznik službové stálé provozovny). V tomto případě není splněna podmínka aplikace čl. 5 odst. 4, neboť podnik uvedenou činnost nevykonává pro sebe.

1.10 Stejně tak i trvalé místo v podobě skladové haly nezaloží obvykle vznik stálé provozovny, pokud toto místo slouží výhradně k uskladnění zboží obchodní firmy. To platí pouze za předpokladu, že skladovací činnost nepředstavuje součást hlavní činnosti podniku. Zároveň také platí, že pokud je uvedená hala současně i místem prodeje zboží konečným zákazníkům, svědčí to pro posouzení, že stálá provozovna zahraničnímu podniku na území České republiky v tomto případě vzniká, neboť se zde uskutečňuje část hlavní činnosti podniku zabývajícího se obchodováním se zbožím, a to prodej obchodovaného zboží. Stálá provozovna pak vznikne ve vztahu ke všem činnostem vykonávaným prostřednictvím daného místa, tj. uvedené haly.

² Zápis z jednání KV KDP č. 266/18.03.09 Výjimky z definice stálé provozovny (čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD) ze dne 18.03.2009

1.11 Vznikne-li stálá provozovna, jejíž existence závisí na době trvání, podléhá dani i příjmy dosažené na území České republiky před uplynutím daného časového testu.

1.12 Příjmy z výkonu nezávislých povolání se z pohledu smluv o zamezení dvojího zdanění považují za příjmy, které spadají pod článek „Nezávislá povolání“, pokud jej smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje, pokud ne, spadají pod článek „Zisky podniků“, kdy je třeba aplikovat též čl. „Stálá provozovna“.

1.13 V dalších kapitolách jsou rozebrány již specifické typy stálých provozoven včetně jejich odlišujících charakteristik.

2. Stálá provozovna dle zákona (§ 22 odst. 2) a podle smluv o zamezení dvojího zdanění

2.1 Místo k výkonu činnosti - tzv. kamenná stálá provozovna

2.1.1 Rozumí se jím místo k výkonu činnosti, jako např. místnosti, kanceláře, provozní prostory, haly, dílny, stánky na tržišti, pozemky, atd., a to za předpokladu, že jsou užívány k výkonu činnosti podniku. Není přitom podstatné, zda tento prostor zahraniční osoba vlastní, má ho v pronájmu nebo je zahraniční osobě k dispozici jiným způsobem, třeba i bezplatně.

2.1.2 Stálá provozovna tohoto typu vzniká již v okamžiku, kdy zahraniční osoba začne svou činnost v České republice vykonávat, a to prostřednictvím místa k výkonu činnosti. Existovat tento druh stálé provozovny přestává v momentě, kdy dojde k likvidaci místa, kde byla činnost provozována nebo k ukončení veškerých činností prováděných jeho prostřednictvím. Za ukončení činnosti však nelze považovat dočasné přerušení činností prováděných prostřednictvím stálé provozovny.

2.1.3 Stálá provozovna kamenná může v České republice vzniknout také z titulu otevření kanceláře, ordinace, ateliéru či jiného trvalého místa pro výkon činnosti architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, které spadají pod nezávislá povolání (§ 22 odst. 1 písm. f) bod 1. zákona), která nejsou živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů.

2.1.4 V praxi si lze kamennou stálou provozovnu představit například jako kancelář poskytovatele právních služeb, která své služby nabízí předem nespecifikovanému okruhu klientů, to znamená například, že je tato kancelář viditelně označena jako poskytovatel

relevantních služeb, je dohledatelná ve veřejně dostupných informačních zdrojích (veřejné rejstříky, inzerce, apod.).

2.1.5 Naopak kamennou stálou provozovnu nebude mít na území České republiky zahraniční podnik, jehož zaměstnanci poskytují například záruční servis dodaných strojů pro výrobu automobilových dílů, a to i přesto, že budou mít v tuzemském podniku k dispozici uzamykatelný prostor k uskladnění svého nářadí a úschově pracovního oblečení.

2.1.6 Stálá provozovna kamenná ovšem vznikne poplatníkovi, který se rozhodl založit si a provozovat v České republice živnost, je registrován jako podnikatel v příslušném rejstříku, a to včetně uvedení adresy podnikání. Tuto situaci potvrdil i NSS ve svém rozsudku č.j. 2 Afs 29/2012 - 18 ze dne 29.5. 2012, kdy vznikla stálá provozovna slovenskému daňovému rezidentovi, který na území České republiky prováděl svářečské práce v prostorách vlastněných jiným daňovým subjektem, byl držitelem živnostenského oprávnění a byl zaregistrován v Obchodním rejstříku, kde byla uvedena adresa jeho podnikání v České republice. Na této adrese daňový poplatník vykonával svářečské práce, fakturoval odběrateli a přebíral i platby. NSS ve svém rozsudku uvádí, že jde o stálou provozovnu ve smyslu čl. 5 odst. 1 Smlouvy č. 100/2003 Sb.m.s. mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku, neboť provozovna, resp. trvalé zařízení k výkonu činnosti nemusí být ve vlastnictví podnikatele, naopak může být i součástí např. výrobních prostor jiného subjektu, a pokud je jeho prostřednictvím vykonávána podnikatelská činnost subjektu, jsou znaky pro vznik stálé provozovny naplněny. Pro úplnost lze uvést, že daňový subjekt mimo neexistenci vlastních provozních prostor v místě výkonu práce následně také argumentoval nesplněním časového testu 12 měsíců, neboť svou činnost posoudil jako montážní a instalační práce ve smyslu čl. 5 odst. 3 zmíněné smlouvy, s tímto názorem se však NSS neztotožnil.

2.2 Stálá provozovna z titulu poskytování služeb a výkonu nezávislého povolání

2.2.1 Stálá provozovna z titulu poskytování služeb (§ 22 odst. 1 písm. c) zákona), tzv. službová stálá provozovna (§ 22 odst. 2 zákona) může vzniknout jen tehdy, není-li dána existence stálé provozovny kamenné. Službová stálá provozovna tedy může vzniknout v případě „*služeb a činností prováděných na území České republiky na základě samostatných jednotlivých kontraktů (případně i opakovaných) s odběratelem (např. mimořádný audit hospodaření, oprava či údržba dodaného zařízení, zavedení*

softwarového systému)⁶. Za poskytování služeb se označuje i poskytování obchodního, technického nebo jiného poradenství, či provádění zprostředkovatelských a obdobných činností.

2.2.2 Jako příklad lze uvést činnost kadeřnice ze zahraničí, která uzavře smlouvu o poskytování kadeřnických služeb s konkrétní modelingovou agenturou a bude na území České republiky pečovat o vlasy modelkám a modelům z této agentury (avšak bez vazby na konkrétní místo - například bude s agenturou jezdit po různých městech, kde budou modelky předvádět novou kolekci šatů). Potom, pokud dojde ke splnění časového testu pro vznik stálé provozovny službové, vznikne uvedená kadeřnice na území České republiky stálá provozovna, kdy zdanění zisků generovaných na území České republiky náleží České republice od prvního dne provádění kadeřnické činnosti pro uvedenou modelingovou agenturu. Pokud by však uvedená zahraniční kadeřnice v průběhu poskytování svých služeb české modelingové agentuře rozšířila svoji činnost i na jiné, předem neidentifikované, daňové subjekty - například podáním si inzerátu, že nabízí své služby na určité adrese (např. i hotelový pokoj, kde je ubytovaná), došlo by ke vzniku stálé provozovny kamenné.

2.2.3 Dalším příkladem je vyslání pracovníka mateřské obchodní korporace do dceřiné obchodní korporace, kdy je prostřednictvím uvedeného pracovníka poskytnuta služba dceřiné obchodní korporaci podle pokynů vysílající (mateřské) obchodní korporace, a to dlouhodobě (déle než 6 měsíců). Může jít o manažerské služby, o vzdělávací služby (například zaškolení personálu ohledně výroby nového produktu), může jít o kontrolu kvality při výrobě v dceřiné obchodní korporaci, ale i o další činnosti vykonávané z pozice zaměstnance mateřské obchodní korporace (uvedený pracovník není začleněn do organizační struktury dceřiné obchodní korporace, naopak je stále zaměstnancem, a tedy součástí organizační struktury mateřské obchodní korporace).

2.2.4 Stálá provozovna z titulu poskytování služeb, obchodního, technického nebo jiného poradenství, zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností vzniká u nesmluvních států za podmínky splnění časového testu, který činí 6 měsíců v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích, jak uvádí ustanovení § 22 odst. 2 zákona.

2.2.5 Upravuje-li SZDZ vznik a existenci službové stálé provozovny, je třeba posuzovat vznik a existenci službové stálé provozovny také v souladu s předmětným ustanovením smlouvy. Časový test pro vznik službové stálé provozovny může být smlouvami o zamezení dvojího

³ Pokyn D-22 k § 22, bod 9

zdanění upraven odlišně. Pokud je časový test uvedený ve smlouvě kratší než 6 měsíců, je pro vznik stálé provozovny rozhodné splnění časového testu uvedeného v zákoně, neboť smlouva o zamezení dvojího zdanění nemůže zakládat daňové povinnosti nad rámec vnitrostátního právního předpisu. Pokud by byl časový test uvedený ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění delší, než stanoví zákon, je pro vznik stálé provozovny rozhodné splnění časového testu uvedeného ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění. V případě, že smlouva definici službové stálé provozovny neobsahuje vůbec, budou příjmy za služby poskytované zahraniční osobou na území České republiky považovány za příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny v České republice, pokud jsou splněny výše zmíněné tři obecné podmínky pro vznik stálé provozovny, přičemž podmínka trvalosti se posuzuje v kontextu časového testu 6 měsíců dle zákona.

2.2.6 Při vzniku stálé provozovny službové podléhají dani i příjmy dosažené na území České republiky do splnění časového testu.

2.2.7 Pro vznik službové stálé provozovny není podstatné, zda služby na základě uzavřeného kontraktu poskytuje sama zahraniční (fyzická) osoba nebo je poskytuje prostřednictvím svých zaměstnanců, či prostřednictvím jiných osob (subdodavatelů), které pro zahraniční osobu pracují. Doba, po kterou jsou služby poskytovány, se sčítá bez ohledu na to, zda se jedná o poskytování služeb na základě jednoho nebo více kontraktů (projektů), zda se jedná o kontrakty (projekty) spolu související či nikoliv, pokud příslušná SZDZ nestanoví jinak. Pokud tedy například zahraniční osoba z nesmluvního státu poskytuje poradenství v oblasti účetnictví v Praze po dobu tří měsíců a následně získá kontrakt také ve Znojmě, kde bude poskytovat své služby jinému odběrateli po dobu čtyř měsíců, stálá provozovna službová v tomto případě vzniká, neboť časový test stanovený v zákoně pro vznik tohoto typu stálé provozovny činí šest měsíců. Není tedy podstatné ani to, zda jsou služby poskytovány jednomu či více odběratelům. Do časového testu se nezapočítává doba, po kterou je poskytování služeb na území České republiky přerušeno (zde se má na mysli přerušování na delší dobu, nikoliv víkendy, apod.) Do časového testu se nezapočítává také doba, po kterou jsou služby poskytovány ze zahraničí. Do lhůty se počítají nikoliv dny přítomnosti pracovníků v České republice (jako je tomu zpravidla u článku SZDZ Zaměstnání), nýbrž dny, po které je zakázka dle sjednaného kontraktu na území České republiky skutečně plněna. Nesčítají se dny, které se u poskytování činností dvěma a více pracovníky překrývají, tedy bere se v úvahu činnost poskytovaná podnikem jako celkem bez ohledu na počet pracovníků, a to i pokud pracují na oddělených, na sobě nezávislých, projektech. U smluv, které obsahují definici službové stálé provozovny, je třeba postupovat při posuzování vzniku službové stálé provozovny podle ustanovení dané smlouvy.

Pro počítání času pro účely určení splnění časového testu lze využít pravidla uvedená v § 33 odst. 1 daňového řádu.

2.2.8 Službová stálá provozovna vznikne daňovým subjektům z nesmluvních států také v případě výkonu nezávislého povolání fyzických osob (§ 22 odst. 1 písm. f) bod 1 zákona), pokud je prováděno na území České republiky po dobu delší než 6 měsíců v jakémkoli 12měsíčním období a pokud v této souvislosti nevzniká stálá provozovna kamenná. V případě smluvních států se postupuje dle příslušných článků SZDZ (Nezávislá povolání, Stálá provozovna, Zisky podniků).

2.2.9 Zdanění příjmů z titulu poskytování služeb a výkonu nezávislých povolání se řídí následujícími pravidly:

a) V případě, že je **příjem vyplácen rezidentu smluvního státu**, kdy příslušná smlouva **obsahuje** definici **službové stálé provozovny** a

- předpokládaná délka poskytování služeb na území České republiky či výkon nezávislého povolání nepřesáhne lhůtu stanovenou v SZDZ a v zákoně, nepodléhají příjmy v České republice zdanění a plátce daně není povinen provést zajištění daně dle § 38e zákona ani uplatnit daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby (dále také jen „srážka daně“ nebo „srážková daň“) dle § 38d zákona o daních z příjmů,
- předpokládaná délka trvání poskytování služeb na území České republiky či výkon nezávislého povolání presáhne lhůtu stanovenou ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění a v zákoně, podléhají příjmy zdanění v České republice z titulu vzniku stálé provozovny a plátce daně je povinen u daňových nerezidentů České republiky se sídlem nebo bydlištěm mimo státy EU a EHP provést zajištění daně dle § 38e zákona.

b) V případě, že je **příjem vyplácen rezidentu nesmluvního státu** a

- předpokládaná délka poskytování služeb na území České republiky či výkon nezávislého povolání nepřesáhne lhůtu stanovenou zákonem, tj. 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, tzn., že se nepředpokládá vznik stálé provozovny, je plátce daně dle § 38d zákona povinen provést srážku daně podle zvláštní sazby daně uvedené v § 36 odst. 1 písm. a) nebo písm. c) zákona, neboť jde o příjmy ze zdrojů na území ČR podle ust. § 22 odst. 1 písm. c) zákona,
- předpokládaná délka poskytování služeb na území České republiky či výkon nezávislého povolání presáhne zákonnou lhůtu 6 měsíců, tzn., že vzniká stálá

provozovna z titulu poskytování služeb a příjmy podléhají zdanění v České republice v souladu s ust. § 22 odst. 1 písm. a) zákona, je plátce daně povinen u daňových nerezidentů České republiky se sídlem nebo bydlištěm mimo státy EU a EHP provést zajištění daně s odkazem na § 38e zákona.

2.2.10 Pokud by došlo ke změně v délce skutečného poskytování služeb na území České republiky či změně v délce výkonu nezávislého povolání oproti předpokladu, je třeba tuto situaci promítnout i do případné relevantní změny daňového režimu (dle bodu 2.2.9).

2.2.11 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění také mohou obsahovat samostatný článek (např. Čl. 12 smlouvy s Indií), v němž je stanoven způsob zdanění příjmů z titulu poskytování určitých typů služeb. V těchto případech je plátce daně při výplatě takových příjmů rezidentovi druhého smluvního státu povinen provést srážku daně podle zvláštní sazby daně ve výši uvedené v SZDZ, případně sazbou daně stanovenou v zákoně (použije se vždy nižší z obou sazeb), a to od počátku výkonu činnosti ve formě poskytování služeb na území ČR. To však platí pouze za předpokladu, že tyto služby nejsou vykonávány prostřednictvím stálé provozovny, neboť pokud jsou poplatky za technické služby navázány na činnost, z jejíhož titulu dochází ke vzniku stálé provozovny (nebo stálé základny), k aplikaci srážkové daně nedochází a uplatňují se pravidla čl. 7 - Zisky podniků, resp. čl. 14 - Nezávislá povolání (viz čl. 12 odst. 4 smlouvy s Indií).

2.2.12 Problematika službových stálých provozoven je upravena také Pokynem D - 154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů⁴.

2.3 Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů (§ 22 odst. 2 zákona)

2.3.1 Staveniště, stavba nebo stavebně montážní projekt zakládá existenci stálé provozovny ze zákona na základě splnění délky trvání takového projektu, tj. časového testu delšího než 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Časový test může být v SZDZ upraven odlišně. Délka trvání se posuzuje vždy odděleně pro jednotlivé staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt. Pokud je však ucelená stavba rozdělena na několik dílčích projektů a zároveň je splněna podmínka místní, věcné a časové souvislosti, nemá rozdělení činností na jednotlivé části vliv na počítání doby.

⁴ http://s7000ap2301.fs.mfcr.cz/Files/POKYNY_GFR_D-154_1997-01-01.pdf

2.3.2 Pokud jde tedy například o projekt výstavby obchodního centra, kdy celý projekt je rozdělen na dílčí projekty na sebe navazující, např. výstavba budovy obchodního centra a výstavba přilehlého parkovacího stání pro návštěvníky tohoto centra, lze tyto dva dílčí projekty posuzovat jako jeden ucelený projekt a do doby trvání projektu se započítává jak výstavba budovy obchodního centra, tak výstavba přilehlého parkovacího stání.

2.3.3 Za čas přičitatelný k délce trvání činností prováděných hlavním dodavatelem se považuje i doba strávená všemi subdodavateli na realizaci částí nebo celého projektu, které jim hlavní dodavatel zadal. Například pokud si podnik, resp. obchodní korporace poskytující služby v podobě staveb na klíč pro výstavbu domu nasmlouvá externí dodavatele pro dodání a položení podlahových krytin, je doba, po kterou externí dodavatel pracuje na položení podlahové krytiny, součástí celkové doby trvání projektu výstavby domu na klíč. Při vzniku stálé provozovny podléhají dani i příjmy dosažené do splnění časového testu. Pro úplnost dodáváme, že pokud jsou subdodavateli daňoví nerezidenti, sleduje se časový test i u těchto subdodavatelů samostatně pro posouzení vzniku stálé provozovny z titulu jejich činnosti.

2.3.4 Staveniště, stavba nebo místo provádění stavebně montážních projektů existuje od data, kdy dodavatel v České republice zahájil práce včetně prací přípravného charakteru (ve smyslu přípravy na stavbu, tedy například srovnání pozemku určeného ke stavbě) a trvá až do doby, kdy je stavební dílo zcela dokončeno a předáno nebo trvale opuštěno. Sezonní přerušení z důvodu špatného počasí (silné mrazy či deště), nedostatku materiálu, kvalifikovaných pracovníků, finančních prostředků apod. se započítávají do doby rozhodné pro vznik stálé provozovny.

2.3.5 Za staveniště, stavbu nebo stavebně montážní projekt se považuje dodání uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně, na vlastní zodpovědnost a předává ji odběrateli (např. výstavba tovární haly, hotelu, mostu apod.), a to i v případě, že je staveniště, stavba nebo stavebně montážní projekt svým charakterem postupující (tzv. liniové stavby, např. výstavba silnic, mostů, pokládání potrubí, apod.). Obnova, renovace či oprava již existujících staveb spadá pod staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt v případě, že zahrnuje více než jejich pouhou údržbu.

2.3.6 Pokud provádění činností v rámci stavebně montážního projektu trvá kratší dobu, než jaká je stanovena pro vznik tohoto druhu stálé provozovny v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění a/nebo v zákoně o daních z příjmů, příjem z této činnosti není

předmětem daně v České republice. Příjemce služby nesráží daň ani zajištění daně, a to ani v případě, že se jedná o daňového nerezidenta České republiky se sídlem nebo bydlištěm v nesmluvním státě (v tomto případě se posuzuje pouze zákonná lhůta pro vznik stálé provozovny, tj. 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích). Vznikne-li stálá provozovna z titulu provádění stavebně montážních projektů (při splnění časového testu v SZDZ a v zákoně, u nesmluvních států pouze v zákoně), je příjemce služby, který je plátcem daně, povinen u daňových nerezidentů České republiky se sídlem nebo bydlištěm mimo státy EU a EHP provést zajištění daně podle § 38e zákona.

2.4 Stálá provozovna z titulu činnosti závislého zástupce

2.4.1 Stálá provozovna zahraničnímu poplatníkovi vznikne také tehdy, jestliže za něj na území České republiky v zastoupení jedná osoba (právnícká či fyzická), tzv. závislý zástupce, který má a obvykle využívá oprávnění od zahraničního subjektu na území České republiky uzavírat smlouvy závazné pro poplatníka a týkající se jeho činnosti. Toto oprávnění může vyplývat z odlišných titulů. Musí však být naplněna podmínka pravidelnosti, nejde tedy o nárazové činnosti. Uzavíráním kontraktů se má na mysli i sjednání podstatných náležitostí kontraktů, které jsou pak pro zahraniční osobu závazné bez ohledu na to, kdo kontrakt formálně podepíše (například sjednávání pojistných smluv pro zahraniční pojišťovnu, kdy podmínky dohodnuté tímto zástupcem ve smlouvě s klientem jsou již pro zahraniční pojišťovnu závazné a neměnné). Podstatným znakem je míra závislosti zástupce na zahraničním subjektu⁵, kdy osoba závislého zástupce jedná ve prospěch a na účet zahraničního subjektu (obvykle je jeho zaměstnancem a zastupuje výhradně tento jeden subjekt) a stálé provozovně jsou přisuzovány příjmy vztahující se k veškeré činnosti prováděné tímto zástupcem ve prospěch zahraničního subjektu. Stálá provozovna z titulu tzv. „závislého zástupce“ vzniká od počátku výkonu jeho činnosti na území České republiky bez nutnosti splnění jakéhokoliv časového testu.

2.4.2 Závislým zástupcem může být i právnícká osoba. Je-li tato právnícká osoba současně i osobou spojenou se zahraničním subjektem, pak je třeba aplikovat čl. 9 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění za účelem správného nastavení transferových cen, a tedy i rozdělení zisků mezi spojenými osobami (rovněž se tedy řeší vztah spojených osob) a také čl. 7 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým se přiřadí případné odpovídající zisky stálé provozovně zahraničního subjektu. Nicméně příjem za činnost závislého zástupce nesmí být v České republice zdaněn dvakrát, tedy jak v rukou spojené právnícké osoby (tato obdrží platbu za poskytování služby od spojené osoby, nebo je

⁵ Viz také Komentář k čl. 5 odst. 5 (případně pro srovnání i k čl. 5 odst. 6 - nezávislý zástupce)

poskytování služby zohledněno v celkové odměně za činnost subjektu jako celku), tak zároveň v rukou zahraničního daňového subjektu, resp. jeho stálé provozovny na území ČR z titulu závislého zástupce (výše zmíněná platba ve formě odměny právnické osobě již nesmí obsahovat zisk přičitatelný stálé provozovně).

2.5 Stálá provozovna z titulu příjmů plynoucích z účasti společníků v osobních společnostech a z úvěrového finančního nástroje poskytnutého těmto společnostem

Některé příjmy jsou ze zákona zdaňovány v režimu příjmů stálé provozovny. Platí, že za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny se považuje příjem uvedený v § 22 odst. 3 zákona, tj. z titulu příjmu společníka veřejné obchodní společnosti, komplementáře komanditní společnosti nebo společníka společnosti, který je daňovým nerezidentem, plynoucí z účasti v této obchodní korporaci nebo společnosti a z úvěrového finančního nástroje poskytnutého této obchodní korporaci nebo společnosti. Dále se do této kategorie v souladu s § 37a odst. 3 zákona o daních z příjmů řadí příjem člena evropského hospodářského zájmového sdružení, který je daňovým nerezidentem, plynoucí z členství v tomto sdružení a z úvěrových finančních nástrojů poskytnutých tomuto sdružení. Důležité je, že se tito společníci nemusí zdržovat na území České republiky a přesto je jejich příjem zde uvedeného charakteru považován za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny.

3. Stanovení základu daně z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny

3.1 Při stanovení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálých provozoven se vychází z § 23 zákona. Základem daně je rozdíl, o který příjmy poplatníka, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně v České republice, a příjmů od daně osvobozených, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti. Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví vedeného podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále také jen „zákon o účetnictví“) za situace, že daňový subjekt povinnost vést účetnictví podle českého zákona o účetnictví má nebo ho vede na základě svého rozhodnutí.

3.2 U smluvních států, se kterými má Česká republika v účinnosti smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se přisuzování zisků stálé provozovně řídí také pravidly uvedenými v čl. 7 relevantní smlouvy. Dalším podkladem využitelným pro řešení problematiky

přisuzování zisků stálým provozovnám je materiál zpracovaný OECD - Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám ze dne 22. 7. 2010⁶ (dále také jen „Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám“), jehož využití přichází v úvahu, pokud to umožňuje příslušná smlouva.

3.3 Povinnost zahraničního subjektu vést účetnictví, podniká-li na území České republiky, lze dovodit z ustanovení § 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví, který stanoví, že účetními jednotkami jsou i zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou účetními jednotkami nebo mají povinnost vést účetnictví v souladu s právním řádem, podle kterého byly založeny nebo zřízeny. Řádně vedené účetnictví podle českých právních předpisů je zásadním prostředkem k naplnění prioritního cíle v oblasti zdaňování činností vykonávaných prostřednictvím stálých provozoven, tedy ke stanovení základu daně podle § 23 zákona.

3.4 U stálé provozovny nemůže být s odkazem na § 23 odst. 11 zákona základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek český daňový rezident. V ustanovení § 23 odst. 11 zákona jsou uvedeny i vybrané způsoby, které lze ke stanovení základu daně použít v případě, že nelze stanovit základ daně standardním způsobem, tj. na základě vedeného účetnictví.

3.5 V případě, že stálá provozovna nemá z titulu charakteru vykonávané činnosti pro vedení účetnictví v České republice náplň nebo účetnictví vedené zahraniční osobou vzhledem k charakteru podnikatelské činnosti není pro účely stanovení základu daně dostatečně průkazné, lze přistoupit v souladu s § 23 odst. 11 zákona ke zvláštnímu způsobu stanovení základu daně. S odkazem na § 135 daňového řádu platí, že zahraniční daňový subjekt, jenž má v České republice stálou provozovnu, je povinen vyčíslit svoji daňovou povinnost a podat daňové přiznání, z čehož plyne, že využití zvláštního způsobu stanovení základu daně podle § 23 odst. 11 zákona je ve fázi před podáním daňového přiznání zcela v kompetenci daňového subjektu. Správce daně může následně daňovou povinnost vyčíslenou subjektem rozporovat v rámci daňové kontroly případně postupu k odstranění pochybností. Od 1. 1. 2018 je do zákona nově zaveden také institut závazného posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (viz § 38nd zákona a též Pokyn GFŘ D-32 č.j.: 58337/18/7100-40113-800219 k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny).

⁶ https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_OECD_o_stalych_provozovnach_2010.pdf

3.6 Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví, vedeném dle tuzemských předpisů, se dále upraví dle pravidel uvedených v § 23 zákona o položky zvyšující a snižující základ daně. Za daňové náklady stálé provozovny lze považovat i poměrnou část celkových administrativních výloh vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v České republice. Tento postup je také v souladu s dikcí čl. 7 smluv o zamezení dvojího zdanění, který obsahuje pravidla pro zdaňování příjmů dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny včetně toho, že je třeba při přisuzování zisků stálým provozovnám postupovat tak, jako by šlo o nezávislou entitu.

3.7 V případě, že zahraniční subjekt nemá povinnost vést účetnictví podle českého zákona, buďto:

- a) povede přehled příjmů a výdajů přiřaditelných činnostem stálé provozovny a rozdíl mezi těmito příjmy a výdaji upraví v souladu s pravidly v § 23 zákona, nebo
- b) výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví, vedeného dle zahraničních předpisů, upraví v souladu s pravidly v § 23 zákona.

3.8 V souladu s Komentářem k Modelové smlouvě OECD se zohledňují i transakce vnitropodnikové, tedy transakce mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku v souladu s principem tržního odstupu. Tento přístup lze principiálně shrnout tak, že „zisky, které mají být přisouzeny stálé provozovně, jsou zisky, které by stálá provozovna získala za tržních podmínek, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, aktiva použitá a rizika přijatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku“ (viz Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám). V této souvislosti je však třeba mít na paměti, že se vždy musí vycházet z konkrétního znění čl. 7 příslušné smlouvy a z Komentáře vztahujícího se k tomuto znění článku 7. V současné době smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána, nereflektují tzv. „Authorized OECD Approach“ (nebo-li AOA přístup), který plně uznává a vykazuje i vnitropodnikové transakce, které se jednotlivě oceňují tak, aby byly v souladu s principem tržního odstupu, ale aplikují tzv. non-AOA přístup (vyplývající ze znění Modelové smlouvy platného před aktualizací textu čl. 7 v roce 2010). V rámci non-AOA přístupu nelze například uznat hypotetické vnitropodnikové platby za manažerské služby, licenční poplatky nebo úroky. U úroků se toto pravidlo neaplikuje na stálé provozovny bank či jiných finančních institucí (viz bod 41. Komentáře k čl. 7 odst. 3 Modelové smlouvy ve znění roku 2008). Možnost rozdělení skutečně vynaložených nákladů na manažerské služby mezi zřizovatele a stálou provozovnu

nebo například uznání úroků placených třetím osobám, pokud se týkají financování činnosti stálé provozovny, nejsou výše uvedeným pravidlem dotčena.

3.9 Fyzické osoby mohou uplatnit výdaje rovněž procentem z příjmů poplatníka ze zdrojů na území České republiky dle § 7 odst. 7 zákona.

3.10 Co se týče uvedení metod náhradního způsobu stanovení základu daně z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, je vždy třeba zohlednit konkrétní okolnosti případu, tzn. provést analýzu činnosti, najít srovnatelné údaje, jak z hlediska poplatníka, tak i jeho činností s tím, že musí být zajištěna ověřitelnost takových údajů a dále aplikovat některou z metod navržených v ustanovení § 23 odst. 11 zákona a podle Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, jako jsou např.:

- nákladová/výnosová rentabilita (poměr zisku k nákladům nebo výnosům)
- poměr zisku k osobním nákladům
- brutto - hrubá provize (zdanitelný výnos, od kterého je možno odečíst daňově uznatelné náklady)
- netto - provize z objemu obratu (jde o samotný základ daně, kde náklady jsou již zohledněny a neodečítají se), vhodné pro menší množství kontraktů značného objemu
- paušálně (dle počtu zaměstnanců stálých provozoven, počtu osobních počítačů, a podobných kritérií vhodně vybraných dle činnosti a charakteru konkrétního poplatníka) rozdělení celkových zisků/ztrát zřizovatele (metoda rozdělení zisku).

Výše uvedený výčet není taxativním vymezením metod používaných pro stanovení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, ale slouží jako určité vodítko, kdy každý jednotlivý případ je třeba posuzovat ve všech svých souvislostech se zohledněním individuálních specifik.

3.11 Závěrem je třeba zdůraznit, že ať je základ daně daňového nerezidenta z titulu činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny stanoven dle vedeného účetnictví nebo náhradním způsobem, vždy musí být naplněny podmínky definované v § 23 odst. 11 zákona.

4. Procesní povinnosti

4.1 Povinnost podat řádné daňové tvrzení k dani z příjmů

4.1.1 Zahraniční daňový subjekt, resp. daňový nerezident, který pobírá příjmy z titulu činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny na území České republiky, má povinnost podat řádné daňové tvrzení (daňové přiznání) k dani z příjmů v souladu s § 135 a § 136 daňového řádu.

4.1.2 Za jakých podmínek vzniká povinnost podat daňové přiznání, je obecně dáno v ustanovení § 38g zákona o daních z příjmů pro fyzické osoby a ustanovení § 38m a § 38ma zákona o daních z příjmů pro právnické osoby.

4.1.3 Daňové přiznání podávané daňovým nerezidentem v České republice, resp. daňová povinnost daňového nerezidenta, která je předmětem jeho daňového přiznání, se vztahuje ke všem jeho příjmům ze zdrojů na území České republiky, které se zdaňují v rámci daňového přiznání (např. příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny, příjmy z pronájmu nemovitosti umístěné v České republice, i když tento pronájem nijak nesouvisí s činností stálé provozovny, atd.). Daňový nerezident tedy podává vždy jen jedno daňové přiznání⁷. To platí i v případě, že jednomu daňovému nerezidentovi vznikne na území České republiky více stálých provozoven.

4.1.4 U příjmů, které se u daňových nerezidentů zahrnují do daňového přiznání, se základ daně stanoví podle ustanovení § 23 a násl. zákona o daních z příjmů. V praxi to v konečném důsledku znamená, že případná ztráta vygenerovaná jednou aktivitou bude sečtena s případným ziskem generovaným jinou aktivitou téhož daňového nerezidenta. Daňový nerezident pak v daňovém přiznání vykáže buď kladný základ daně, nebo daňovou ztrátu. Pro úplnost lze doplnit, že v případě, že by zahraniční subjekt (fyzická osoba) v České republice vykonával v rámci sledovaného zdaňovacího období také závislou činnost a pobíral tedy příjmy ze závislé činnosti ze zdrojů na území České republiky, které by také zahrnoval do daňového přiznání, nelze těmito příjmy kompenzovat případnou ztrátu vygenerovanou jinou činností.

4.2 Registrační povinnost

4.2.1 Daňový nerezident, který je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, je povinen

⁷ Příspěvek KV KDP 469/16.12.15 ze dne 16. 12. 2015 – Příjmy ze zdrojů na území České republiky - souběh příjmů a jejich zdanění

podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, v němž započal vykonávat na území České republiky činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, přijal příjem ze samostatné činnosti ze zdrojů na území České republiky, kdy mu vznikla na území České republiky stálá provozovna, nebo získal povolení či oprávnění, vydané tuzemským orgánem veřejné moci, vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů (viz § 39 zákona).

4.2.2 Daňový nerezident, který je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy začal na území České republiky vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, přijal příjmy ze zdrojů na území České republiky, obdržel povolení nebo oprávnění, vydané tuzemským orgánem veřejné moci, vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, nebo mu na území České republiky vznikla stálá provozovna (viz § 39a zákona).

4.2.3 Daňový nerezident, kterému stálá provozovna dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění nevznikla (např. z titulu výkonu pouze tzv. přípravných a pomocných činností - viz čl. 5 odst. 4 SZDZ), není povinen se v České republice registrovat (a to i přes případnou existenci trvalého místa nebo zařízení k výkonu činnosti). Povinnost registrace poplatníka, daňového nerezidenta, z důvodu pobírání jiných příjmů ze zdrojů na území České republiky, z jejichž titulu by mu vznikla daňová povinnost a současně i povinnost registrace k dani z příjmů v České republice, tímto není dotčena.

4.2.4 Daňový nerezident, kterému vznikla stálá provozovna na základě časového testu, je povinen se registrovat do 15 dnů ode dne, kdy byl naplněn časový test.

4.2.5 Při evidování daňového nerezidenta do Registru daňových subjektů je nutno za účelem předcházení vzniku duplicit vždy ověřit, zda tento daňový subjekt nemá již záznam v Centrálním registru daňových subjektů (dále jen „CRDS“), a v kladném případě údaje z CRDS převzít a připojit je ke kmenovému záznamu.

4.2.6 Pokud je již daňový nerezident registrován pro účely daní z příjmů, a má tak přidělené daňové identifikační číslo, pak, pokud mu na území ČR následně vznikne stálá provozovna (např. druhá v pořadí), doplní se do Registru daňových subjektů k registračním údajům daňového subjektu - nerezidenta pouze adresa této stálé provozovny jako další doplňková adresa typu „Stálá provozovna“.

4.3 Místní příslušnost zahraničních osob se stálou provozovnou na území České republiky⁸

4.3.1 Vzhledem ke skutečnosti, že stálá provozovna nemá právní osobnost, je u místně příslušného správce daně vždy registrovaná zahraniční osoba - daňový nerezident, která jejím prostřednictvím vykonává činnost na území České republiky.

4.3.2 Místně příslušný správce daně daňového nerezidenta se určuje dle kritérií uvedených v následujících bodech:

Fyzické osoby

- a) pokud se zahraniční fyzická osoba (daňový nerezident) zdržuje v České republice, třeba i jen krátce, řídí se její místní příslušnost místem pobytu, kterým se rozumí místo na území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje (viz § 13 odst. 1 písm. a) daňového řádu);
- b) pokud se zahraniční fyzická osoba (daňový nerezident) v České republice vůbec nezdržuje, nelze její místní příslušnost určit podle daňového řádu a postupuje se podle § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o FS“), podle kterého je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

Právnícké osoby

Obecně se místní příslušnost právnických osob řídí § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Z hlediska aplikace tohoto ustanovení vůči stálým provozovnám zahraniční osoby je třeba toto ustanovení vykládat v souvislosti s § 24 odst. 6 daňového řádu. Pak platí:

- a) pokud má zahraniční právnická osoba (daňový nerezident) v České republice jednu stálou provozovnu (případně více, avšak všechny se sídlem spadajícím do působnosti jednoho konkrétního finančního úřadu), odvozuje se její místní příslušnost od adresy, kde stálá provozovna (stálé provozovny) skutečně sídlí;
- b) pokud má zahraniční právnická osoba (daňový nerezident) v České republice více stálých provozoven, které z hlediska místní příslušnosti spadají do působnosti více finančních úřadů v ČR, nelze její příslušnost určit podle daňového řádu a postupuje se podle § 12 odst. 1 zákona o FS, kdy místně příslušným správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu; pokud by zahraniční právnická osoba měla na území České republiky jednu stálou provozovnu a následně by vznikla další stálá provozovna, která by byla místně příslušná jinému správci daně v ČR, dojde

⁸ Také viz metodické sdělení č.j.: 6680/11-2110-011654

u ní ke změně místní příslušnosti na Finanční úřad pro hlavní město Prahu; v opačném případě, kdy se sníží počet stálých provozoven na jednu, dojde ke změně místní příslušnosti na finanční úřad dle sídla této jediné stálé provozovny.

4.3.3 Více stálých provozoven například vznikne zahraničnímu subjektu, který staví obchodní centrum v Praze, kdy stavba trvá déle než jeden rok, např. 15 měsíců a zároveň provádí přestavbu vlakového nádraží v Moravské Třebové, jež probíhá také déle než 12 měsíců, např. 18 měsíců. V tomto případě, předpokládáme-li, že SZDZ pro vznik stálé provozovny z titulu stavebně montážního projektu stanoví časový test 12 měsíců, vzniknou zahraničnímu subjektu dvě stálé provozovny - jak v Praze, tak v Moravské Třebové. Místně příslušným správcem daně tohoto daňového nerezidenta bude podle § 12 odst. 1 zákona o FS Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

4.3.4 Dle ust. 11 odst. 2 zákona o FS je zahraniční daňový subjekt v případě splnění zde uvedených podmínek, tj. zejména je-li naplněn test obratu u stálé provozovny (obraty za jednotlivé stálé provozovny se sčítají) nebo se jedná o vybraný subjekt typu finanční instituce, pojišťovny, apod., příslušný Specializovanému finančnímu úřadu.

5. Oznamovací povinnosti

5.1 Oznamovací povinnost dle ust. § 38t odst. 2 zákona

Daňoví rezidenti České republiky a stálé provozovny zahraničních osob mají podle **§ 38t odst. 2 zákona** povinnost ohlásit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu s daňovým nerezidentem, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny zahraniční osoby, a to bez ohledu na to, zda stálá provozovna skutečně vznikne či nikoliv.

5.2 Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí dle ust. § 38da zákona

Plátce daně, který je plátcem příjmu plynoucího daňovému nerezidentovi ze zdrojů na území ČR a podléhajícího dani vybírané srážkou, má povinnost podat svému místně příslušnému správci daně oznámení podle **§ 38da zákona**. Tuto povinnost má plátce i v případě, že vyplácí příjem daňovému nerezidentovi ze zdroje na území ČR, ze kterého je daň vybíraná srážkou, o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v ČR. Jde například o situaci, kdy zde daňový nerezident ze smluvního státu poskytuje služby v souladu s ustanovením § 22 odst. 1 písm. c) zákona a z titulu této činnosti mu nevzniká stálá provozovna. Zákon pro tento případ dle ustanovení § 36 odst. 1 písm. a) stanoví

zdanění srážkovou daní, avšak smlouva nedává státu zdroje, tedy České republice, právo na zdanění tohoto druhu příjmu, pokud nejsou služby poskytovány prostřednictvím stálé provozovny.

6. Postup při vzniku povinnosti srazit daň nebo zajištění daně při platbách vůči daňovým nerezidentům

Zahraniční osoba, která je daňovým nerezidentem uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů a která má na území České republiky stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 zákona) nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů, se může, stejně jako daňový rezident České republiky, dostat do postavení plátce daně, jež je definován v ustanovení § 38c zákona.

6.1 Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (§ 38d zákona)

6.1.1 Plátce daně je povinen podle § 38d zákona vybrat daň a odvést ji v zákonem stanovené lhůtě svému místně příslušnému správci daně.

6.1.2 Pokud se povinnost srazit daň a odvést ji správci daně týká zahraničních osob (daňových nerezidentů ČR), je plátce daně povinen, současně s odvodem sražené daně, splnit i oznamovací povinnost podle § 38da zákona, a to prostřednictvím tiskopisu „Oznámení plátce daně o provedení srážky daně ze zdanitelných příjmů“. Správce daně může plátce daně na základě žádosti zprostit v odůvodněných případech této oznamovací povinnosti.

6.1.3 Plátce daně je v souladu s § 137 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 38d odst. 9 zákona o daních z příjmů povinen do 3 měsíců po skončení kalendářního roku podat vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby.

6.1.4 Poplatník, daňový nerezident, může podle § 38d odst. 7 zákona požádat správce daně plátce o vydání „Potvrzení o sražení daně“. Žádost může podat poplatník i prostřednictvím plátce daně.

6.2 Zajištění daně (§ 38e zákona)

6.2.1 Plátce daně je povinen podle § 38e zákona ve stanovených případech týkajících se daňových nerezidentů (fyzických i právnických osob) srazit úhradu na zajištění daně a odvést ji v zákonem stanovené lhůtě svému místně příslušnému správci daně.

6.2.2 Současně s platbou zajištění daně, je plátce daně povinen podat hlášení o provedeném zajištění daně, a to prostřednictvím tiskopisu „Hlášení plátce daně o provedení srážky zajištění daně ze zdanitelných příjmů“.

6.2.3 Plátcí daně nevzniká povinnost podat vyúčtování sraženého zajištění daně (§ 38e odst. 12 zákona o daních z příjmů).

7. Zahraniční osoba jako zaměstnavatel z titulu existence stálé provozovny a placení záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti

7.1 Plátce daně dle § 38c zákona

Zahraniční osoba - daňový nerezident, který má na území České republiky stálou provozovnu (jinou než službovou - viz níže), je s odkazem na § 38c odst. 2 zákona v postavení plátce daně, který je povinen z mezd zaměstnanců přiřazených stálé provozovně (kdy mzdy těchto zaměstnanců jsou pro zahraniční osobu uplatnitelné jako výdaj přiřaditelný dané stálé provozovně) odvést zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, případně daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. To platí i pro zahraniční osobu, která na území České republiky stálou provozovnu nemá, ale zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů. Tato situace nastává v případě, kdy činnost zahraniční osoby (zaměstnavatele) prostřednictvím jeho zaměstnanců nezakládá vznik stálé provozovny na území České republiky, tzn., například pokud zaměstnanci na území České republiky nevykonávají ani z části hlavní činnost podniku (zaměstnavatele). Obvykle jde o vykonávání takových činností, jako je např. marketingový výzkum, průzkum trhu či shromažďování informací, případně jiné činnosti ryze pomocného či přípravného charakteru. Může jít například také o situaci, kdy český zaměstnanec zpracovává účetnictví pro zahraniční výrobní obchodní korporaci, kdy místem výkonu takové činnosti je adresa bydliště zaměstnance v České republice (tzv. home office). I v tomto případě se zahraniční zaměstnavatel, který v České republice tohoto zaměstnance zaměstnává déle než 183 dní, stává plátcem daně podle § 38c odst. 2 zákona. Může jít také o situaci, kdy daňový nerezident České republiky se sídlem nebo bydlištěm ve smluvním státě provádí na území České republiky stavebně montážní práce v rámci jednoho uceleného projektu, a to po dobu sedmi měsíců. Stálá provozovna podle SZDZ nevznikne (v SZDZ je časový test pro stálou provozovnu z titulu stavebně montážního projektu stanoven na 12 měsíců), ale plátcem daně se zahraniční subjekt stává, a to právě z titulu zaměstnávání zaměstnanců na území ČR po dobu překračující 6 měsíců.

7.2 Zálohy na daň z příjmů (§ 38a zákona) a zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 38h zákona) a související povinnosti

7.2.1 Plátce daně je povinen podle § 38h odst. 7 zákona srazit zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti a odvést ji v zákonem stanovené lhůtě svému místně příslušnému správci daně. Tato povinnost zaměstnavateli nevzniká, je-li příjem vyplácen daňovému nerezidentovi ve smyslu § 2 odst. 3 zákona za závislou činnost vykonávanou v zahraničí, protože v takovém případě se nejedná o příjem ze zdrojů na území České republiky. Aplikace § 38h odst. 11 zákona, tedy výjimka z povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, se týká jen daňových rezidentů České republiky, a proto při řešení problematiky zdaňování daňových nerezidentů z titulu činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území České republiky nepřichází v úvahu.

7.2.2 Plátce daně je povinen v souladu s § 38j odst. 5 zákona v návaznosti na odst. 4 tohoto ustanovení do 2 měsíců, resp. do 20. března po skončení kalendářního roku podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.

7.2.3 Pokud je vznik stálé provozovny vázán na uplynutí časového testu a její vznik není zřejmý v okamžiku zahájení plnění kontraktu, má se okamžikem uplynutí časového testu za to, že zahraniční osoba je plátcem daně od počátku vykonávání předmětné činnosti na území České republiky.

7.2.4 Odlišný režim platí pro účely zdanění zaměstnanců službové stálé provozovny, která ze zákona není plátcem daně. Zaměstnanci službové stálé provozovny jsou (v případě splnění podmínek pro podání daňového přiznání stanovených v § 38g zákona) povinni podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uplynulé zdaňovací období, v němž uvedou příjmy dosažené v České republice v souvislosti s výkonem práce pro stálou provozovnu a daň vykázanou v daňovém přiznání jsou povinni uhradit správci daně v termínu pro podání daňového přiznání. V průběhu zdaňovacího období platí zaměstnanci sami zálohy na daň stanovené z poslední známé daňové povinnosti (viz § 38a zákona), přičemž daňovým subjektům, kterým nově vznikla povinnost platit daň, pro kterou zákon stanoví zálohy, může správce daně stanovit zálohy s přihlédnutím k jejich očekávané daňové povinnosti (viz § 174 odst. 6 daňového řádu). Podkladem pro stanovení záloh na daň z příjmů dle § 38a zákona je ve vztahu k příjmům fyzických osob ze závislé činnosti plynoucím od zaměstnavatele, který není plátcem daně, potvrzení zahraničního zaměstnavatele, jehož obsahem je souhrnná částka ročního příjmu včetně všech

zdanitelných naturálních požitků vyplácených zaměstnavatelem za práci vykonávanou na území České republiky.

Ing. Tatjana Richterová
generální ředitelka

Na vědomí

Odbor daní z příjmů I

Odbor majetkových daní, oceňování a ostatních agend GFŘ

Sekce právní