



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Zdanění zisků podniků

Zisky podniků

Koncept stálé provozovny



Jana Tepperová – Vysoká škola ekonomická v Praze

Toto dílo podléhá licenci Creative Commons
Uveďte původ - Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní



Zdanění zisků

- Vnitrostátní úprava > zdanění daňových rezidentů nebo příjmy daňového nerezidenta ze zdrojů na území daného státu (v ČR § 22 ZDP)
- Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
 - **Zdanění zisků** – čl. 7 OECD Model > zdanění zisků ve státě residence, pokud ve státě zdroje nevznikla stálá provozovna; vznik stálé provozovny zakládá nárok na zdanění ve státě zdroje; pro zamezení dvojímu zdanění se uplatní příslušná metoda uvedená ve smlouvě
 - **Stálá provozovna** – čl. 5 OECD Model

Příklady: Právo státu na zdanění zisků



Zdanění zisků

- Příjmy dosažené před vznikem stálé provozovny rezidenty smluvních států nejsou ve státě zdroje zdaňovány, zatímco stejné příjmy dosažené ze zdrojů na území ČR daňovými rezidenty bezesmluvních států podléhají zdanění srážkou u zdroje ve výši 15 % podle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP, jedná-li se o služby a činnosti nositelů nezávislých profesí, umělců, sportovců, artistů apod. (§ 22 odst. 1 písm. f) ZDP).
- Když vznikne daňovým rezidentům smluvních států stálá provozovna – zdaňují se zisky stálé provozovny v ČR prostřednictvím daňového přiznání.
- Vymezení stálé provozovny v § 22 ZDP může být výjimečně užší než ve smlouvě. Většinou je ale v ZDP širší než ve smlouvě.
- Vymezení v ZDP je zásadní pro nesmluvní státy.
- Úprava v ZDP není dostatečně podrobná

Stálá provozovna

- **Stálá provozovna** > označení pro povinnost daňového nerezidenta na zdanění ve státě zdroje
- **Organizační složka** > registrace zahraničních subjektů podnikajících na území ČR do obchodního rejstříku
- **Provozovna** > registrace zahraničních subjektů k dani z přidané hodnoty

- Stálou provozovnu nelze založit, ta vzniká při splnění určitých kritérií

Stálá provozovna ve smlouvách

OECD model

OSN model (rozšíření)

Stálá provozovna

- Trvalé místo pro podnikání (umístění, stálost, účel) - „fixed place of business“
- Místo vedení, kancelář, organizační složka, továrna, dílna, místo k těžbě přírodních zdrojů apod.
- Poskytování služeb (OECD model jen v komentáři, OSN model přímo ve smlouvě)

Umístění

- Místo pro podnikání – jakýkoliv prostor, kde se uskutečňuje podnikání
- Právní vztah není rozhodující – i např. prostory obchodního partnera
- Nemusí být pevně spojeno se zemí
- Mezní příklady – stánkový prodej
- Geograficky a ekonomicky jednotný celek – např. celé město, správce daně by preferoval celou ČR – pak by mohlo stálou provozovnu vytvořit i např. cirkus apod.
- „Jestliže je místo k výkonu činnosti využíváno pouze po velmi krátká časová období, ale toto využívání se uskutečňuje pravidelně delší dobu, takové místo k výkonu činnosti nemůže být považováno za místo, které má pouze dočasný charakter.“
- Umístění musí být splněno reálně, nikoliv pouze formálně.

Příklady: Mexiko – Kanada, Velká Británie - Indie



Stálost

- Podmínkou trvalý, resp. dlouhodobý účel
- Specifický režim pro činnosti, u kterých dochází ke vzniku stálé provozovny po splnění časového testu
- Pro vznik PE může postačit záměr.
- Podmínku stálosti splňují i činnosti, které jsou prováděny přerušovaně.
- Registrace – 30 dnů od výkonu zdanitelné činnosti – když vzniká zpětně, nelze splnit.
- Pokud naopak se zjistí, že vzniknout neměla, může zpětně dojít k povinnosti plátce zajišťovat podle § 38e ZDP.
- Praxe jednotlivých států – dočasné bývá méně než 3-6 měsíců

Příklady: Kanada-USA (veletrh)



Stálost – Komentář k OECD modelu

- „Jestliže musí být místo pro podnikání trvalé, následuje z toho také předpoklad, že stálá provozovna existuje pouze tehdy, jestliže zařízení pro podnikání má určitý stupeň trvalosti, tj. jestliže není čistě dočasné povahy... Jestliže místo pro podnikání, které bylo na počátku určeno ke krátkému časovému účelu, se udržuje po takové časové období, které nemůže být považováno za dočasné, stává se trvalým místem pro podnikání, a tudíž – zpětně – stálou provozovnou.“
- „jestliže zařízení pro podnikání nebylo zřízeno pouze pro dočasný účel, může zakládat stálou provozovnu, i když trvalo v praxi jen po velmi krátké období a z důvodu zvláštní povahy činnosti podniku nebo v důsledku zvláštních okolností (např. smrt poplatníka, neúspěch investice) bylo předčasně likvidováno“.
- „Činnost nemusí být trvalá v tom smyslu, že nedochází k přerušování podnikání, avšak podnikatelské operace musí být prováděny na pravidelném základě.“

Účel

- Místo „pro podnikání“
- Prostřednictvím stálé provozovny se aktivně vykonává zcela nebo částečně podnikatelská činnost
- Může jít o dílčí činnost, která z lokálně účetního pohledu nemá prvoplánově zřetelný ziskový účel – např. zpracovatelské operace prováděné výhradně pro zřizovatele stálé provozovny nebo třeba průběžně a vlastními pracovníky prováděná bezplatná kontrolní činnost subdodavatelů.

Kdy stálá provozovna nevzniká?

- Uskladnění, vystavení nebo dodání zboží – distribuční sklady, vzorkovny či odbytové služby
- Zásoba zboží pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání
- Zásoba zboží pouze za účelem zpracování jiným podnikem
- Zařízení udržované pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro zřizovatele
- Zařízení udržované pouze za účelem provádění dalších činností přípravného a pomocného charakteru
- Zařízení udržované pro kombinaci předchozích důvodů za předpokladu, že i kombinace spojení takových činností má pouze přípravný a pomocný charakter

Příklad: Výjimka ze stálé provozovny



Stavby a montáže

- Specifický režim
- Časový test
 - Smlouvy zpravidla 12 měsíců
 - Časový test je důležitý nejen proto, aby se zamezilo vzniku stálé provozovny u krátkodobých projektů, ale také proto, aby se vyloučila námitka, že staveniště či montážní projekt nesplňují potřebnou podmínku „trvalosti“ pevného zařízení pro podnikání.
- Věcné vymezení
 - Smlouvy – Stavby a montáže, včetně odborného dozoru, instalační projekt
- Obchodní zastoupení stavební firmy
- Činnost subdodavatelů

Stavby a montáže

- Výhrada ČR k „instalačnímu projektu“
 - „Česká republika přijímá užší výklad výrazu „instalační projekt“ a omezuje jej tak na instalaci a montáž, která souvisí se stavebním projektem, stavebnictvím. Česká republika se dále přiklání k výkladu, že dozor je automaticky pokryt ustanovením, článku 5 odstavce 3 pouze, jestliže je dozor vykonáván generálním dodavatelem stavby (building contractor). Dozor je jinak tímto ustanovením smlouvy pokryt jen v těch případech, pokud je v něm výslovně uveden. V případě, kdy je dozor vykonáván podnikem jiným, než je hlavní dodavatel stavby a dozor není výslovně uveden v článku 5 odstavci 3, zdaňování příjmů plynoucích z těchto činností poté automaticky podléhá pravidlům, která se uplatňují při zdaňování příjmů pobíraných z poskytování jiných služeb, než služeb stavebně-montážního charakteru.“
- Realizace většího počtu projektů na území státu – každý projekt se posuzuje samostatně a jen některý třeba založí stálou provozovnu.

Využití agentů (zprostředkovatelů)

- Závislý zástupce – může být důvodem pro vznik stálé provozovny, pokud má pravomoci uzavírat smlouvy jménem podniku
- Organizační řešení obchodního zastoupení
- Fikce vzniku stálé provozovny díky prospěchu plynoucímu ze služeb přijímaných od závislého poskytovatele
- Definice závislého zástupce v ZDP užší než v OECD modelu.

Společnosti ve skupině jako stálá provozovna

- Společnosti ve skupině zpravidla nezakládají stálou provozovnu
- „Paragraph 7 of Article 5:

The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a PE or otherwise), shall not of itself constitute either company a PE of the other.“

ALE: PE může vzniknout, pokud společnost ve skupině normálně uzavírá smlouvy jménem mateřské společnosti.

Příklad: Irsko-Island



Rozšířená definice v OSN modelu

- OSN model klade větší důraz na princip země zdroje
 - definice stálé provozovny zahrnuje také koncept „službové“ stálé provozovny > Poskytování služeb po dobu delší než 183 dní v jakémkoliv období 12 měsíců
 - Staveniště > 6 měsíců, nikoliv 12
 - Omezený výčet výjimek ze stálé provozovny



Stálá provozovna – pozice ČR

Námítky (observations)

- Česká republika by přidala k článku 25 modelové smlouvy ustanovení svůj pohled, že kancelář ustanovená v zemi, jejíž zaměstnanci jsou oprávněni významným způsobem ovlivňovat vyjednávání kontraktů na dovoz zboží do této země jménem společnosti, nebude spadat do odstavce 4 článku 5 smlouvy (tj. negativní vymezení).
- Ovlivňováním vyjednávání kontraktů významným způsobem se rozumí, když jsou důležité části těchto kontraktů (typ, kvalita nebo množství produktu) určovány kanceláří.

Výhrady (reservations)

- Česká republika souhlasí s požadavkem „fixed place“ v odstavci 1 článku 5 Smlouvy, nicméně si vyhrazuje právo navrhnout při vyjednávání bilaterálních dohod aplikaci tohoto principu u vykonávání služeb s ohledem na naplnění určitého časového testu.



Stálá provozovna v ZDP

„Pevná“ stálá provozovna

„Službová“ stálá provozovna

Související povinnosti



Stálá provozovna v zákoně o daních z příjmů

- § 22 odst. 2 ZDP
 - „Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností *daňových nerezidentů* na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytíště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území ČR v zastoupení *daňového nerezidenta* a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území ČR provádí.“



Stálá provozovna v zákoně o daních z příjmů

- Registrace – do 30 dnů
- Oznamovací povinnost - §38t(2) – uzavření kontraktu
- Daňové přiznání – stálá provozovna podává daňové přiznání
- Zaměstnanci – zaměstnanci službové stálé provozovny si podávají daňové přiznání k DPFO
- D-154



Poskytování služeb

- Časový test
 - ZDP: 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců (§ 22 odst. 2) ZDP)
 - v některých smlouvách není, např.: Brazílie, Indie, Itálie, Německo, Japonsko, Švédsko, Švýcarsko apod.
 - v některých smlouvách je časový test delší, např. 9 měsíců: Čína, Francie, Srbsko a Černá Hora, USA; 12 měsíců: Finsko (12/18), Kazachstán
 - v některých smlouvách je časový test kratší, např. 3: Indonésie, Moldávie, Ukrajina (přejednáno)
 - Pokyn D-154
- Tzv. službová stálá provozovna



Poskytování služeb

- ČR nesprávně dovozuje vznik službové stálé provozovny i u států, se kterými příslušná zvláštní úprava není sjednána.
- Pokyn D-154, podle kterého vznikne stálá provozovna při poskytování služeb vždy po šesti měsících, pokud SZDZ nestanoví delší časový test.
- Rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. Zn. 30 Ca 41/95 ze dne 23. 9. 1997:
 - „...Vzhledem tedy k tomu, že smlouva má svoji vlastní definici pojmu stálé provozovny, nemůže správní orgán vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 ZDP, a to ani podpůrně, neboť kritéria pro kvalifikování určité činnosti jako stálé provozovny obě normy stanoví naprosto odlišně. Vycházení z definice § 22 odst. 2 ZDP je tedy v rozporu s § 37 ZDP, tudíž takovýto postup je nezákonný. ...“



Poskytování služeb shrnutí I

Existence SZDZ	Služby nesplňující časový test	Služby splňující časový test
Není uzavřena SZDZ	Nevzniká stálá provozovna do 6 měsíců (§ 22 odst. 2 ZDP). Plátce provede srážku daně podle § 36 odst. 1 a § 38d ZDP	Vzniká stálá provozovna a povinnost podat přiznání. Plátce provede zajištění daně podle § 38d ZDP
Uzavřená SZDZ stanoví časový test pro vznik stálé provozovny	Nevzniká stálá provozovna. Plátce nemá povinnost daň srazit ani zajistit	Vzniká stálá provozovna a povinnost podat přiznání. Plátce zajišťuje daň dle § 38e ZDP, nejde-li o daňového rezidenta čl. států EU a dalších států EHP



Poskytování služeb shrnutí II

Existence SZDZ	Služby nesplňující časový test	Služby splňující časový test
Uzavřená SZDZ neobsahuje žádnou zvláštní úpravu služeb	Nevzniká stálá provozovna. Plátce nemá povinnost daň srazit ani zajistit.	Podle interpretace MF vzniká stálá provozovna podle § 22 odst. 2 ZDP, i když neexistuje pevné místo pro podnikání.
Uzavřená SZDZ neurčuje časový test pro vznik stálé provozovny, ale obsahuje jinou úpravu zdanění služeb	Jestliže SZDZ umožňuje zdaňovat příjmy nerezidentů ze služeb mimo režim stálé provozovny, plátce srazí daň z příjmů dosažených před uplynutím časového testu dle § 22 odst. 2 ZDP, a to ve výši 15 % (viz § 36 odst. 1 ZDP) nebo dle SZDZ	Plátce zajišťuje daň dle § 38e ZDP, nejde-li o daňového rezidenta z čl. států EU a dalších států EHP. Podle alternativního názoru stálá provozovna nevznikne, pokud chybí pevné místo pro podnikání.



Zajištění daně

- Jednostranné opatření
- Snaha o zamezení daňovým únikům
- U příjmů zdaňovaných v daňovém přiznání, které nepodléhají srážkové dani
- Pod vlastní majetkovou odpovědností plátce (přenos odpovědnosti za výběr daně)
- Vůči nerezidentům EU a EHP
- Obecná sazba 10 %, snížená 1 %, fyzické osoby 15 %
- Termín srážky a úhrady
- Snížení nebo zrušení povinnosti zajištění na žádost poplatníka



Stavby a montáže

- Specifický režim
- Časový test
 - Smlouvy zpravidla 12 měsíců
 - ZDP: 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců (§ 22 odst. 2 ZDP)
- Věcné vymezení
 - Smlouvy – Stavby a montáže, včetně odborného dozoru, instalační projekt
 - ZDP - Staveniště, místo pro provádění stavebně montážních prací (pokyn D-6 a výhrada ČR k OECD modelové smlouvě)
- Obchodní zastoupení stavební firmy
- Činnost subdodavatelů



Společník transparentní entity

- Účast daňového nerezidenta jako osobního společníka na podnikání osobní společnosti (v.o.s., k.s., společnost) zakládá vznik stálé provozovny
- ZDP § 22 odst 3
- Není rozhodující, zda se skutečně aktivně podíleli na území ČR na podnikatelské činnosti nebo zda k ní přispěli spíše pasivně



Základ daně stálé provozovny

- Stanoví se stejně jako u tuzemských subjektů
- Vychází se z účetnictví, tj. z výsledku hospodaření
- Poměrná část celkových administrativních výloh vynaložených u zřizovatele v zahraničí
- Základ daně nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z těžby nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek daňový rezident ČR. (§23 odst. 11 ZDP)

Je potřeba změnit koncept stálé provozovny?

- Koncept stálé provozovny zaveden v 30. letech 20. století
- Výroba se koncentruje v omezeném množství států
- Častější a jednodušší přeshraniční pohyb finančních a nehmotných aktiv
- Nahrazení konceptu stálé provozovny:
 - Systém globálního rozdělení příjmů nadnárodních společností podle hodnoty aktiv
 - Spotřební daně jako hlavní metoda zdanění – výnos daně následuje zákazníka

Zdroje a další podklady pro studium

- Lang, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde, 2013.
- Miller, A. – Oats, L: *Principles of International Taxation*. Bloomsbury Professional, 2012.
- Rylová, Z.: *Mezinárodní dvojí zdanění*. ANAG, 2012. **(str. 81 - 112)**
- Sojka, V.: *Mezinárodní zdanění příjmů*. Wolters Kluwer, 2017. **(str. 55 - 107)**

Cvičení

- Určování vzniku stálé provozovny
- Zdanění stálé provozovny