

# Stálá provozovna

**Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.**



# Obsah

- 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.**
- 2. Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.**
- 3. Typy stálých provozoven.**
- 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.**

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

**Stálou provozovnou** se rozumí [§ 22 odst. 2 ZDPř] **místo k výkonu činností nerezidentů** (zahraničních fyzických a právnických osob) na území ČR. Je to např. :

- dílna;
- kancelář;
- místo k těžbě přírodních zdrojů (lom, důl);
- místo prodeje (odbytiště);
- staveniště.

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

**Stálou provozovnou** se rozumí [§ 22 odst. 2 ZDPř] **místo k výkonu činností nerezidentů** (zahraničních fyzických a právnických osob) na území ČR. Je to např. :

- umístěného staveniště,
- místa provádění stavebně montážních projektů,
- poskytování služeb,
- poskytovaných činností obchodního, technického nebo jiného poradenství,
- prováděné řídicí a zprostředkovatelské činnosti,
- a obdobných činností poskytovaných na území ČR,
- vykonávané nezávislé činnosti (např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí),
- osobně vykonávané činnosti nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob

**poplatníkem, zaměstnanci nebo osobami pro něho pracujícími** jsou tyto považovány za **stálou provozovnu, přesáhne-li doba jejich trvání 6 měsíců** v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

## Stálá provozovna nezahrnuje :

- zařízení, které se používá pouze k uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
- zásobu zboží, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- trvalé zařízení pro podnikání, které se využívá pouze za účelem vykonávání jiných činností, které mají pro podnik přípravný charakter nebo představují pomocnou činnost;
- činnost nezávislého zástupce, makléře, generálního komisionáře, jednajícího v rámci své řádné činnosti.

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

**Stavebně montážní projekty a staveniště jsou považovány za stálou provozovnu na základě časového testu, přičemž :**

- zdanění podléhají i příjmy dosažené do uplynutí stanovené doby;
- časová podmínka se posuzuje pro každé jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt samostatně, pokud nikterak nesouvisí s danou stavbou nebo montáží;
- podmínka místní trvalosti není porušena, pokud se jedná o stavbu svým charakterem postupující (dálnice, plynovody);
- přechodné přerušení stavby (např. sezónní) se započítává do doby trvání stavby;

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

- do doby trvání stavby se také započítává doba strávená na staveništi všemi subdodavateli;
- tato stálá provozovna je plátcem daně ve smyslu § 38 c zákona o daních z příjmů (zahraniční plátce daně);
- pokud různé stavby tvoří zeměpisně a hospodářsky jeden celek, posuzují se jako jedna jednotka, i když jsou podloženy různými smlouvami.

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

Jestliže **osoba jedná na území ČR v zastoupení nerezidenta** (fyzické nebo právnické osoby) a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka (nerezidenta) , má se za to, že tento poplatník (nerezident) **má stálou provozovnu na území ČR**, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území ČR provádí (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů).



# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

**Příjem** (peněžní i nepeněžní plnění) **společníka v.o.s. anebo komplementáře k.s. anebo účastníka ve sdružení** bez právní subjektivity, který je **nerезidentem**, plynoucí z účasti na této společnosti nebo na tomto sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých této společnosti se považuje za **příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny**.

# 1. Stálá provozovna v tuzemském daňovém zákonu.

**Pro zajištění daně** z příjmů společníka v.o.s. nebo komplementáře k.s. platí ustanovení § 38e odst. 3 zákona o daních z příjmů (zajištění daně ve výši 15 % u fyzických osob a 21 % u právnických osob – pro rok 2008).

**Význam pojmu „stálá provozovna“** spočívá v tom, že příjmy dosahované jejím zřizovatelem jsou zákonem označeny **jako příjmy ze zdrojů na území ČR**, tj. příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů u poplatníků-nerezidentů.

**Daňový nerezident** je povinen oznámit místně příslušnému správci daně zahájení činnosti vedoucí ke vzniku stálé provozovny **do 30 dnů**.

## 2. Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

V bilaterálních smlouvách o zamezení mezinárodního dvojího zdanění (čl. 5 Permanent establishment), které uzavřela Česká republika, jsou v případě staveniště a montážních prací **dohodnuty časové intervaly pro vznik stálé provozovny.**

V případě smluv s členskými státy EU takto :

## 2. Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Poř.č.	Stát	Doba trvání nad (měsíců)
1	Belgie	12
2	Bulharsko	12
3	Dánsko	12
4	Estonsko	6
5	Finsko	12
6	Francie	12
7	Irsko	12
8	Itálie	12
9	Kypr	6
10	Litva	9
11	Lotyšsko	9
12	Lucembursko	6
13	Maďarsko	12

## 2. Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Poř.č.	Stát	Doba trvání nad (měsíců)
14	Malta	9
15	Německo	12
16	Nizozemsko	12
17	Polsko	12
18	Portugalsko	12
19	Rakousko	12
20	Rumunsko	9
21	Řecko	9
22	Slovensko	12
23	Slovinsko	12
24	Španělsko	12
25	Švédsko	12
26	Velká Británie	12

## 2. Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

**Limit 6 měsíců** vyplývající z tuzemského daňového zákona může být tedy dohodnut v mezinárodní smlouvě jinak, nejčastěji na 6, 9 nebo 12 měsíců, ve smlouvách s nečlenskými státy EU např. i na 3 měsíce (Nigérie).

**Pro mezinárodní daňovou praxi** má pojem „stálá provozovna“, resp. její existence nebo neexistence **mimořádný význam**, neboť je základním kritériem pro dosahování příjmů z přímé aktivní hospodářské činnosti subjektů (business profits).

Proto je **ve všech smlouvách** o zamezení mezinárodního dvojího zdanění příjmů tento pojem **samostatně definován** včetně uvedení forem typů provozoven a rovněž situací, které nevedou ke vzniku stálé provozovny.

### 3. Typy stálých provozoven.

Z definice stálé provozovny lze odvodit **základní 3 typy stálé provozovny**, a to podle okolností, za nichž dochází k jejímu vzniku. Pro **1. typ** stálé provozovny se v praxi užívá pojmu „pevná“, resp. „kamenná“ či „fyzická“ stálá provozovna, pro **2. typ** pak pojmu „službová“, resp. „časová“ stálá provozovna a pro **3. typ** pak pojmu „stavební“ stálá provozovna.

### 3. Typy stálých provozoven.

**[1] Pevná stálá provozovna** (1. typ) vzniká zpravidla na základě vlastní úvahy a rozhodnutí zřizovatele o zahájení činnosti vzhledem k předpokládaným výsledkům na tomto trhu. Patří sem :

- dílna;
- továrna;
- kancelář (daňová, auditorská, advokátní, obchodní, poradenská).

Jedná se o dlouhodobé podnikání prostřednictvím organizační složky podniku. Typická je fyzická přítomnost.



### 3. Typy stálých provozoven.

**[2] Službová stálá provozovna** (2. typ) se odvíjí od uzavření konkrétního kontraktu s tuzemským odběratelem, na jehož podkladě dodavatel služby na území ČR přichází většinou jednorázově a na předem (smluvně) stanovenou dobu. Jde o poskytování služeb včetně poradenských nebo manažerských služeb.

### 3. Typy stálých provozoven.

**[3] Stavební stálá provozovna** (3. typ) vzniká z důvodu poskytování konstrukční a stavební činnosti. V tomto případě pro existenci stálé provozovny hraje roli časový test (např. 6 nebo 12 měsíců).

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

Stálá provozovna umístěná na území České republiky má daňové povinnosti, přičemž poplatníkem daně je její zřizovatel, který na rozdíl od stálé provozovny má právní subjektivitu.

V případě **příjmů stálé provozovny** platí pro tento subjekt **stejně daňové povinnosti jako pro jiné fyzické či právnické osoby.**

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

Jde-li o právnickou osobu, pak jsou předmětem daně z příjmů výnosy z veškeré činnosti a s nakládání s veškerým majetkem. Pro stanovení výsledného základu daně právnické osoby v rámci mimoúčetní transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně platí **stejná metodika a režim jako u ostatních podnikajících právnických osob**, např. s.r.o., a.s.

Pokud by (z různých důvodů) **nebylo vedeno účetnictví**, může správce daně stanovit základ daně **podle pomůcek**.

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

V této souvislosti je třeba připomenout, že v poměrně značném počtu případů platí tuzemské subjekty (rezidenti ČR) za služby poskytované stálou provozovnou (např. úhrada za stavbu hotelu, úhrada za pronájem výstavní plochy pozemku). V řadě případů je stanovena povinnost srážet z takovýchto úhrad tzv. zajištění daně (§ 38a zákona o daních z příjmů).

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

**K zajištění daně** ze zdanitelných příjmů, z nichž není daň vybírána srážkou, jsou **plátcí daně** při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, **povinni srazit** zajištění daně. Toto zajištění daně je plátce daně povinen provést včas, ve správné výši nejpozději v den, kdy o závazku účtuje podle účetních předpisů (nejpozději do 2 měsíců po uplynutí zdaňovacího období) a odvést daň v termínu do konce měsíce následujícího po kalendářním měsíci, v němž povinnost srazit daň vznikla.

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

V této souvislosti je třeba upozornit na **problematiku zákazu přenosu daňové povinnosti** (§ 45 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v návaznosti na problematiku nedaňových výdajů (§ 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů) .

**Příjmy službové stálé provozovny** jsou zdaňovány srážkovou daní (§ 36 ) **15 %** nebo zajištěním daně ve výši **10 %** (platí pro fyzické i právnické osoby).

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

**Postup (režim zdanění) při zdaňování příjmů nerezidentů ze služeb**, z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR lze vymezit následovně :

**[1] při vypláčení příjmu rezidentovi nesmluvního státu :**

- a) z titulu kontraktu, jehož předpokládaná doba trvání nepřesáhne 6 měsíců v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích (dále jen 6 měsíců) a tento rezident nemá podle zjištění plátce v ČR stálou provozovnu (např. z titulu kontraktů s jinými subjekty), je plátce povinen provést srážku daně podle zvláštní sazby daně (§ 38d);
- b) z titulu kontraktu, jehož předpokládaná doba trvání přesáhne 6 měsíců, je plátce povinen provést zajištění daně (§ 38e);



## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

### [2] při vypláčení příjmu rezidentovi smluvního státu :

- a) z titulu kontraktu, jehož předpokládaná doba trvání nepřesahuje 6 měsíců nebo delší lhůtu stanovenou pro existenci stálé provozovny u tohoto druhu činnosti v daňové smlouvě, nepodléhá tento příjem u plátce zajištění daně ani srážce daně;
- b) z titulu kontraktu, jehož předpokládaná doba trvání přesáhne 6 měsíců nebo delší lhůtu stanovenou pro existenci stálé provozovny u tohoto druhu činnosti v daňové smlouvě, je plátce povinen provést u tohoto příjmu zajištění daně;
- c) Je-li v příslušné daňové smlouvě stanoven způsob zdanění těchto příjmů nebo některých z nich v jejím samostatném článku (např. smlouva s Indií – článek 12), je plátce daně povinen provést srážku daně ve výši stanovené smlouvou, maximálně však sazbou daně stanovenou v zákonu o daních z příjmů.

## **4. Daňové povinnosti stálých provozoven.**

**Za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny se považuje i příjem člena evropského hospodářského zájmového sdružení, který je nerezidentem, plynoucí z členství v evropském hospodářském zájmovém sdružení a z úvěrů a půjček poskytnutých tomuto sdružení. Pro stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti člena evropského hospodářského zájmového sdružení se postupuje jako u společníka v.o.s. (§ 37a odst. 1, 2, 3, 4) zákona o daních z příjmů).**

## 4. Daňové povinnosti stálých provozoven.

**Evropská společnost (SE)** postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti a v daňovém řízení jako **akciová společnost** (§ 37 a odst. 5 zákona o daních z příjmů).

**Evropská družstevní společnost (SEC)** postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti a v daňovém řízení jako **družstvo** (§ 37 a odst. 6 zákona o daních z příjmů).

**Stálá provozovna** nebo jiná organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí, je rovněž **poplatníkem daně silniční** v případě, že silniční motorová vozidla jsou předmětem daně silniční.

