

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 nerezidentem,** 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 19 % u právnických osob – pro rok 2010).

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-nerезidentů.

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.

