



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

METODIKA STANOVENÍ ZÁKLADU DANĚ VE STÁLÉ PROVOZOVNĚ

METHODOLOGY FOR SETTING TAX BASE IN THE PERMANENT ESTABLISHMENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Lukáš Válek

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2020

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Bc. Lukáš Válek
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Metodika stanovení základu daně ve stálé provozovně

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíl práce, metody a postup zpracování práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Návrh metodiky stanovení základu daně ve stálé provozovně

Ověření metodiky v konkrétní společnosti

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Diplomová práce se zabývá stanovením základu daně ve stálé provozovně. Práce obsahuje popis povinností spojených se vznikem službové stálé provozovny. Získané informace jsou následně použity pro sestavení metodické příručky, která by měla sloužit jako pomůcka pro poplatníky daně z příjmů ke stanovení základu daně. Třetí část práce obsahuje vzorové příklady, na kterých bude aplikován doporučený postup obsažený v metodické příručce.

Základní literární prameny:

SOJKA, V. a kol. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

VYCHOPEŇ J. Meritum Daň z příjmů 2019. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. ISBN 978-80-7598--25-1.

VYŠKOVSKÁ, M. Cizinci a daně. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 978-80-7598-029-8.

SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552--01-0.

VYŠKOVSKÁ, M. Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie). Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zaměřuje na stanovení metodiky pro výpočet základu daně ve službové stálé provozovně slovenského daňového rezidenta v České republice na základě komisionářské smlouvy. Na základě analyzování českých účetních a daňových předpisů a vzorové smlouvy OECD jsou získaná data z analýzy použita ke stanovení metodické příručky a následné její aplikaci.

Abstract

The master's thesis focuses on determining of methodology for calculating of tax base in the service permanent establishment of Slovak tax resident in the Czech republic. Based on analysis of Czech accounting, tax regulations and OECD model agreement, data are used to determine the methodological manual and its subsequent application.

Klíčové slova

Stálá provozovna, daňový rezident, daňový nerezident, základ daně, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmů

Key words

Permanent establishment, tax resident, tax non-resident, tax base, tax conventions for the avoidance of double taxation, income tax

Bibliografická citace

VÁLEK, Lukáš. *Metodika stanovení základu daně ve stálé provozovně*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2020. 108 s.
Vedoucí práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 17. května 2020

Podpis:

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat vedoucí diplomové práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D. za cenné rady a připomínky, které mi pomohly napsat tuto práci.

Obsah

ÚVOD.....	10
VYMEZENÍ CÍLE.....	11
METODIKA PRÁCE.....	11
1 Teoretická východiska práce.....	12
1.1 Vymezení základních pojmů.....	12
1.1.1 Daňový rezident.....	12
1.1.2 Daňový nerezident.....	16
1.1.3 Stálá provozovna.....	17
1.1.4 Odštěpný závod zahraniční právnické osoby (dříve organizační složka). 17	
1.1.5 Provozovna.....	18
1.2 Stálá provozovna dle ZDP.....	18
1.2.1 Vymezení a vznik stálé provozovny v ZDP.....	18
1.3 Stálá provozovna dle OECD.....	19
1.4 Klasifikace stálé provozovny.....	24
1.5 Stálá provozovna poskytující služby („službová stálá provozovna“).....	26
1.6 Vznik stálé provozovny.....	28
1.7 Transferové ceny mezi sdruženými podniky.....	29
1.7.1 Spojené osoby v ZDP.....	30
1.7.2 Cena obvyklá v ZDP.....	31
1.7.3 Stanovení transferové ceny.....	32
1.8 Dokumentace.....	35
1.9 Systém zdanění v souvislosti se stálou provozovnou.....	37
1.10 Výpočet základu daně dle ZDP.....	38
1.10.1 Základ daně stanovený obvyklým způsobem.....	39
1.10.2 Základ daně stanovený náhradním způsobem.....	40

1.11	Výpočet základu daně dle Vzorové smlouvy OECD	42
1.11.1	Funkční analýza	43
1.11.2	Využití aktiv	43
1.12	Metody určení základu daně stálé provozovny	44
1.12.1	Tradiční transakční metody	44
1.12.2	Transakční ziskové metody	48
1.12.3	Výběr metody	51
1.12.4	Principy a požadavky na dokumentaci	52
2	Daňový režim stálé provozovny	54
2.1	Určení rezidenství	54
2.2	Příjmy dosahované před vznikem službové stálé provozovny	55
2.3	Registrace stálé provozovny	59
2.3.1	Místní příslušnost.....	60
2.3.2	Vady podání	61
2.4	Stanovení základu daně.....	62
2.4.1	Účetnictví.....	62
2.4.2	Ostatní způsoby stanovení základu daně	63
2.5	Typy daňových tvrzení.....	64
2.5.1	Způsob účtování účetních operací komisionářem	64
2.6	DPH.....	67
2.7	Základ daně stálé provozovny.....	69
2.7.1	Specifické problémy základu daně stálé provozovny.....	70
2.7.2	Náklady ve stálé provozovně.....	71
2.8	Slevy na dani a nezdanitelná část základu daně.....	72
3	Metoda odměňování distributorů.....	74
3.1	Komisionář.....	74

3.1.1	Daňové rezidenství	75
3.1.2	Registrace stálé provozovny	76
3.1.3	Vedení účetnictví, účtování	82
3.1.4	Stanovení základu daně	83
ZÁVĚR		88
ZDROJE.....		90
ZKRATKY		98
Příloha č. 1		99
Příloha č. 2		102
Příloha č. 3		108
Příloha č. 4		109
Příloha č. 5		110
Příloha č. 6		112

ÚVOD

Evropská unie představuje evropské uskupení 28 členských států včetně Lichtenštejnska, Islandu, Norska a Švýcarska. V rámci Evropské unie a čtyř dalších zemí je zaveden Evropský jednotný trh, který je bez vnitřních hranic. Je založen na čtyřech základních svobodách Evropské unie – volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu. S volným pohybem zboží, osob, služeb a kapitálu se rozmnožuje podnikání, výdělečná činnost a získávání příjmů v zahraničí.

Vzhledem k tomu, že každý členský stát jako stát zdroje by chtěl zdanit příjmy a navyšovat tak státní rozpočet o daně, mohlo by docházet k mezinárodnímu dvojímu zdanění. Obecně dvojí zdanění brání rozvoji mezinárodně-ekonomických vztahů, a proto, aby nedocházelo k bránění rozvoji, jsou uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které společně s unijními zákony určují, ve kterém státě bude příjem zdaněn, jakým způsobem, jakou sazbou a v jaké výši. Proto je primárně nezbytné určit, kdo je rezidentem a kdo nerezidentem státu, který stát je stát rezidence a který stát je stát zdroje.

Diplomová práce se zabývá stanovením daňové povinnosti fyzické osoby jakožto daňového rezidenta Slovenské republiky v České republice. Vychází na základě analýzy vzorové smlouvy OECD, smluv o zamezení dvojího zdanění, unijních daňových zákonů a rozsudků Nejvyššího správního soudu ke stanovení metodiky základu daně službové stálé provozovny od okamžiku zahájení činnosti na základě komisionářské smlouvy až po podání daňového přiznání z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2019.

V první části jsou vysvětleny základní pojmy a vztahy týkající se službové stálé provozovny a mezinárodního zdanění z pohledu zákona o daních z příjmů a vzorové smlouvy OECD. Ve druhé části jsou detailně popsány všechny povinnosti a postupy vedoucí ke správnému stanovení základu daně službové stálé provozovny. V závěru práce je na praktickém příkladu aplikována metodika obsažená v předchozí kapitole, typy pro daňovou optimalizaci a následné porovnání efektivní sazby daně v České republice, v Německu a na Slovensku.

VYMEZENÍ CÍLE

Cílem diplomové práce je identifikování a systematizování povinností daňového rezidenta Slovenské republiky v České republice podnikajícího na základě službové stálé provozovny. Analyzování českých unijních právních předpisů, rozsudků Nejvyššího správního soudu a vzorové smlouvy k sestavení metodické příručky pro stanovení základu daně ve službové stálé provozovně s následnou aplikací v názorném příkladu. V závěru práce je graficky znázorněna míra zdanění příjmů v České republice, v Německu a na Slovensku.

METODIKA PRÁCE

Pro stanovení diplomové práce jsou použity metody abstrakce, syntéza, analýza a dedukce. Pomocí metody abstrakce jsou odděleny nepodstatné informace od podstatných ke zjištění vlastností a vztahů jednotlivých pojmů v oblasti mezinárodního práva a tuzemských daňových předpisů. Metodou analýzy je v analytické části sestavena metodika pro stanovení základu daně. Analýza byla sestavena převážně na základě zákona o dani z příjmů, zákona o účetnictví a dalších právních úprav navazujících na předchozí zákony. Jednotlivé fáze jsou systematicky probrány, analyzovány a graficky znázorněny. Získané informace metodou analýzy jsou v návrhové části spojovány metodou syntézy v celek a aplikovány při řešení zdanění vybrané stálé provozovny. Metodou dedukce je postupováno v celé diplomové práci, kdy od obecných poznatků je přecházeno ke konkrétnějším závěrům.¹

¹ LORENC, M. Lorenc.info [online].

1 Teoretická východiska práce

V první kapitole jsou vymezeny základní pojmy, které jsou potřeba jasně vymežit pro snazší pochopení diplomové práce. Následně je vysvětleno, jak je stálá provozovna vymezena dle tuzemského práva a podle OECD.

1.1 Vymezení základních pojmů

Nejčastějšími pojmy, jejichž význam bývá zaměňován, jsou daňový rezident a daňový nerezident, stálá provozovna, odštěpný závod a provozovna.

Pokud osoba pobírá více příjmů z více států, určení rezidenství je pro účely zdanění fyzických i právnických osob zcela zásadní situací pro určení daňové povinnosti.

1.1.1 Daňový rezident

Daňovým rezidentem se rozumí osoba, která má na území ČR bydliště a obvykle se zde zdržuje. Má neomezenou daňovou povinnost, to znamená, že má povinnost zdaňovat příjmy se zdrojem na území ČR, a taktéž příjmy plynoucí ze zahraničí (označováno jako „*neomezená daňová povinnost*“). „*Starší smlouvy hovoří o daňovém rezidentovi také jako o osobě s daňovým domicilem v určitém státě*“.^{2,3} V odborné literatuře se často také používají pojmy rezident státu a daňový rezident státu, tyto pojmy však nejsou totožné. Rezident státu se používá při určení státní příslušnosti nebo trvalého pobytu. Naopak daňová rezidence pouze ve vztahu k daňové povinnosti.⁴ V tuzemském zákoně je definice daňového rezidenta vymezena v § 2 odst. 2 ZDP.⁵

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají shodný postup pro určení daňového rezidenta. Ačkoliv je „bydliště“ v obou případech v posloupnosti prvním kritériem, zásadně se od nich odlišuje.⁶

² VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*, s. 22.

³ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 13-14.

⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 8

⁵ § 2 odst. 2 ZDP – „*Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.*“

⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 8.

Daňový rezident dle ZDP – fyzická osoba

Při určení daňové rezidence dle ZDP je potřeba si nejdříve uvědomit:

1. kdo jsou osoby, které se „obvykle zdržují na území ČR“,
2. co se považuje dle ZDP za „bydliště“.⁷

Za osoby obvykle se zdržující se dle § 2 odst. 4 ZDP považují osoby, které na území ČR pobývají alespoň po dobu 183 dnů v kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích.⁸

Pojem „bydliště“ nemůže být zaměňován s pojmy trvalý či dlouhodobý pobyt, přechodný pobyt, trvalé bydliště či přechodné bydliště. ZDP bydliště v § 2 odst. 4 definuje bydliště jako „místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“^{9 10} K definici bydliště se podle ZDP vyjadřoval také NSS v rozsudku například ze dne 13. listopadu 2014, čj. Afs 120/2016-68¹¹ nebo v rozsudku ze dne 22. ledna 2015 pod čj. 7 Afs 251/2014-40.¹²

Daňový rezident podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Jedním z cílů SZDZ je zamezit dvojímu zdanění, proto jsou kritéria pro určení daňového rezidentství vykládány podrobněji. Důležitým faktorem, který je potřeba si také uvědomit je, že SZDZ mají aplikační přednost.¹³ Podle OECD Modelové smlouvy je daňovým rezidentem „any person who, under the laws of the State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.“¹⁴

⁷ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*, s. 23.

⁸ Tamtéž, s. 23.

⁹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 15.

¹⁰ §2 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹¹ NSS ve svém rozsudku konstatoval, že pojmu „stálost“ se rozumí následovně: „možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba ale zdůraznit, že možnost byt užívat neznamená nepřetržitě fyzické přítomnosti v bytě.“

¹² VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*, s. 24.

¹³ Čl. 10 Ústavy: „Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“

¹⁴ OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital- Article 4* [online].

Určení daňové rezidence podle SZDZ

Podle SZDZ se dle článku 4 stanovuje postup pro určení rezidentství následovně:

1. Poplatník je rezidentem toho státu, ve kterém má k dispozici **stálý byt**. Může jít o jakoukoli formu bydlení. Stálým bytem se rozumí takové bydliště, které má k dispozici poplatník pro dlouhodobé bydlení.
Smlouva zde uvádí: „*Bude se předpokládat, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k své dispozici stálý byt (dům, byt vlastněný nebo pronajatý nebo zařízený pokoj).* Z komentáře k MS OECD vyplývá, že „*tento byt musí být stálého charakteru, což znamená, že si jej fyzická osoba zařídila a udržuje pro svou stálou potřebu, kdy se fyzická osoba zdržuje na určitém místě za podmínek, kdy je zřejmé, že pobyt na tomto místě bude pouze krátkodobý...*“^{15 16}
- Jestliže má osoba takový byt ve dvou smluvních státech, nastupuje kritérium **střediska životních zájmů**. Poplatník je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy. Smlouva zde uvádí: „*Jestliže má stálý byt k své dispozici v obou státech, bude se předpokládat, že je rezidentem toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy.*“ Tato koncepce je obvykle ve sporných případech pro určení daňového domicilu rozhodující. Zde je nutné brát v potaz rodinné a společenské vztahy (místo, kde má poplatník rodinu, kde je vykonáváno zaměstnání, kde má zřízeny své bankovní účty, politické, kulturní, sportovní a jiné aktivity atd.)
2. Jestliže nemůže být určeno, kde má osoba daňový domicil ani podle střediska životních zájmů, předpokládá smlouva, že může být rozhodující, kde se poplatník **obvykle zdržuje**. Modelová smlouva zde uvádí: „*Jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko životních zájmů, nebo jestliže nemá stálý byt k své dispozici v žádném z obou států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje.*“ Daná situace může bezesporu nastat, např. jedná-li se o člověka, který díky povaze své práce žije v hotelích a neustále je střídá.

¹⁵ Stálým bytem se dle francouzského CGI rozumí „*místo, kde poplatník nebo jeho rodina běžně bydlí, tj. místo jejich obvyklého bydliště za podmínky, že toto bydliště má trvalý charakter. Toto bydliště zůstává stálým bytem i pro poplatníka, i když jej z profesionálních důvodů musí opustit, např. poplatník většinu roku bydlí jinde, avšak jeho rodina nadále žije na tomto místě a zde se všichni členové domácnosti setkávají.*“

¹⁶ VYŠKOVSKÁ M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat*, s. 40.

3. V případě, že není možné rozhodnout ani podle kritéria obvyklého pobytu, má smysl zkoumat **státní občanství**. Modelová smlouva zde uvádí: „*Jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem.*“
4. Výjimečně může nastat skutečnost, kdy nepostačují žádné z výše uvedených kritérií, protože příslušný poplatník je občanem obou států, nebo naopak ani jednoho z nich. V takovém případě musí dojít k **dohodě na úrovni ministrů financí**. Modelová smlouva uvádí: „*Jestliže tato osoba je státním občanem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.*“¹⁷

Jak z hlediska ZDP, tak i z hlediska SZDZ má význam především to, zda má poplatník skutečně úmysl mít na příslušném místě bydliště, ať již soustavně nebo střídavě.¹⁸

Skutečnost, zda poplatník je či není považován za daňového rezidenta je podstatná i pro uplatnění slev na dani, daňového zvýhodnění a nezdanitelných částí základu daně. V případě, že příjmy ze zdrojů na území České republiky tvoří alespoň 90% podíl ke všem celosvětovým zdanitelným příjmům a zároveň je poplatník rezidentem členského státu Evropské unie nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, smí při splnění podmínek uvedených v právní úpravě využít při podání daňového přiznání slevy na dani, daňové zvýhodnění a nezdanitelné části základu daně.^{19, 20, 21, 22}

Pro poskytnutí výhod plynoucích ze SZDZ nepostačuje pouze skutečnost, že příjemcem příjmů ze zdrojů na území ČR je osoba, která je daňovým rezidentem jiného státu. K prokázání podmínek pro využití výhod plynoucích ze SZDZ lze využít:

1. prohlášení zahraniční osoby, že je skutečným vlastníkem příjmů a že daný příjem je dle daňového práva jiného státu považován za příjem této osoby,
2. potvrzení o daňovém rezidenství ve státě vydaném zahraničním daňovým úřadem,

¹⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 20-21.

¹⁸ Tamtéž, s. 15.

¹⁹ PELECH, P. *Daň z příjmů: s komentářem k 1.1.2015*, s. 37.

²⁰ § 15 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²¹ § 36 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²² § 35c odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

3. důkazní prostředky o splnění dalších podmínek stanovených příslušnou SZDZ, popřípadě vnitrostátním daňovým zákonem.²³

Při určení daňové rezidence u cizince z tzv. nesmluvního státu (tj. stát, s nímž Česká republika neuzavřela SZDZ), postačí překročení limitu 183 dnů v ČR. Po splnění této podmínky se již poplatník stává daňovým rezidentem pro účely ZDP. Skutečnost, že se cizinec přestěhuje s celou rodinou do ČR, jeho děti budou chodit pravidelně do školy v ČR, pronajme si dlouhodobě byt či rodinný dům v ČR, již není v tomto případě podstatné.²⁴

1.1.2 Daňový nerezident

Za daňového nerezidenta se považuje každá osoba, kterou nelze podřadit pod definici daňového rezidenta, je to tedy poplatník s omezenou daňovou povinností vůči danému státu.²⁵ Daňová povinnost je výhradně omezena na příjmy ze zdrojů na území daného státu. Taxativní výčet příjmů je vymezen v § 22 ZDP a obecně se rozděluje na dvě základní kategorie:²⁶

1. „příjmy bez ohledu na skutečnost, od koho plynou,
2. *příjmy jsou hrazeny českými daňovými rezidenty, případně stálými provozovny daňových nerezidentů, které jsou na území ČR.*²⁷

²³ Pokyn č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR.

²⁴ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*, s. 24.

²⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 14.

²⁶ Tamtéž, s. 16.

²⁷ VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně*, s. 48-49.

1.1.3 Stálá provozovna

Nejedná se o žádnou institucionální formu podnikání. Jedná se o fikci pro účely daně z příjmů. Tento daňový pojem byl zaveden za účelem „*účinného zdanění zisků z podnikání nerezidentů*“. ²⁸ Stálou provozovnu nelze v žádném případě „založit“. Stálá provozovna **vzniká**. Vzniká z důvodu splnění kritérií při určité činnosti daňového nerezidenta ve státu zdroje. Daňovou povinnost daňového nerezidenta představuje i registrace stálé provozovny, neboť mu vznikla daňová povinnost. ²⁹ Službová stálá provozovna vzniká, „*přesáhne-li doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích*“. ³⁰

V případě stavení a stavebně montážních prací platí, že každá jednotlivá stavba případně montáž se posuzuje zvlášť. Musí se však jednat o případy **na sobě nezávislé**, tedy snaha obejít limit rozdělením kontraktu na několik dílčích je nerealizovatelné. ³¹

1.1.4 Odštěpný závod zahraniční právnické osoby (dříve organizační složka)

Přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, došlo k zavedení nového pojmosloví, zákon tedy od 1. 1. 2014 nezná pojem organizační složka, i když se v některých ustanoveních stále objevuje, nýbrž používá nově zavedený pojem odštěpný závod, což je „*pobočka obchodního závodu*“. ³² Pobočka závodu je zapsána do obchodního rejstříku. ³³ Odštěpný závod však nemá právní subjektivitu, za zahraniční společnost jedná vždy vedoucí. Nemá ani právní osobnost, což potvrdil Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím sp. Zn. 32 Odo 945/2002, ze dne 29.7.2003, který říká, že: „*Skutečnost, že organizační složka zahraniční právnické osoby umístěná na území České republiky je zapsána do obchodního rejstříku pak neznamena, že tato organizační složka je nositelem právní subjektivity a způsobilým účastníkem řízení*“ ³⁴

²⁸ UCETNIKAVARNA. *Rozšíření podnikání do zahraničí* [online].

²⁹ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 62.

³⁰ § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³¹ DU. *Stálá provozovna z hlediska daňového* [online].

³² § 503 odst. 2 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění k 31.12.2019

³³ ZÁKONYVKAPSE. *Ptáte se: Jak je to nyní s organizačními složkami zahraničních právnických osob?* [online].

³⁴ EPRAVO. *K pojmenování odštěpeného závodu* [online].

1.1.5 Provozovna

Provozovnu pro účely DPH je potřeba chápat jako „*organizační složku osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.*“³⁵ S pojmem „provozovna“ se také můžeme setkat v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, konkrétně v § 4 odst. 1 písm. k) zákona. Daný pojem souvisí s registrací zahraničních subjektů k DPH, kde je vymezena jako místo, kde povinná osoba může uskutečňovat dodání zboží, převod nemovitých věcí nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje. Tento pojem existuje nezávisle na předchozích dvou pojmech, provozovna může existovat v kombinaci jak se stálou provozovnou, tak s organizační složkou.³⁶

1.2 Stálá provozovna dle ZDP

Při vstupu do OECD Česká republika vyjádřila určité výhrady k jednotlivým článkům Modelové smlouvy. Ministerstvo vnitra vydalo sdělení pod čj. 251/15 082/96 ve vztahu k přímým daním. Jedním z výhrad k modelové SZDZ byla výhrada i k článku 5: „*Ačkoliv Česká republika souhlasí s definicí stálé provozovny v odst. 1, vyhrazuje si právo navrhnout v dvoustranných jednáních specifická ustanovení vysvětlující užití tohoto principu při poskytování služeb během delších časových období.*“ Jak uvádí JUDr. Jan Tůma, tehdejší negociátor za Českou republiku, cílem této výhrady bylo zajistit, aby podnikatelské aktivity a to zejména dodávky služeb a prací zahraničními subjekty na území ČR, trvající delší časové období (obecně déle než 6 měsíců), byly také v ČR zdaňovány.³⁷

1.2.1 Vymezení a vznik stálé provozovny v ZDP

Stálá provozovna dle § 22 odst. 2 ZDP se rozumí místo k výkonu činností poplatníků dle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP na území České republiky. K tomu, aby mohla být činnost

³⁵ § 4 odst. 1 písm. h) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

³⁶ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 62.

³⁷ VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat*, s. 26.

daňového nerezidenta přičtena stálé provozovně, musí být v trvalém místě činnost daňového nerezidenta vykonávána.³⁸ Místem k výkonu činností může být:

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

Dále sem patří poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP poplatníkem nebo zaměstnanci, či osobami pro něho pracujícími, přesáhne-li doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.³⁹

Doba 6 měsíců může být dle tuzemského daňového zákona změněna na základě platné SZDZ, která může stanovit, že staveniště, stavba nebo montáž se považuje za stálou provozovnu, trvá-li déle než např. 9, 12, 24 měsíců.⁴⁰

Klasickým příkladem je posouzení vzniku stálé provozovny jako staveniště. Podle ZDP stálá provozovna vzniká po 6 měsících, kdežto podle velké části SZDZ již po 12 měsících.⁴¹

1.3 Stálá provozovna dle OECD

V ZDP vymezení stálé provozovny není příliš konkrétní a SZDZ jej významně modifikují a redukuje. Smlouvy obzvláště kladou důraz na trvalou povahu místa k výkonu činnosti.⁴² Stálá provozovna je ve vzorové smlouvě OECD charakterizována ve článku 5. Je charakterizována jako „*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*“ Tedy jako trvalé místo k výkonu činnosti,

³⁸ Jak konstatoval například Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 18. prosince 2009, čj. 57 Ca 48/2008-38, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/201 „*Stálá provozovna je z pohledu českého daňového práva místem na území České republiky, v němž vykonává svoji činnost daňový nerezident, a lze ji chápat rovněž jako kritérium určující způsob zdanění příjmů určité osoby dvěma členskými státy Evropského společenství.*“

³⁹ § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁴⁰ PELECH, P. *Daň z příjmů: s komentářem k 1.1.2019*, s. 348.

⁴¹ PFEILEROVÁ, J.: *Stálá provozovna zahraničního subjektu na území ČR*, s. 11.

⁴² Tamtéž, s. 64.

jehož prostřednictvím je podnikání vykonáváno zcela nebo zčásti.⁴³ U starších SZDZ se nachází definice „*fixed place of business*“ tedy „*trvalé zařízení pro podnikání*“.⁴⁴

Definiční znaky stálé provozovny dle článku 5 odst. 1 Modelové smlouvy:

1. Umístění („*place of business*“)

Reálné a pevné místo pro podnikání, které je spojeno s **konkrétní** lokalitou. Může se jednat např. o spojení s nemovitou věcí nebo prostě s určitým geografickým bodem či prostorem.⁴⁵

2. Stálost („*fixed*“)

Místo je zřízeno nebo vzniklo se záměrem využívat jej pro podnikání k účelu nikoli přechodnému. Zde hovoříme o trvalém účelu.⁴⁶

3. Účel

Prostřednictvím daného místa jsou vykonávány činnosti podniku daňového nerezidenta, který jej zřídil, a tyto činnosti jsou vykonávány ve stálé provozovně nebo z ní řízeny aktivně, zpravidla pomocí vlastního personálu, který příslušné místo pro podnikání fyzicky využívá.⁴⁷

Určit, jakou povahu má mít příslušná lokalita není až tak jednoduché, jak by se zdálo. V případě dílny, závodu či prodejny není o čem pochybovat. Existují však případy, ohledně kterých chybí konsenzus a právní jistota. Takovým případem je stánkový prodej. Jedná se o činnost, která je pravidelná např. na různých místech určitého tržiště či náměstí. Jestliže se příslušný prodejce přesouvá po různých lokalitách a své působení s jedním místem nespojuje, situace je jiná. Lze těžko dovodit, že by i zde bylo možné hovořit o pevném místě pro podnikání a vzniku stálé provozovny. Problematikou místa k výkonu činnosti se MF zabývalo při aktualizaci MS OECD v roce 2012. Ve sdělení je uvedeno, že ČR nesouhlasí s výkladem uvedeným v komentáři k Modelové smlouvě. Zastává názor, že ke vzniku stálé provozovny vedou i aktivity, které nejsou spojeny s jedním konkrétním místem jejich výkonu, pokud jde o služby, které byly poskytovány na území

⁴³ OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital- Article 5* [online].

⁴⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 64.

⁴⁵ Tamtéž, s. 65.

⁴⁶ Tamtéž, s. 65.

⁴⁷ Tamtéž, s. 65.

ČR po významné časové období. „*Jestliže je místo k výkonu činnosti využíváno pouze po velmi krátká časová období, ale toto využívání se uskutečňuje pravidelně po delší dobu, takové místo k výkonu činnosti nemůže být považováno za místo, které má pouze dočasný charakter.*“^{48 49}

Příklady stálých provozoven

V odstavci 2 článku 5 se nachází typické příklady stálých provozoven, které mohou existovat. Ne vždy se u konkrétních případů vyjmenovaných v daném odstavci může okamžitě vznikat stálá provozovna. V komentáři OECD je uvedeno: „*in such a way that such places of business constitute permanent establishments only if they meet the requirements of paragraph 1.*“ Tedy stálá provozovna vzniká za předpokladu, pokud jsou splněny podmínky uvedené v odstavci 1.

Pojem „stálá provozovna“ především zahrnuje:

- a) místo vedení („*a place of management*“)
- b) pobočka („*a branch*“)
- c) kancelář („*an office*“)
- d) závod, továrna („*a factory*“)
- e) dílna („*a workshop*“)
- f) důl, těžba vrutem, lom či jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů („*a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources*“)⁵⁰

Odstavec 3 v článku 5 ustanovuje podmínky pro staveniště, stavební nebo instalační projekt. „*A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.*“ Tedy staveniště, stavební nebo instalační projekt konstruuje stálou provozovnu pouze, pokud jejich činnost trvá déle než 12 měsíců.^{51 52} Žádná z těchto položek, která nesplní stanovenou podmínku, není stálou

⁴⁸ Sdělení o aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002, čj. 494/1 173/2003 ze dne 7.1.2003. *Finanční zpravodaj*, 2003, č. 8.

⁴⁹ Sojka, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 60.

⁵⁰ OECD. *Model Tax Convention on Income and Capital. Article 5.* [online].

⁵¹ Tamtéž.

⁵² OECD, *Model Tax Convention on Income on Capital 2014. Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment* [online].

provozovnou, tedy pokud je bez instalace, jako například kanceláře nebo workshopy v rámci pojetí uvedeném v odstavci 2.⁵³

Význam „*building site or construction or installation project*“ nezahrnuje pouze stavební projekty, ale také konstrukci cest, mostů nebo kanálů, renovaci budov, cest, mostů nebo kanálů.⁵⁴

Dále pojem „*installation project*“ není vázán pouze s instalací související se stavebním projektem, ale zahrnuje taktéž instalaci nového vybavení, jako např. montáž stroje již v postavené budově nebo venku.⁵⁵

Mnohdy je obtížné odlišovat mezi aktivitami, které mají přípravný nebo pomocný charakter a ty, které nemají. Rozhodujícím kritériem je, zdali je nebo není stálost podnikání nezbytnou a významnou částí aktivit podniku jako celku. Každý individuální případ je prozkoumán podle vlastní podstaty.

Typické příklady pro vznik službové stálé provozovny, při splnění časového hlediska, jsou uvedeny v kapitole 1.5 Stálá provozovna poskytující služby.

V odstavci 4 článku 5 je uveden seznam podnikatelských činností, které tvoří výjimky z obecného pravidla obsaženého v odstavci 1. Tyto činnosti nezakládají vznik stálé provozovny. Společným znakem je skutečnost, že jsou buď přepravního, nebo pomocného charakteru.⁵⁶ Mezi tyto činnosti patří:

- a) zařízení používané výhradně za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání svého vlastního zboží,
- b) zásoby zboží patřící podniku, které jsou užívané výhradně za účelem uskladnění, vystavení nebo doručení,
- c) zásoby zboží patřící podniku, která se udržují za účelem zpracování jiným podnikem na účet prvně zmiňovaného podniku,
- d) trvalé místo k výkonu činnosti užívané za účelem nakoupení zboží nebo sbírání informací pro podnik,

⁵³ OECD, *Model Tax Convention on Income on Capital 2014. Commentary on Article 5: Concerning the Definition of Permanent Establishment* [online].

⁵⁴ Tamtéž.

⁵⁵ Tamtéž.

⁵⁶ NERUDOVÁ, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze*, s. 84.

- e) trvalé místo k výkonu činnosti užívané za účelem provozování jiné činnosti, která má pro společnost přípravný nebo pomocný charakter,
- f) trvalé místo k výkonu činnosti používané pro jakoukoliv kombinaci činností obsažených v písmenech a) až e), za předpokladu, že tato činnost má pouze přípravný nebo pomocný charakter.⁵⁷

Stálá provozovna rovněž nevzniká podniku jednoho smluvního státu, pokud ve druhém smluvním státě uskutečňuje činnost komisionáře, makléře nebo zástupce nezávislého postavení za předpokladu, že dané osoby jednají v rámci své činnosti.⁵⁸

Rozdíly při vymezení stálé provozovny dle ZDP a OECD

Při porovnání definic stálé provozovny obsažené v OECD Modelové smlouvě oproti § 22 odst. 2 ZDP si lze všimnout, že v české definici je vypuštěno přídavné jméno před slovem „místo“ a to „trvalé“. Jak již bylo uvedeno, Česká republika s tímto výkladem nesouhlasí a zastává názor, který uvedla ve sdělení, že ke vzniku stálé provozovny vedou mimo jiné i aktivity, které nejsou spojeny s jedním konkrétním místem jejich výkonu, pokud jde o služby.

Dalším častým problémem je vymezení tzv. službové stálé provozovny či staveniště, jejichž vznik bývá podroben časovému testu. V OECD Modelové smlouvě se uvádí: „*Staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než 12 měsíců.*“⁵⁹ V § 22 odst. 2 ZDP následujícím způsobem: „*Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odst. 1 písm. c) a f) bodu 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.*“⁶⁰ Podle SZDZ stálá provozovna vznikne tehdy v případě, kdy projekt trvá alespoň 12 měsíců, naproti tomu podle ZDP již pokud trvá šest měsíců. Podle čl. 10 Ústavy ČR a § 37 ZDP má v případě rozporu ZDP s mezinárodní smlouvou vyšší právní sílu SZDZ. Avšak toto není

⁵⁷ OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. Article 5. [online].

⁵⁸ Tamtéž.

⁵⁹ Tamtéž.

⁶⁰ § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

úplně názor daňové správy a velké části odborné veřejnosti, neboť ta se domnívá, že v případě, kdy smlouva obsahuje delší časový test než zákon, použije se smlouva, avšak pokud smlouva obsahuje kratší časový test, použije se zákon, neboť SZDZ nemůže postavení poplatníka zhoršit. Tato zásada však není nikde závazně zakotvena.⁶¹ V rámci komplexnosti je třeba si připomenout i článek 95 odst. 1 Ústavy, který stanoví: „*Soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu.*“ Vzorová smlouva OECD nemá povahu mezinárodní smlouvy, jedná se pouze o doplňkový prostředek, což bylo potvrzeno i rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 108/2004.⁶²

Dle názoru české finanční správy lze bližší vymezení najít v pokynu GFŘ D-22, k § 22 bod 8: „*Časová podmínka se posuzuje vždy pro jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt v souvislosti. Do časového období určitého kontraktu se nezapočítává doba strávená na našem území tímtež dodavatelem v souvislosti se zcela nesouvisejícími aktivitami nebo kontrakty. Pokud je však ucelená stavba rozdělena na několik subdodávek nebo dílčích projektů tam, kde je splněna podmínka místní, věcné a časové souvislosti (např. dodávka výrobního objektu skládajícího se z několika budov), nemá toto rozdělení vliv na počítání doby. Komplexně se posuzuje i stav, kdy zahraniční generální dodavatel nedodává stavbu sám, ale s pomocí tzv. subdodavatelů, doba strávená na staveništi všemi dodavateli se započítává souhrnně. Stavenišťem, stavbou nebo stavebně montážním projektem se rozumí dodávka uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně na vlastní odpovědnost.*“

1.4 Klasifikace stálé provozovny

Možnosti klasifikace stálých provozoven jsou různé. Daňová legislativa ČR ani mezinárodní smlouvy členění nenabízejí. Stálá provozovna vzniká dvěma způsoby, rozlišujeme proto dva typy stálých provozoven:

- a) stálá provozovna pevná („*solid*“)
- b) stálá provozovna časová („*time*“)

⁶¹ Vyškovská, Mezinárodní daňové vztahy, str.

⁶² Rozsudek čj. 2 Afs 108/2004: „*Nelze proto vycházet ze Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku OECD a jejího komentáře, neboť nejde o závazné právní předpisy a podle Vídeňské úmluvy o smluvním právu jsou použitelné jen jako doplňkový prostředek k výkladu v případě nejednoznačných, nejasných, nebo k protismyslnému výsledku vedoucích smluvních ujednání.*“

Časová stálá provozovna vzniká, pokud kontrakt trvá alespoň minimálně po dobu určené období. Tedy je zde podmínka, že musí být splněn tzv. časový test. Za příklady těchto provozoven, při splnění časového testu, se považují hlavně staveniště, poskytování služeb, zaměstnávání pracovníků, činnost nezávislých povolání apod. Stálá provozovna má na území daného státu neomezenou daňovou povinnost a podává se za ni daňové přiznání. Její celosvětové příjmy tudíž podléhají zdanění na území daného státu, i když zřizovatel, který je nerezidentem, má u nás omezenou daňovou povinnost.⁶³

V jiné literatuře je však obsaženo podrobnější členění, kde stálá provozovna je členěna:

- trvalé zařízení k výkonu činnosti,
- staveniště či místo provádění stavebně montážních projektů,
- poskytování služeb,
- stálá provozovna společníků,
- obchodní reprezentace,
- internetové, resp. elektronické obchody.⁶⁴

Umístění stálé provozovny

Místem pro podnikání je třeba chápat jakýkoliv prostor sloužící k uskutečnění výkonu činnosti daňového nerezidenta. Právní vztah k tomu však není rozhodující. Zásadní význam nemá ani to, zda příslušné místo využívá jako stálou provozovnu více subjektů. Může se například jednat o vlastní nemovitou věc, o prostory pronajaté nebo užívané z jiného právního titulu. Také může jít například i o prostory obchodního partnera, který je poskytl daňovému nerezidentovi k dispozici pro dlouhodobé užívání (např. při poskytování outsourcingu). Umístění stálé provozovny však nemusí být vázáno pouze k budovám, ale i k jiným lokalitám určeným podle administrativního členění obcí (ulice, tržiště), či čistě geograficky (pozemek, les). Místo, resp. zařízení, pro podnikání vždy nemusí být spojeno pevně se zemí, ale postačuje, že se na určitém území nachází.⁶⁵ Tuto

⁶³ VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat*, s. 85.

⁶⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 78-79.

⁶⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 65.

skutečnost potvrdil svým výrokem i Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 29/2012-18 z 29. 5. 2012.^{66 67}

1.5 Stálá provozovna poskytující služby („službová stálá provozovna“)

Dne 1. května 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, byly odstraněny bariéry vstupu zahraničních poskytovatelů služeb na český trh.⁶⁸

V ZDP jsou příjmy ze služeb vymezeny jako: „*příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně-montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR.*“⁶⁹

Pod režim stálé provozovny lze mimo jiné zahrnout i příjmy z tzv. nezávislých povolání.⁷⁰ Jedná se například o příjmy lékařů, architektů, právníků, aj. za předpokladu, že jsou poskytovány na území České republiky (avšak bez vazby na konkrétní místo⁷¹). Ve starších SZDZ jsou vymezeny v článku 14.

Stálá provozovna vzniká dle podmínek uvedených v § 22 odst. 2 ZDP splněním šestiměsíčního časového testu v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.⁷² Počítání lhůty není ovlivněno ani skutečností, že jsou služby poskytovány pouze jednomu odběrateli či celému okruhu odběratelů, zda prováděné služby spolu věcně a časově souvisejí. Stěžejní předpoklad spočívá ve fyzické přítomnosti daňového nerezidenta na území ČR. Vymezení, o které konkrétní služby se jedná, není žádným zákonem nijak specificky určeno. Může se jednat o celou škálu činností (například služby stavebního charakteru, jako výkopové a zednické práce, opravy stávajících nemovitých věcí, kadeřnictví, aj.)⁷³

⁶⁶ Rozsudek NSS čj. 2 Afs 29/2012-18 z 29.5.2015: „Podle čl. 5 odst. 1 SZDZ pro účely této smlouvy výraz „stálá provozovna“ označuje trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnik zcela nebo zčásti vykonává svou činnost. Zde je podstatné, že stěžovatel byl v rozhodném zdaňovacím období držitelem živnostenského oprávnění, byl zapsán v obchodním rejstříku na adrese v České republice, kde konal práce, kde je fakturoval a kde za ně přebíral platby... provozovna nemusí být zařízením ve vlastnictví podnikatele, může být součástí výrobních prostor jiného subjektu.“

⁶⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 65.

⁶⁸ Čl. 57 odst. 1 Smlouva o fungování Evropské unie

⁶⁹ § 22 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁷⁰ § 22 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁷¹ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDISTELSTVÍ, *Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny*, str. 11.

⁷² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 86.

⁷³ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 96.

Není podstatné, zda se jedná o jeden či více kontraktů. ⁷⁴ Dle SZDZ vzniká stálá provozovna jen tehdy, jsou-li služby poskytovány nad rámec časového testu u stejného nebo souvisejícího testu (např. Albánie, Austrálie, Maďarsko).⁷⁵

Například smlouva s Irskem obsahuje specifické omezení, které, bez ohledu na časový test, podmiňuje vznik stálé provozovny při poskytování služeb ve druhém smluvním státě. SZDZ uzavřená s Čínou obsahuje také specifické omezení, u které lze vznik stálé provozovny spojovat pouze při poskytování poradenských služeb. Ve smlouvě s Ukrajinou a Moldávií je sjednán při poskytování služeb pro vznik stálé provozovny tříměsíční časový test. Dle článku 7 SZDZ mohou být zisky podniků zdaněny v ČR pouze tehdy, pokud zde vznikne provozovna. Protože podle tuzemského práva provozovna nevzniká, nelze zahraničním podnikům ukládat daňovou povinnost nad rámec. ⁷⁶

Vznik stálé provozovny při poskytování služeb je klíčový, neboť v případě smluvních států nedochází, až na výjimky, bez vzniku stálé provozovny ke zdanění příjmů nerezidentů z poskytovaných služeb. Mezi výjimky patří například Indie, Malajsie či Brazílie.⁷⁷

Tři okolnosti rozhodují o vzniku službové stálé provozovny:

1. s daňovým rezidentem státu je uzavřena SZDZ,
2. dochází k poskytování služeb na našem území,
3. existence třetího místa pro podnikání, která může hrát klíčovou roli u daňových rezidentů států, kde SZDZ nanastavuje časový test „službové“ stálé provozovny.⁷⁸

V zákoně o daních z příjmů jsou službové stálé provozovny explicitně vymezeny v § 22 odst. 1 písm. c) a písm. f) bod 1:

- c) *„příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,*
- f) *příjmy*

⁷⁴ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 97.

⁷⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 86.

⁷⁶ Tamtéž, s. 86.

⁷⁷ Tamtéž, s. 86.

⁷⁸ Sojka, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 81.

*1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky*⁷⁹

1.6 Vznik stálé provozovny

Daňovým rezidentům ČR a stálým provozovnám daňových nerezidentů ČR ukládá ZDP „povinnost oznámit neprodleně svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu s poplatníkem dle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, na jehož základě může dojít ke vzniku stálé provozovny.“⁸⁰ Viz. judikát čj. 2 Afs 108/2004-106.

Tuto oznamovací povinnost při uzavření kontraktu je daňový rezident nebo stálá provozovna splnit bez ohledu na to, zda stálá provozovna vznikne, či nikoliv. Pro vznik službové stálé provozovny je nutné vzít v úvahu všechny uzavřené smlouvy bez ohledu na to, zda spolu souvisí, či nesouvisí.

⁷⁹ § 22 odst. 1 písm. c) a písm. f) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁸⁰ § 38t odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

1.7 Transferové ceny mezi sdruženými podniky

V souvislosti se vznikem stálé provozovny je potřeba se zabývat mimo jiné problematikou alokace zisků a stanovení převodních cen mezi sdruženými podniky. Největší problém při stanovení ceny pro daňové účely je při převodu zboží, nehmotného majetku a služeb mezi sdruženými podniky. Cena musí být stanovena tak, aby nedocházelo k přelévání zisku mezi spojenými osobami s rozdílným daňovým zatížením, jedná se o tzv. cenu obvyklou.

Principy směrnice o převodních cenách⁸¹ nejsou přímo uvedeny v českých daňových zákonech. Její závaznost plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu.⁸²

Dle OECD zisky podniku jsou upraveny v článku 7, který navazuje na článek 5 OECD.⁸³ Transakce mezi sdruženými podniky jsou označovány jako „*controlled transaction*“, neboli řízené, kontrolované či závislé transakce.⁸⁴ Musí se vždy jednat o vztahy mezi „podnikem jednoho státu a podnikem druhého státu“.

*„Pokud podnik jednoho smluvního státu vykonává činnost ve druhém smluvním státě, orgány druhého státu musí předtím, než vyberou daň ze zisků podniku, položit otázku, jaké a pokud vůbec jsou nějaké zisky, ze kterých by stálá provozovna měla daň zaplatit.“*⁸⁵

Tyto pravidla obsahuje článek 7. V článku 9 OECD jsou obsažena pravidla pro zjištění zisků podniku jednoho smluvního státu, který obchoduje s podnikem z druhého smluvního státu, za podmínky, že jsou tyto dva podniky spojené.⁸⁶

Článek 7 stanoví pravidlo, podle kterého „*právo na zdanění státu, kde se nachází stálá provozovna, se nevztahuje na zisky, které mohou plynout z druhého státu, ale které nelze přičíst stálé provozovně.*“^{87 88} Tedy jeden smluvní stát může podrobit zdanění zisky pouze do takové míry, v jaké jsou přičitatelné stálé provozovně. Pro účely zdanění musí

⁸¹ Směrnice D-332, str. 4

⁸² Tamtéž, str. 4

⁸³ Koncept stálé provozovny se používá pro posouzení otázky, zda určitý typ příjmu má či nemá být podroben zdanění v zemi, ve které takový příjem vzniká.

⁸⁴ Směrnice D-332, str. 4

⁸⁵ NERUDOVÁ, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze*, s. 113.

⁸⁶ Tamtéž, s. 113.

⁸⁷ Článek 7 odst. 1 SZDZ

⁸⁸ NERUDOVÁ, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze*, s. 115.

být přesně vymezeno, jaká část zisků případně ztrát byla generována stálou provozovnou. V praxi je ve většině případů toto obtížné zjistit, jelikož činnost stálé provozovny bývá zpravidla úzce spjata s činností podniku ve druhém státě.⁸⁹

1.7.1 Spojené osoby v ZDP

V české daňové legislativě je upravena tzv. „spojená osoba“ a „cena sjednaná“ na místo transferové ceny. Dle ZDP jsou kapitálově a jinak spojené osoby vymezeny v § 23 odst. 7 ZDP. „*Jedná se o jednostranná opatření proti cenovým transferům zisku.*“⁹⁰

Kapitálově spojené osoby jsou, pokud:

1. „*Osoba se přímo či nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé či více osob. Tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv. Všechny osoby jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými.*“⁹¹

Dále se za jinak spojené osoby považují případy, pokud:

1. „*osoba se podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
2. *osoby shodné nebo osoby blízké se podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob,*
3. *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
4. *blízké, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“⁹²

Za spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.⁹³

Proto jsou vymezena pravidla, podle kterých se posuzuje, v jaké hodnotě by zisky měly být stálé provozovně přičteny. Přisuzují se pouze takové zisky, které by docílila jako „*samostatný podnik za podmínek a cen obvyklých na běžném trhu.*“⁹⁴ Velikost zisku určená ke zdanění se zjistí na základě „*principu tržního odstupu*“, který je při určování

⁸⁹ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

⁹⁰ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 218.

⁹¹ § 23 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁹² § 23 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁹³ Tamtéž.

⁹⁴ Článek 7 odst. 2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

transferových cen výchozím požadavkem. Je vyžadováno, aby byl tento princip aplikován v každém smluvním státě.^{95 96 97}

1.7.2 Cena obvyklá v ZDP

Použití ceny „obvyklé“ je taktéž upraveno v § 23 odst. 7 ZDP pro účely stanovení ZD takto: „*Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. (...)*“⁹⁸

Princip tržního odstupu je upraven:

- ve směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy („*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“)
- v článku 9 v bilaterálních SZDZ
- § 23 odst. 7 ZDP
- v pokynu č. D-332 - k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny. Pokyn D-332 se věnuje uplatnění základních principů při správě daní pro oblast převodních cen v podmínkách České republiky.⁹⁹

K rozpoznání transakcí existují určité aspekty pro uznání obchodů mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku. Je potřeba si uvědomit, že stálá provozovna není totéž co dceřinná společnost, není právně ani ekonomicky oddělena od zbývajících částí podniku, jehož je součástí. Dále je potřeba mít na paměti, že obchody mezi stálou provozovnou a podnikem nemají žádné právní důsledky pro podnik jako celek. Z tohoto důvodu je potřeba počítat s důkladnější kontrolou v dokumentech. „*Jednotlivé země*

⁹⁵ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

⁹⁶ Článek 7 odst. 18 Modelové smlouvy OECD.

⁹⁷ NERUDOVA, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze*, s. 118.

⁹⁸ § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

⁹⁹ Pokyn D-332 – Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny

mohou po daňových poplatnících požadovat, aby jasně prokázali vhodnost takového obchodu. ¹⁰⁰

Dle OECD je zapotřebí dvoustupňová analýza, na základě které se stanovují zisky stálé provozovně, které by dosahovala, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem. ¹⁰¹

První krok vyžaduje identifikaci činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Tyto činnosti jsou učiněny prostřednictvím funkční a věcné analýzy, která vede k:

1. *„přisouzení práv a povinností vyplývajících z transakcí mezi podnikem a samostatnými podniky,*
2. *identifikaci významných personálních funkcí pro přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv,*
3. *identifikaci personálních funkcí pro přijetí a přisouzení rizik,*
4. *identifikaci dalších funkcí,*
5. *přisouzení kapitálu na základě aktiv a rizik.* ¹⁰²

Druhý krok vede k určení ceny u obchodů na základě principu tržního odstupu mezi spojenými podniky:

1. určení srovnatelnosti mezi obchody a nezávislými transakcemi, které jsou provedeny přímou aplikací faktorů podle směrnice,
2. výběr a aplikace nejvhodnější metody. ¹⁰³

1.7.3 Stanovení transferové ceny

Základem pro stanovení transferových cen za zboží, služby či majetek je, že proběhnou za takových obchodních podmínek, za kterých by proběhl obchod mezi nezávislými osobami v běžně obchodních vztazích. Tyto ceny musí být srovnatelné. *„Pozornost se především zaměřuje na povahu obchodů mezi nimi (například kam směřují, čeho se týkají, apod.)“* ¹⁰⁴ Porovnání podmínek řízených transakcí ¹⁰⁵ mezi sdruženými podniky

¹⁰⁰ OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovněm 2010* [online].

¹⁰¹ NERUDOVÁ, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze*, s. 118.

¹⁰² OECD. *Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovněm 2010* [online].

¹⁰³ Tamtéž.

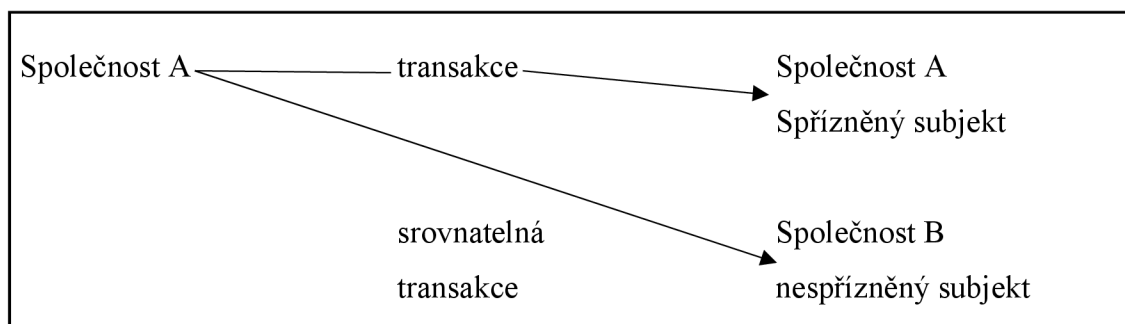
¹⁰⁴ Pokyn D-332- převodní ceny, článek 2

¹⁰⁵ Řízená transakce= jakýkoliv obchodní vztah (transkace, převody) mezi sdruženými podniky

s podmínkami nezávislých transakcí¹⁰⁶ se uskutečňuje na základě srovnávací analýzy¹⁰⁷. Mají-li být transakce či podmínky, na základě kterých se uskutečňují, uznatelné, musí splňovat alespoň jedno z následujících kritérií:

- a) rozdíly mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by při porovnání měly být nevýznamné nebo
- b) je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.¹⁰⁸

V praxi je pro získání údajů potřebných pro porovnání využívána databáze Amadeus.¹⁰⁹ Může zde však nastat problém, zda skutečně je subjekt srovnatelný, jelikož se disponuje pouze s omezenými daty o subjektu. Hlavním zdrojem informací jsou závěrky či webové stránky.¹¹⁰



Graf 1: Srovnatelné ceny u transakcí se spřízněným a nespřízněným subjektem (Zdroj: Transferové ceny, J. Bokšová).

Faktory určující srovnatelnost

Mezi 5 faktorů, které určují srovnatelnost, patří:

1. Vlastnosti majetku a služeb – u věcí je potřeba posoudit například fyzické vlastnosti, kvalitu, spolehlivost. U majetku nehmotného charakteru například formu transakce, typ majetku, délku a stupeň ochrany. Za věci můžeme považovat například zboží, nemovité věci, aj. Za nehmotný majetek například patent, obchodní značku nebo know-how.¹¹¹

¹⁰⁶ Nezávislá transakce= představují obchodní vztahy mezi nezávislými podniky

¹⁰⁷ Srovnávací analýza = „nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky.“

¹⁰⁸ Pokyn D-332- převodní ceny, článek 2.1

¹⁰⁹ Systém finančních informací o korporacích v rámci celého světa

¹¹⁰ OSÍČKA Š., *Transferové ceny* [online].

¹¹¹ Pokyn D-332- převodní ceny, článek 2.2

2. Vykonávané funkce (tzv. funkční analýza) – „nalezení a porovnání činností míry rizika jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky.“¹¹²
Jednotlivé podniky vykonávají uvnitř skupiny podniků různé funkce, podobně jako mají různé funkce jiné nezávislé podniky (např. výrobní činnost, distribuční činnost, reklamu, financování, aj.)¹¹³
3. Smluvní podmínky – představují rozdělení zodpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí, které se zjišťují ze smluvních podmínek (např. korespondence či jiné dokumenty, neexistuje-li smlouva).^{114 115}
4. Ekonomické okolnosti – pro srovnatelnost se musí brát v potaz také podmínky na trhu, jako například geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, kupní síla, dopravní náklady, aj.¹¹⁶
5. Podnikatelské strategie – typickým příkladem může být vstup na nový trh, kdy náklady mohou být do značné míry vyšší při nižší konečné prodejní ceně produktu.¹¹⁷

Při vyhodnocování všech okolností, které mohou mít vliv na výši převodních cen, se vždy nepohybujeme v absolutních číslech. Naopak téměř vždy se operuje v určitém cenovém intervalu respektive cenovém rozpětí.¹¹⁸ Nejsou-li „sjednané ceny mezi spojenými osobami doloženy,“ případně zjistí-li správce daně, že sjednané ceny nebyly sjednány jako ceny mezi nespojenými osobami, upraví se základ daně o zjištěný rozdíl.^{119 120} Pokud však daňový subjekt prokáže, z jakého důvodu byla použita jiná cena než cena obvyklá,

¹¹² Internetové stránky MFČR, Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny [online]. <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43595v54801-pokyn-d-332-sdeleni-ministerstva-financi-k-uplatnovani/>

¹¹³ Pokyn D-332- převodní ceny, článek 2.2

¹¹⁴ Tamtéž.

¹¹⁵ Internetové stránky MFČR, Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny [online].

¹¹⁶ Pokyn D-332- převodní ceny, článek 2.2.

¹¹⁷ Tamtéž, článek 2.2.

¹¹⁸ Viz. rozsudek NSS ze dne 31.3.2009, 8 Afs 80/2007-105, 1852/2009 Sb.- „cenu sjednanou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, nelze obvykle stanovit jediným číslem, ale **intervalem nejčastěji realizovaných změn.**“

¹¹⁹ § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů k 31.12.2019.

¹²⁰ Viz. rozsudek NSS ze dne 27/1/2001, 7 Afs 74/2010-87, 2548/2012 Sb.- „K prokázání, že se ceny liší mezi spojenými osobami od cen, které byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodněprávních vztazích za stejných či obdobných podmínek, musí správce daně zjistit referenční cenu. Důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které jsou pro to rozhodné, nese správce daně.“

nemusí se základ daně upravovat o zjištěný rozdíl. Příkladem může být prodej komodity malého rozsahu spojený s prodejem velkého objemu.¹²¹

Metody, na základě kterých je možné určit převodní ceny, jsou popsány v kapitole 1.12.

Skutečnost, že se finanční úřady chtějí zaměřit prostřednictvím daňových kontrol na stanovení převodních cen, dokazuje i zavedení od roku 2014 přílohy nazývané „Přehled transakcí se spojenými osobami“, která je povinou součástí daňového přiznání v případě splnění jedné ze třech kritérií:

1. aktiva větší než 40 milionů Kč,
2. čistý obrat více než 80 milionů Kč,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.¹²²

Za předpokladu, že:

- „uskutečnil transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí, nebo
- na řádku 200 vykázal daňovou ztrátu, a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou nebo
- je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani.“¹²³

Na základě získaných údajů dochází k vyhodnocování v rámci analýzy rizik s následným výběrem subjektů pro daňovou kontrolu. Finanční správa je například schopna vzdáleně přihlížet na „prodej nehmotného majetku do zahraničí s následným zpětným licencováním.“¹²⁴ Mezi faktory, které zapříčiňují signalizování nesprávného nastavení převodních cen, patří například nepoměr mezi obratem a dosahovaným ziskem, vazba na daňový ráj, nákup či prodej nehmotného majetku a licenčních poplatků, vysoké náklady na manažerské a poradenské služby, investiční pobídky, aj.¹²⁵

1.8 Dokumentace

Nezbytným předpokladem pro prokázání správnosti stanovení transferové ceny je správně a úplně vypracovaná dokumentace. Představuje základní důkazní prostředek

¹²¹ ŠIMKA K., *Transferové ceny* [online].

¹²² SOBOTKOVÁ, M. *Nová příloha přiznání o transakcích spojených osob* [online].

¹²³ Přehled transakcí se spojenými osobami, pokyny k vyplnění samostatné přílohy k položce 12 I. oddílu

¹²⁴ BLÁHA, R. *Transferové ceny* [online].

¹²⁵ Tamtéž.

například při daňové kontrole, žádost o závazné posouzení, APA, aj.¹²⁶ Způsoby, jakými poplatníci nastavují své převodní ceny, jsou zachyceny v dokumentech. Dokumentace není povinná, ale požadovaná. Například v sousedních státech, na Slovensku či v Polsku, je již povinná.¹²⁷ Každý poplatník by měl být schopen doložit správci daně, jakým způsobem byly tyto ceny tvořeny a jestli jsou v souladu s principem tržního odstupu. Lhůta pro předložení dokumentace správci daně bývá obvykle 15 dnů. Nejkratší doba může být osmidenní, přičemž v praxi se tato lhůta ve většině případů neuplatní.¹²⁸

Dokumentace v ZDP

Dokumentace dle ZDP, jak již bylo zmíněno v kapitole 1.8., není povinná, ale požadovaná.

Dokumentace ve Směrnici OECD

Dokumentací se zabývá Směrnice OECD¹²⁹ a také Akční plán BEPS („*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*“), který navazuje na Zprávu BEPS z roku 2013. Cílem plánu BEPS je koordinovaný postup v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem členských i nečlenských států OECD.¹³⁰ Podstatou je rozšíření pravidel ohledně dokumentace a zvýšit tak transparentnost. Vyšší transparentnost by měla přinést daňovým správám ucelený obraz o všech transakcích a tím lépe posoudit každou transakci zvlášť.¹³¹ Existuje zde návrh, aby v budoucnu docházelo k předávání informací o transferových cenách dávkově mezi jednotlivými státy formou country-by-country reporting. Korporace, jejichž celkový obrat tvoří více než 750 milionů EUR v rámci CBC reportingu, reportuje vždy mateřská společnost.¹³²

¹²⁶ BLÁHA, R. *Transferové ceny* [online].

¹²⁷ OSIČKA Š., *Transferové ceny* [online].

¹²⁸ § 32 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

¹²⁹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, kapitola V

¹³⁰ OSIČKA Š., *Transferové ceny* [online].

¹³¹ ProQuest. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, 2013. [online]

¹³² BLÁHA, R. *Transferové ceny* [online].

1.9 Systém zdanění v souvislosti se stálou provozovnou

Z článku 7 odstavec 1 SZDZ vyplývá obecné pravidlo, že ČR jakožto stát zdroje se vzdává práva zdanit příjmy z činnosti zahraničních subjektů, které plynou ze zdrojů na území ČR.¹³³ V případě, že tyto příjmy jsou dosaženy prostřednictvím stálé provozovny, daňový výnos náleží státu zdroje a je v tomto státě zdaněn.

Způsob výběru daně od daňových nerezidentů se liší v závislosti na druhu zdanitelného příjmu. Konkrétně se jedná o:

- daň vybíraná srážkou podle § 38d ZDP,
- daň vybíraná zálohami na daň a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 38h ZDP,
- daň vybíraná na základě daňového přiznání s povinností zajištění daně podle § 38g, § 38m a §38e ZDP.

Daň vybíraná srážkou podle § 38d ZDP

V případě zdanění příjmů poplatníka na základě ustanovení § 38d ZDP se považuje daňová povinnost poplatníka za splněnou. Výše daně vybírané srážkou podle § 38d odkazuje na § 36 odst. 1 ZDP. Všeobecně lze říci, že zvláštní sazba daně je určena pro nerezidenty, jimž nevznikla na území ČR stálá provozovna. Z toho plyne, že příjmy nerezidentů, jimž vznikla na území ČR stálá provozovna, nejsou zdaňovány zvláštní sazbou daně, ale dochází ke zdanění prostřednictvím daňového přiznání. Existuje zde výjimka, která ustanovuje, za jakých situací je příjem zdaněn dle zvláštní sazby daně, bez ohledu na to, zda se jedná o rezidenta či nerezidenta.¹³⁴

Daň vybíraná na základě daňového přiznání

Mezi příjmy, které se zdaňují prostřednictvím daňového přiznání, patří i příjmy zahraničních osob plynoucích ze zdrojů na území ČR dosahované prostřednictvím stálé provozovny.¹³⁵

¹³³ Taxativní výčet příjmů, které ČR zdaňuje jako stát zdroje, připouští-li to SZDZ, je uveden v § 22 ZDP.

¹³⁴ Viz. Ustanovení § 36 odst. 2 ZDP, není-li v § 36 odst. 1 nebo 9 stanoveno jinak.

¹³⁵ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 61-62.

V souvislosti se zdaněním prostřednictvím daňového přiznání se váže povinnost plátce daň zajistit dle § 38e ZDP. Tato povinnost se však vztahuje na poplatníky, „kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.“¹³⁶

Existuje zde výjimka, kdy k zajištění daně nedochází, a to:

- jedná-li se o úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě, případně
- úhrady nájemného placené fyzickým osobám za bytové prostory sloužící k bydlení a činností s ním spojeným.¹³⁷

Vzhledem k tomu, že k zajištění daně dochází pouze u daňových nerezidentů ze třetích zemí, nebude se tato práce nimi dále zabírat.

1.10 Výpočet základu daně dle ZDP

Základem daně se dle §23 odst. 1 ZDP rozumí *rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady)...*¹³⁸ Do základu daně nevstupují tedy příjmy osvobozené, příjmy zahrnuté do samostatného základu daně a příjmy, u nichž se daň vybírá srážkou podle zvláštní sazby daně v souladu s § 38d ZDP. ZoU se vztahuje i na daňové nerezidenty, kteří na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů.¹³⁹ Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, který vychází z účetnictví vedeného v souladu se ZoU, *pokud zvláštní předpis nebo ZDP nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*¹⁴⁰ Účetní výsledek hospodaření se stanoví jako rozdíl mezi výnosy a náklady¹⁴¹, avšak „u stálé provozovny nemůže být základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území ČR. Ke stanovení základu daně může být použito poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše

¹³⁶ § 38e odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹³⁷ § 38e odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹³⁸ § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹³⁹ § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019..

¹⁴⁰ § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹⁴¹ § 23 odst. 2, písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

obchodního rozpětí a jiných srovnatelných údajů. Lze také použít metody rozdělení celkových zisků a ztrát zřizovatele stále provozovny jeho různým částem.¹⁴²

1.10.1 Základ daně stanovený obvyklým způsobem

„Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření u poplatníků, kteří vedou účetnictví nebo z rozdílu příjmů a výdajů u poplatníků, kteří účetnictví nevedou.“^{143 144}

Účetní výsledek hospodaření před zdaněním k rozvahovému dni se dále upravuje v souladu se ZDP a zjišťuje se daňová povinnost poplatníka a výsledek hospodaření po zdanění.

Ve zjednodušené podobě se účetní výsledek hospodaření upravuje následovně:

- zvyšuje se VH o částky neoprávněné zkracující příjmy,
- zvyšuje se VH o výdaje, které nejsou daňově uznatelné podle §24 a § 25 ZDP,
- zvyšuje se VH o rozdíl odpisu, jsou-li účetní odpisy vyšší než daňové odpisy,
- snižuje se VH o příjmy osvobozené,
- snižuje se VH o příjmy vyňaté z předmětu daně,
- snižuje se VH o rozdíl odpisů, jsou-li účetní odpisy nižší než daňové odpisy.

Po této úpravě získáme základ daně příp. daňovou ztrátu, od které se dále:

- odečte daňová ztráta,
- odečte se nárok na odpočet na podporu výzkumu a vývoje,
- odečte se hodnota bezúplatných plnění v souladu s §20 odst. 8 ZDP.

Po této úpravě získáme snížený základ daně. Ten se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů. Vypočte se 19% daň,¹⁴⁵ od které se následně mohou odečíst slevy na dani dle § 35 a dále ZDP a získá se celková daň.

Výpočtu základu daně a výsledné daňové povinnosti se práce podrobněji bude zabývat ve 3. kapitole.

¹⁴² § 23 odst. 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹⁴³ § 23 odst. 2 písm. a) a b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹⁴⁴ Viz. Kapitola **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů. Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**

¹⁴⁵ § 21 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

1.10.2 Základ daně stanovený náhradním způsobem

Velmi často je však činnost stálé provozovny neoddělitelná od činnosti zřizovatele. Jedná se například o situace, kdy zisky jsou dosahovány stálou provozovnou, avšak fakturace je prováděna podnikem ze zahraničí z druhého smluvního státu. Tudíž je velmi obtížné stanovit přínos pro zahraniční subjekt. V takových případech se správce daně rozhodne s poplatníkem o tzv. „náhradním způsobu zdanění“. Způsob stanovení zisků stálé provozovny by se neměl každoročně měnit. Důvod změny stanovení zisků připouští smlouva, jsou-li pro to dostatečné důvody.¹⁴⁶ „Základ daně však nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl ze srovnatelné činnosti poplatník s bydlištěm na území České republiky.“^{147 148}

V ZDP jsou uvedeny metody dle kterých lze zjistit základ daně náhradním způsobem. Jedná se o:

1. „poměr zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností,
2. srovnatelná výše obchodního rozpětí (provize), případně jiné srovnatelné údaje,
3. rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny k jeho různým částem.“¹⁴⁹

Z daného ustanovení lze usoudit, že ZDP stanoví, jaké výše musí základ daně případně daňová ztráta dosáhnout a demonstrativně uvádí některé způsoby, kterými lze základ daně vypočítat. ZDP však neobsahuje žádný procesní postup, jak by stanovení daně mělo probíhat. Není možné stanovit základ daně a daň pouze na základě § 23 odst. 11 ZDP a není-li možné stanovit základ daně a daň spolehlivě standardním způsobem podle účetnictví nebo na základě metod určených ke zjištění základu daně, stanovuje se základ daně dle způsobů uvedených v DŘ.¹⁵⁰

¹⁴⁶ VYŠKOVSKÁ M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat*, s. 54-55.

¹⁴⁷ JANOUŠEK L. *Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění* [online].

¹⁴⁸ § 23 odst. 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

¹⁴⁹ Tamtéž.

¹⁵⁰ SVIRÁKOVÁ, I. *Sjednání daně u stálé provozovny daňového nerezidenta* [online].

Způsoby pro stanovení základu daně jsou následující:

1. stanovení daně dokazováním,
2. stanovení daně dle pomůcek,
3. sjednání daně.

Způsob stanovení základu daně stálé provozovny je vymezen v kapitole 2.7

Základ daně stálé provozovny a následující.

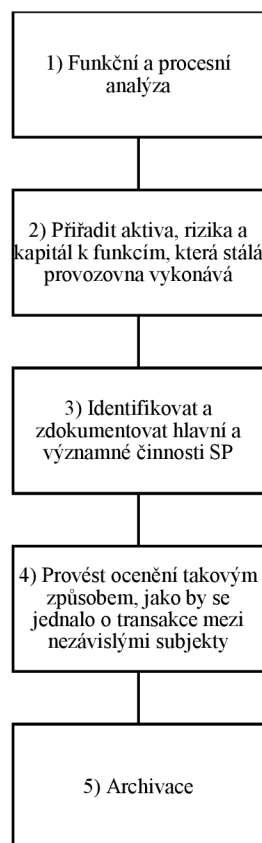
1.11 Výpočet základu daně dle Vzorové smlouvy OECD

Žádný konkrétní postup pro stanovení základu daně SP není obsažen jak ve Vzorové smlouvě OECD, tak ani ve SZDZ. Vzorová smlouva OECD obsahuje dvě základní metody, na základě kterých je možné určit její základ daně.

První je metoda „*samostatného nezávislého subjektu*“¹⁵¹. Základem je nahlížení na stálou provozovnu jako na samostatný subjekt. Subjekt, který realizuje svoji činnost na bázi tržního odstupu.

Druhá je metoda „*rozdělení, resp. přeřazení části zisku zřizovatele na stálou provozovnu*“¹⁵² „*Pro účely realizace alokace zisků byla vypracována 2010 Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám*“¹⁵³

Pro zjištění základu daně je nutné provést následující kroky:



Graf č. 1: Tvorba dokumentace (Zdroj: Vlastní zpracování)

¹⁵¹ Článek 7 odst. 2 Vzorové smlouvy OECD

¹⁵² Čl. 7 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD

¹⁵³ OECD. 2010 Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám [online].

Nejprve je zapotřebí provést funkční a procesní analýzu, která určí funkce stálé provozovny. Následně zjistit, která aktiva, kapitál a rizika jsou přiřaditelné k funkcím, které stálá provozovna vykonává. Tato činnost může být velmi náročná, proto v zájmu zachování efektivity je zapotřebí identifikovat hlavní a významné činnosti. Tyto činnosti jsou následně oceněny způsobem, jako by se jednalo o transakce mezi nezávislými osobami, ačkoliv se v tomto případě jedná pouze o fikci, nikoliv o právně existující vztahy a transakce.

1.11.1 Funkční analýza

*„Základním cílem analýzy je přiřazení činností a majetku konkrétní stálé provozovně, tedy vymezení stálé provozovny jako samostatné a nezávislé entity.“*¹⁵⁴ Daňový rezident má povinnost vést účetnictví,¹⁵⁵ které musí zobrazovat přehled o majetku, pohledávkách a závazcích. Musí se identifikovat jak významné transakce, externích i interních, tak aktiva a kapitál. K přiřazení dochází na základě skutečného využití, což hlavně u aktiv bývá velmi složité. Po identifikaci aktiv následuje vyčíslení nákladů na financování těchto aktiv, které by byly v případě samostatné entity použity na pořízení těchto aktiv včetně například úroků z úvěrů.

1.11.2 Využití aktiv

Jak již bylo zmíněno, z výstupu funkční analýzy by mělo být patrné, jaký majetek tvoří stálou provozovnu a jak je tento majetek¹⁵⁶ využíván. Kritériem k přiřazení majetku stálé provozovně je ekonomické vlastnictví a míra využití. Na základě ekonomického využití je možné například stálé provozovně přisoudit výši odpisů a úroků z úvěrů na pořízení majetku. Naopak u nehmotného majetku je rozhodující nikoliv kdo majetek využívá, ale kdo se podílel na jeho vývoji a kontrole.

¹⁵⁴ OECD. 2010 Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám [online].

¹⁵⁵ Viz. kapitola **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů. Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**

¹⁵⁶ Majetkem se rozumí jak hmotná, tak nehmotná aktiva.

1.12 Metody určení základu daně stálé provozovny

Na základě provedení srovnávací a funkční analýzy¹⁵⁷, které jsou v souladu s principem tržního odstupu, lze přistoupit ke zjištění převodních cen. Pro její určení je možné použít 5 základních metod, případně její kombinaci.

Výpočet základu daně je ovlivněno mnoha faktory, proto je toto určení problematické. Je potřeba brát v potaz jak tuzemskou, tak i mezinárodní právní úpravu, účetní předpisy a také rozsah funkcí vykonávaných stálou provozovnou.¹⁵⁸

Metody lze rozdělit do dvou základních metod:

1. Tradiční transakční metody
2. Transakční ziskové metody¹⁵⁹

K alokaci zisků by měly být využity nejprve tradiční transakční metody. Není-li možné využít tyto tradiční transakční metody, teprve poté se využijí transakční ziskové metody.¹⁶⁰

1.12.1 Tradiční transakční metody

Směrnice OECD rozeznává 3 tradiční transakční metody:

¹⁵⁷ Význam srovnávací a funkční analýzy popsán v kapitole 1.7.3

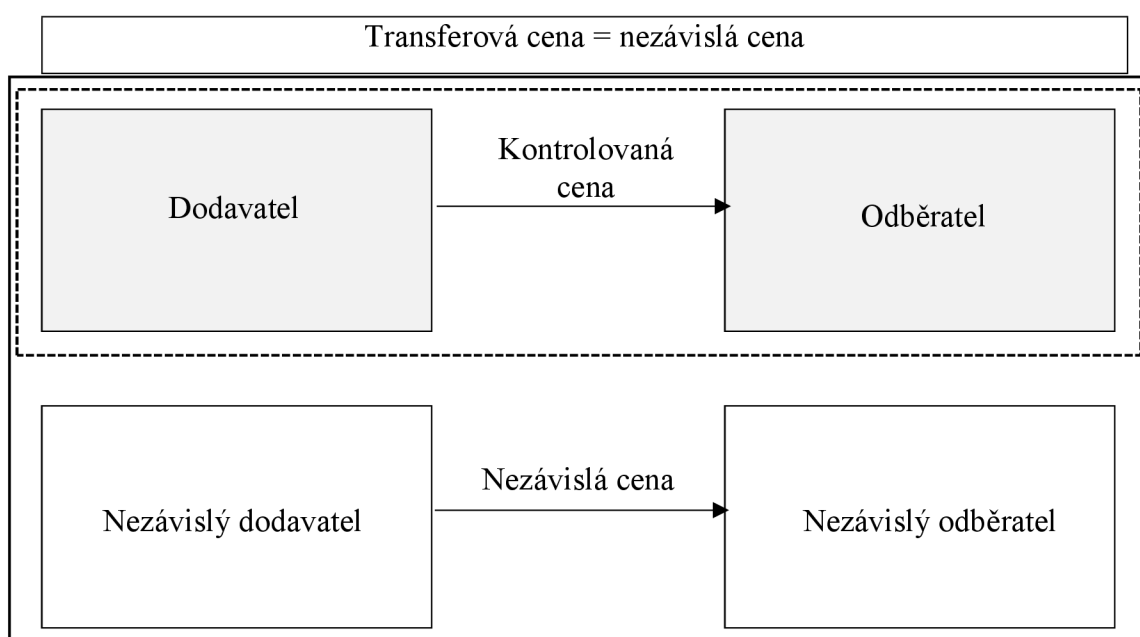
¹⁵⁸ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁵⁹ Pokyn D-332 – k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí, kapitola 3.

¹⁶⁰ OECD. *2010 Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám* [online].

1. Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP) – „Comparable uncontrolled price method“

„Nezávislá srovnatelná cena je cena, která je na trhu sjednána nezávislými subjekty. K tomu, aby byla metoda dobře použitelná, musí být transakce co možná nejpodrobnější.“¹⁶¹ Nejjednodušší z hlediska použitelnosti, avšak vyžaduje velkou míru srovnatelnosti.¹⁶² Nejlépe vystihuje základní pravidlo principu tržního odstupu. V případě, že je k dispozici databáze transakcí, tato metoda má vždy přednost před ostatními.^{163, 164}



Graf 2: Metoda nezávislé srovnatelné ceny (Zdroj: Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven, Ing. Jelínek)

V případě existence rozdílů mezi transferovou cenou a nezávislou cenou je potřeba provést úpravy. Například rozdíly v podmínkách přepravy či pojištění.¹⁶⁵ Tuto metodu lze použít například při hrazení nájemného spojené osobě.¹⁶⁶

¹⁶¹ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁶² Pokyn D-332, str. 9

¹⁶³ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁶⁴ Solilová, V. *Transfer pricing*.

¹⁶⁵ Tamtéž.

¹⁶⁶ Převodní ceny z pohledu ČR, Ing. Vítězslav Kapoun – FS, slide 18

2. Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM) – „Resale price method“

„Metoda vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupen od sdruženého podniku a prodán nezávislému podniku.“¹⁶⁷ Transferová cena se určí odečtením prodejní marže, která zahrnuje prodejní náklady a ostatní provozní náklady včetně zisku, od konečné nezávislé ceny. „Prodejní marže by měla pokrýt veškeré prodejní náklady a přiměřený zisk distributora.“ Nejvhodnější využití této metody je u marketingových operací, kdy podnik nakupuje zboží nebo služby od spřízněného podniku, nijak je nezpracovává a pouze dále prodává nespřízněnému podniku.¹⁶⁸ ¹⁶⁹ Podnik zde využívá jak externí informace získané z trhu pro zjištění nezávislé ceny, tak interní informace pro zjištění konečné ziskové přírážky.¹⁷⁰ Oproti CUP metodě není potřeba provádět tak rozsáhlé úpravy, aby se zohlednily rozdíly.

Mezi slabé stránky metody RPM například patří:

- faktor času,
- existují-li výrazné rozdíly ve výkonu činnosti sdruženého podniku a nezávislého podniku,
- výsledná cena je ovlivněna způsobem určení hrubé přírážky.¹⁷¹

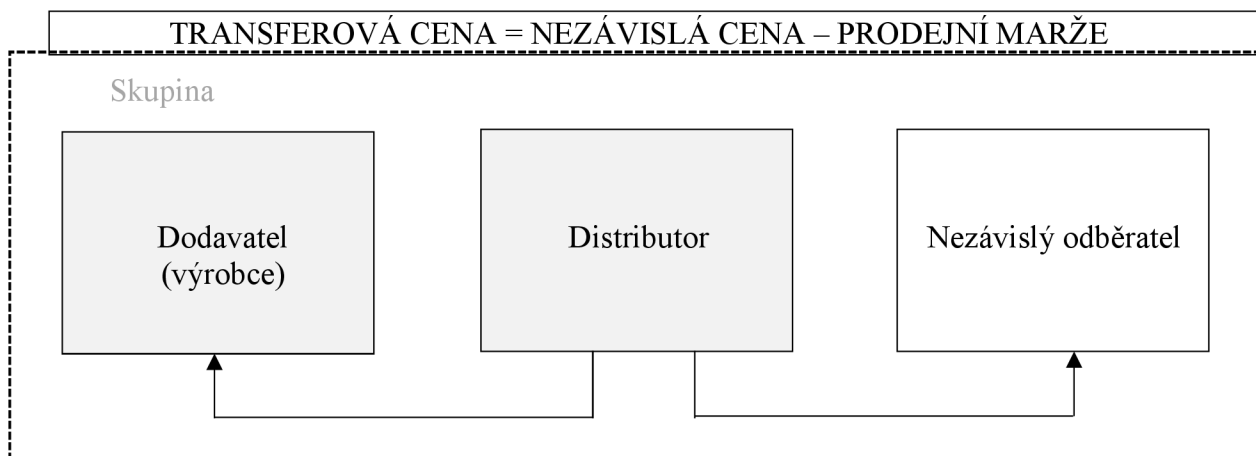
¹⁶⁷ JEROUŠEK, D. *Problematika převodních cen optikou mezinárodní spolupráce při správě daní* [online].

¹⁶⁸ Tamtéž.

¹⁶⁹ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁷⁰ Solilová, V. *Transfer pricing*.

¹⁷¹ Tamtéž.



Graf 3: Metoda ceny při opětovném prodeji (Zdroj: Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven, Ing. Jelínek)

3. Metoda nákladů a přírážky (COST+) – „Cost plus method“

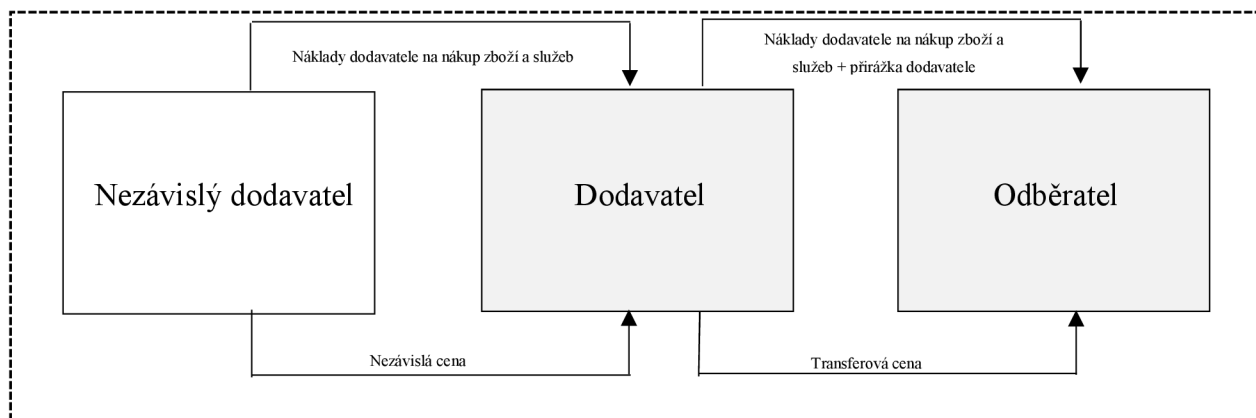
„Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel majetku nebo služeb v řízené transakci na převedený majetek nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu.“¹⁷² Oproti metodě CUP se neprovádí tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly.¹⁷³

Tato metoda je nejužitečnější v situacích, ve kterých dochází k prodeji například materiálu či polotovarů mezi spřízněnými osobami, tedy u výrobních společností. Dále v případech, ve kterých spřízněné strany mají mezi sebou uzavřeny například dohody o společném využívání vybavení, nebo dohody o nákupu a dodávce.¹⁷⁴

¹⁷² OECD. *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách* [online].

¹⁷³ Solilová, V. *Transfer pricing*.

¹⁷⁴ OECD. *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách* [online].



Graf 4: Metoda nákladů a přírůžky (Zdroj: Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven, Ing. Jelínek)

Postup je následující:

1. dodavatel nakupuje od nezávislého dodavatele za tržní cenu,
2. dodavatel k ceně, za kterou nakoupil, přičte náklady spojené s pořízením a hrubou ziskovou přírůžku.

Princip tržního odstupu by splněn nebyl v případě, kdyby zisková přírůžka byla příliš vysoká případně příliš nízká.¹⁷⁵

$$\text{TRANSFEROVÁ CENA} = \text{NEZÁVISLÁ CENA} + \text{DODAVATELSKÁ PŘÍRÁŽKA}$$

Běžným problémem metody COST+ je „přiřazení nákladů k jednotlivým službám, činnostem či výkonům. Metoda vychází pouze z interních informací, jejichž nevhodná aplikace může vést k nesplnění principu odstupu.“¹⁷⁶

1.12.2 Transakční ziskové metody

„Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých transakcí mezi sdruženými podniky.“ Použití této metody je složitější, ale ve světě jsou běžně využívány. Metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci řízených transakcí.^{177 178}

Pro účely Směrnice zahrnují transakční ziskové metody:

¹⁷⁵ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁷⁶ Solilová, V. *Transfer pricing*.

¹⁷⁷ OECD. *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách* [online].

¹⁷⁸ JEROUŠEK, D. *Problematika převodních cen optikou mezinárodní spolupráce při správě daní* [online].

1. Metoda rozdělení zisku – „Profit split method“

Metoda zkoumá zisky, které plynou z řízených transakcí.¹⁷⁹ Metoda je doporučena pro případy, kdy sledované transakce souvisí spolu tak úzce, že nemohou být posouzeny jednotlivě.¹⁸⁰ Metoda je použitelná i „v případě, kdy žádné srovnatelné transakce mezi nezávislymi podniky nemohou být identifikovány.“¹⁸¹

Východiskem je zisk plynoucí z transakcí celé skupiny podniků, tj. identifikovaný zisk, který se metoda snaží rozdělit mezi členy skupiny. Rozdělení se uskutečňuje prostřednictvím funkční analýzy, která porovnává činnosti a rizika jednotlivých podniků ve skupině. Jelikož se posuzují obě strany transakce, je méně pravděpodobné, aby byl jedné ze stran přiřazen extrémní zisk.^{182 183}

2. Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)¹⁸⁴

„Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým poplatníkem v rámci řízené transakce ve vztahu k příslušnému základu (např. k nákladům, rentabilita k nákladům, tržbám nebo aktivům).“¹⁸⁵

Ukazatel čistého zisku by měl být stanoven odkazem na čistý zisk, kterého dosáhne tentýž poplatník ve srovnatelných nezávislých transakcích.

Největší uplatnění této metody je v situacích, kde není možné najít srovnatelné interní či externí nezávislé transakce.¹⁸⁶

¹⁷⁹ JEROUŠEK, D. *Problematika převodních cen optikou mezinárodní spolupráce při správě daní* [online].

¹⁸⁰ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁸¹ Solilová, V. *Transfer pricing*.

¹⁸² Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

¹⁸³ JEROUŠEK, D. *Problematika převodních cen optikou mezinárodní spolupráce při správě daní* [online].

¹⁸⁴ Tamtéž.

¹⁸⁵ OECD. *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách* [online]. s. 35.

¹⁸⁶ Převodní ceny z pohledu ČR, slide 31.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> - Ukazatel je méně ovlivněn v transakcích - Odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi řízenými a nezávislými transakcemi (rozdíly v provozních nákladech). - Stanovuje se finanční ukazatel pouze pro jeden ze sdružených podniků (výhodné například při obtížném získání informací jedné ze stran) 	<ul style="list-style-type: none"> - Může být ovlivněn určitými faktory, které nemají významný vliv na cenu mezi nezávislými stranami. - Dostatečné množství informací o ziscích potřebných pro přesvědčivou aplikaci metody. - Problém při dopracování zpět k převodní ceně, pokud poplatník obchoduje se sdruženým podnikem jak na straně kupujícího, tak prodávajícího v rámci transakce- vzniká nejistota, zda by některý ze zisků podniků neměl být snížen

Graf 5: Silné a slabé stránky transakční metody čistého rozpětí (TNMM) (Zdroj: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf)

Rozlišujeme dva typy transakční metody čistého rozpětí:

1. Založená na nákladech

$$\text{Transferová cena} = (\text{náklady přímo vynaložené na prodané výrobky / zboží / služby} + \text{ostatní provozní náklady}) * (1 + \text{zisk})$$

Metoda je určena ke stejnému použití jako metoda nákladů a přírážky.

2. Založená na prodejní ceně

$$\text{Transferová cena} = \text{nezávislá cena} * (1 - \text{zisk}) - \text{provozní náklady}$$

Metoda je určena ke stejnému použití jako metoda ceny při opětovném prodeji.

1.12.3 Výběr metody

Při výběru příslušné metody nelze s přesností určit, kdy se která metoda použije. To závisí na provedené analýze. „Vhodnost použití jednotlivých metod je nutné posoudit zejména s ohledem na funkci a rizikový profil podniku.“¹⁸⁷

Metoda	Zaměření	Ukazatel	Testovaná strana
Metoda nezávislé srovnatelné ceny	Produkt	Cena	-
Cena při opětovném prodeji	Funkce	Hrubá zisková přírážka	Kupující
Metoda nákladů a přírážky	Funkce	Hrubá zisková přírážka	Prodávající
Transakční metoda čistého rozpětí	Funkce	Čistá zisková přírážka	Buď kupující nebo prodávající
Metoda rozdělení zisku	Funkce	Hrubý/čistý zisk	Jak kupující, tak prodávající

Tabulka č. 1: Přehled metod dle přednášky Převodní ceny z pohledu ČR (Zdroj: GFŘ, Ing. Vítězslav Kapoun)

¹⁸⁷ Pokyn D-332 – Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, kapitola 3.3 Výběr metody

V poslední době se stále častěji objevují kontroly správců daně na převodní ceny¹⁸⁸. Proto by měla být dokumentace, která slouží jako důkazní prostředek, pečlivě zpracována a být v souladu s principem tržního odstupu. Je doporučeno, aby data získaná od nezávislé externí transakce byla aktualizována jednou za rok a celá dokumentace přepracována jednou za tři roky.¹⁸⁹ Mezi nejčastější důvody, proč podniky nejsou schopny doložit dokumentaci v požadovaném zpracování, jsou vysoké náklady na zpracování. Například pouze cena za využívání externích databází stojí 10 000 EUR a více.

I když české daňové zákony neobsahují specifické ustanovení ukládající daňovému subjektu povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám, ustanovení § 92 odst. 2 a 3 DŘ uvádí „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“ Ve vybraném judikátu, kdy žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, soud jasně zdůraznil, že je povinností žalobkyně, nikoli správce daně, aby prokázala, že stanovení převodní ceny mezi dceřinou a mateřskou společností je stanovena v souladu s principem tržního odstupu dle § 23 odst. 7 ZDP.¹⁹⁰

1.12.4 Principy a požadavky na dokumentaci

Článek V Směrnice OECD vymezuje principy a požadavky na dokumentaci. Mezi informace, které by dokumentace měla obsahovat, patří:

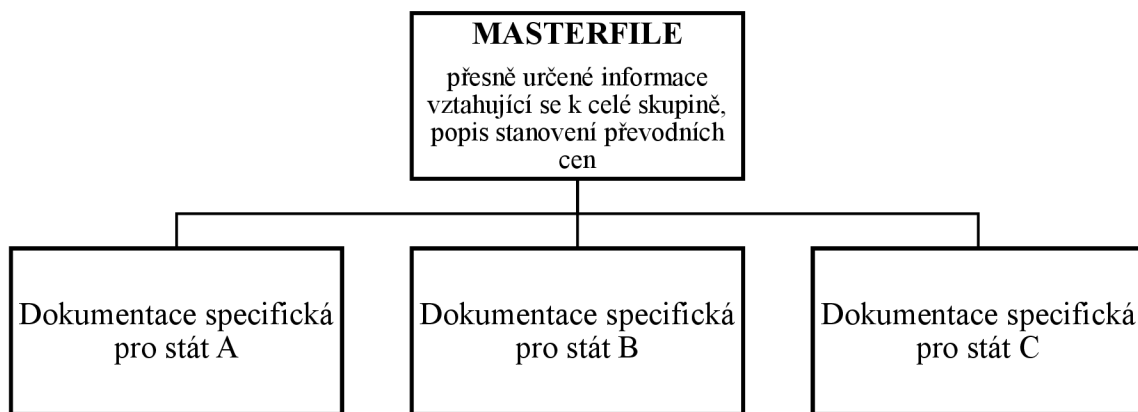
- informace o spojených podnicích zapojených do transakcí (master file),
- popis transakce,
- na jakém základě a podle které metody bylo oceněno,
- další skutečnosti potřebné pro stanovení převodních cen.¹⁹¹

¹⁸⁸ Finanční správa v roce 2015 provedla více jak 800 kontrol zaměřených na převodní ceny mezi spojenými osobami, což přineslo dodatečné doměření daně z příjmů ve výši 450 milionů Kč. V prvních měsících roku 2016 doměřila dalších 500 milionů Kč

¹⁸⁹ OSÍČKA Š., *Transferové ceny* [online].

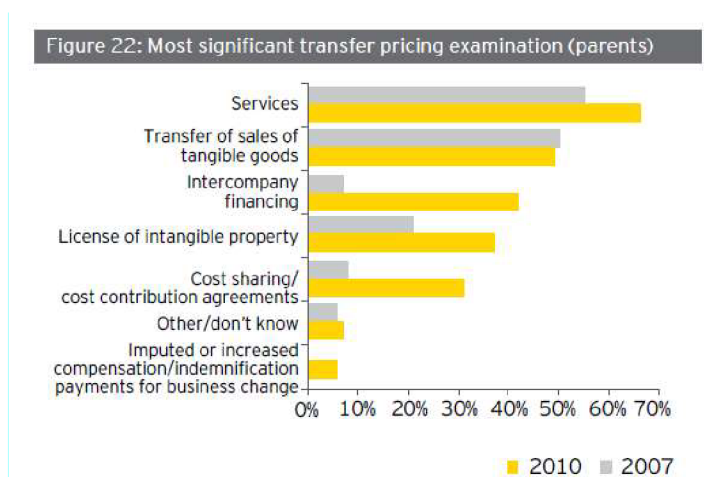
¹⁹⁰ Judikát č. 1 Afs 99/2012 – 52

¹⁹¹ SOBOTKOVÁ, V. *Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice* [online].



Graf 6: Koncept EU TPD (Zdroj: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf)

V praxi jeden z nejčastějších problémů zjištěných při daňové kontrole představují „manažerské služby, neboť pouze smlouva o poskytování služeb jako důkazní prostředek obvykle nestačí.“¹⁹² Další dokumentací, která by mohla sloužit při daňové kontrole, jsou například zápisy z porad, korespondence, vnitropodniková dokumentace, atd.



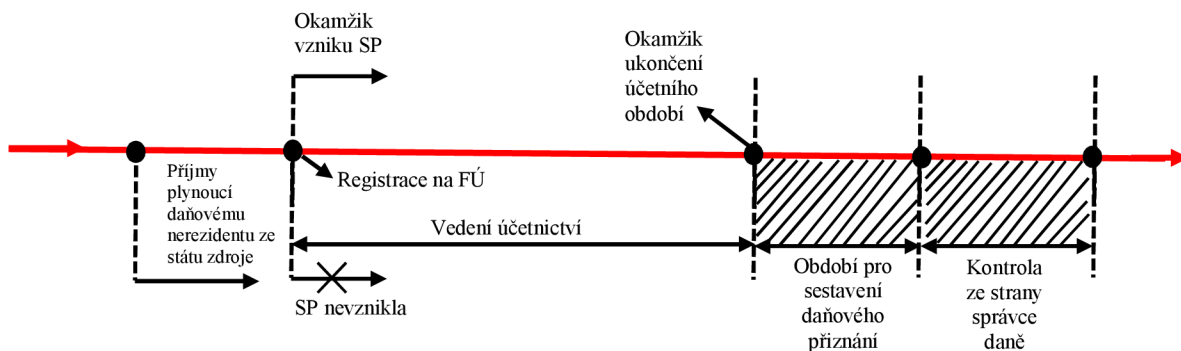
Obrázek 1: The most significant transfer pricing examination (Source: Transfer pricing, Ing. Veronika Solilova)

¹⁹² SOBOTKOVÁ, V., V. SOLILOVÁ. *Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice* [online].

2 Daňový režim stálé provozovny

Následující kapitola se vztahuje na daňový pohled stálé provozovny v ČR, tj. systém zdanění příjmů daňových nerezidentů před a po vzniku stálé provozovny, povinnosti vyplývající z DŘ a ZoU a systém stanovení základu daně.

Práce se zaměřuje na stálou provozovnu vzniklou rezidentům členských států EU.

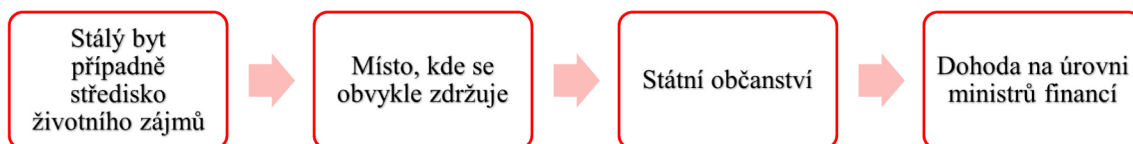


Obrázek 2: Daňový režim stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování)

Každá kapitola daňovému nerezidentovi detailně popisuje povinnosti, které mu vznikají, rady a doporučení, které může využít při vykonávání činnosti na území České republiky.

2.1 Určení rezidenství

Určení rezidenství je klíčové pro účely zdanění příjmů fyzických a právnických osob. Jedná se o situaci, kdy daňový rezident jednoho členského státu pobírá příjmy jak ze státu rezidenství, tak ze státu zdroje. Aby nedocházelo k dvojímu zdanění celosvětových příjmů ve dvou různých členských státech, jsou uzavírány SZDZ. Kritéria, podle kterých se určuje daňové rezidenství a daňové nerezidenství jsou ve zjednodušené formě zobrazeny níže. Detailněji jsou popsány v kapitole 1.1.1 a 1.1.2.

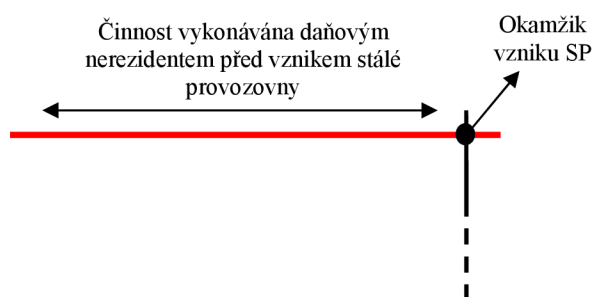


Graf č. 2: Postup pro určení daňového rezidenství (Zdroj: Vlastní zpracování)

Jedná se o 4 kritéria dle SZDZ, podle kterých dochází k určení daňového rezidenství. V případě, že nelze rozhodnout na základě prvního kritéria, je využito následné.

Dle smlouvy o zamezení zdanění¹⁹³ má stát zdroje právo příjem zdanit prostřednictvím stálé provozovny. Nejsou-li splněny podmínky pro vznik službové stálé provozovny, příjem plynoucí ze státu zdroje je zdaněn ve státu residence. Často opomíjenou avšak velmi důležitou podmínkou, aby tyto příjmy byly podrobeny dani ve státu zdroje je skutečnost, že uvedené činnosti musí být skutečně fyzicky poskytnuty na území České republiky.

2.2 Příjmy dosahované před vznikem službové stálé provozovny



Obrázek 3: Příjmy dosahované před vznikem stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování)

Službová stálá provozovna vzniká tehdy, není-li dána existence stálé provozovny kamenné. Službová stálá provozovna může vzniknout v případě „*služeb a činnosti prováděných na území České republiky a na základě samostatných jednotlivých kontraktů*“.¹⁹⁴

To klade obzvláště důraz pro plátce příjmů, kteří by měli zajišťovat daň¹⁹⁵, ačkoliv o vzniku stálé provozovny nemají objektivní informace. Může vzniknout situace, kdy plátce příjmů uzavřel se zahraničním poskytovatelem konkrétní služby jen krátkodobý kontrakt, přesto byl naplněn časový test o vzniku stálé provozovny díky službám poskytnutým jiným zákazníkům. Do časového testu se nepočítá doba, po kterou je poskytování služeb na území ČR přerušeno. Tím se rozumí delší období, nikoliv víkendy

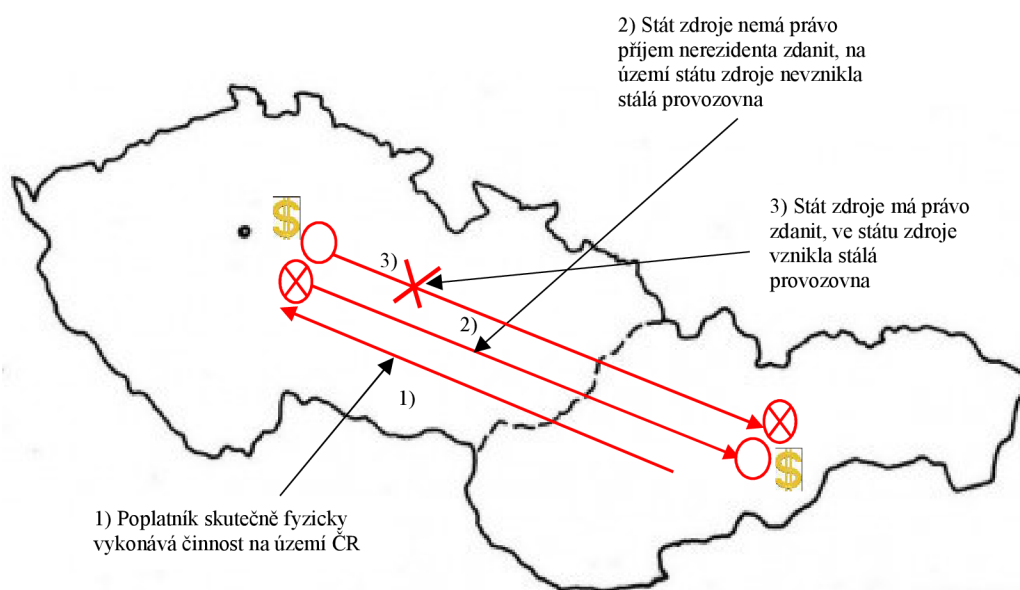
¹⁹³ Čl. 7 Smlouva o zamezení dvojího zdanění

¹⁹⁴ Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny [online].

¹⁹⁵ § 38e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

a svátky.¹⁹⁶ V případě uzavření kontraktu na dobu delší než je minimum uvedené ve SZDZ, povinnost registrace stálé provozovny vzniká ke dni uzavření kontraktu, nikoliv až po uplynutí lhůty. V případě, že SZDZ nestanoví žádný časový test, uplatní se ustanovení v ZDP. Pokud je časový test 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.¹⁹⁷

S odlišnou interpretací se však lze setkat při započítávání časového testu u projektu či stavbě zvlášť. Pokud jeden zahraniční dodavatel realizuje více na sobě nezávislých projektů na území jednoho státu, čas takto strávený se do časového testu nezapočítává. Avšak je-li jeden projekt rozdělen do více smluv a tvoří jednotný celek z komerčního a geografického hlediska, jedná se o jeden související projekt. A to i v případě, že byl projekt zadán různými subjekty. Časový test začíná běžet dnem, kdy byly zahájeny práce v zemi, kde je stavba realizována, a to včetně přípravných prací.¹⁹⁸



Obrázek 4: Právo státu zdroje zdanit příjmy plynoucí ze státu zdroje (Zdroj: vlastní zpracování)

Nezapomínejme ovšem na oznamovací povinnost daňových rezidentů České republiky a stálé provozovny zahraničních osob, kteří mají povinnost neprodleně ohlásit místně

¹⁹⁶ Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny [online].

¹⁹⁷ Tamtéž.

¹⁹⁸ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

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.¹⁹⁹

Zdanění příjmů před vznikem stálé provozovny

Problém nastává u způsobu zdanění příjmů dosahovaných před vznikem stálé provozovny vznikající při splnění časového testu. Pokyn č. GFŘ-D-22 uvádí, že příjmy dosahované před vznikem taktéž „*podléhají dani do uplynutí této doby.*“²⁰⁰ Například daňový nerezident uzavře smlouvu o poskytování služeb na území ČR a tato smlouva již od počátku splňuje časový test pro vznik stálé provozovny. Příjmy na základě tohoto kontraktu jsou již zdaněny v daňovém přiznání v řádné lhůtě.²⁰¹

Naproti tomu „*metodické pokyny ani komentáře fiskální komise OECD nejsou zdrojem práva.*“ Lze tedy konstatovat, že ZDP neukládá dostatečně zřetelný a jasný způsob zdanění. V praxi často judikatura dává za pravdu žalobám občanů a podniků, k jejichž tíži bylo státním orgánem rozhodnuto.^{202 203}

¹⁹⁹ § 38t odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁰⁰ Pokyn GFŘ-D-22 k §22 odst. 7, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰¹ Viz. *Tabulka 1: Lhůty pro podání daňového tvrzení (zdroj: Vlastní zpracování)*

²⁰² SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*, s. 84.

²⁰³ Rozhodnutí 30 Ca 97/99 Krajského soudu v Plzni z roku 2000 uvádí: „*příjmy plynoucí ze staveniště, stavby, montáže nebo instalačního projektu na území ČR daňovému nerezidentovi (...) do uplynutí časového testu zdanění v ČR podléhat nebudou a stanou se předmětem daně jen ve smluvním státě, jehož je provozovatel daňovým rezidentem...*“.

V bilaterálních SZDZ chybí úprava službové stálé provozovny. Zde nastává otázka, zda může dojít k jejímu vzniku, když je SZDZ nadřazena úpravě v ZDP. Varianty, které mohou nastat při zdanění podle konkrétních situací, je možné vyčíst z následující tabulky.

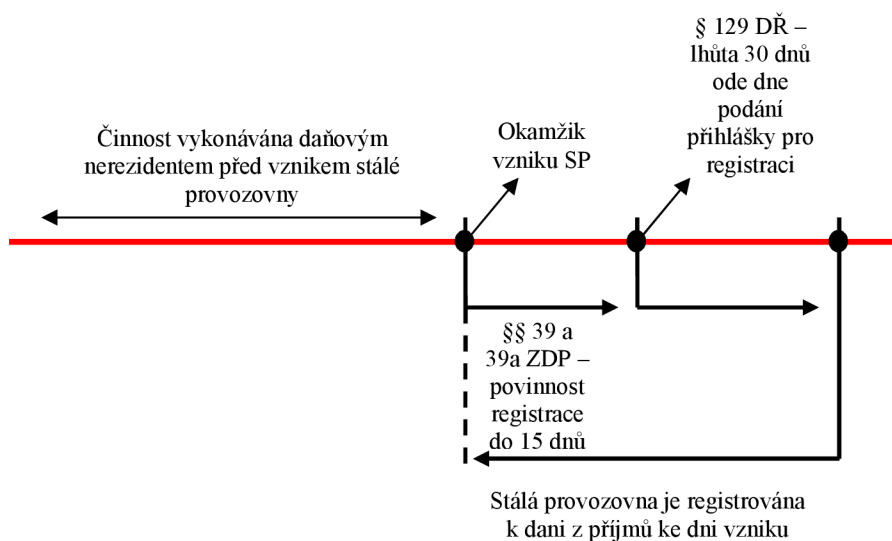
Situace	Vznik stálé provozovny	
	Služby nesplňující časový test	Služby splňující časový test
Není uzavřena SZDZ	Nevzniká SP do 6 měsíců; plátce provede srážku daně dle § 36 odst. 1 § 38 ZDP	Vzniká SP a povinnost podat daňové přiznání
SZDZ stanoví časový test pro vznik SP	Nevzniká SP; plátce nemá povinnost daň srazit ani zajistit	Vzniká SP a povinnost podat DP, plátce zajišťuje daň podle § 38d
SZDZ neobsahuje žádnou zvláštní úpravu služeb	Nevzniká SP, plátce nemá povinnost daň srazit ani zajistit	Podle interpretace MF vzniká SP podle § 22 odst. 2 ZDP, i když neexistuje pevné místo pro podnikání.
SZDZ neurčuje časový test pro vznik SP, ale obsahuje jinou úpravu zdanění služeb	SZDZ umožňuje zdaňovat příjmy nerezidentů ze služeb mimo režim SP, plátce srazí daň z příjmů dosažených před uplynutím časového testu	

*Existují názory, že SP v těchto případech vůbec nevznikne, pokud neexistuje pevné místo pro podnikání.

Tabulka č. 2: Varianty postupu při zdanění podle typových situací (Zdroj: Sojka, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 85)

2.3 Registrace stálé provozovny

Stát zdroje má právo zdanit příjmy, které plynuly daňovému nerezidentovi. Na území České republiky vznikla stálá provozovna a daňový nerezident se musí registrovat „u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém mu na území České republiky vznikla stálá provozovna.“²⁰⁴ Za nesplnění registrační povinnosti hrozí pokuta až 500 000 Kč.²⁰⁵



Obrázek 5: Přehled lhůt spojených se vznikem stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování)

Registrační povinnost se vztahuje na daňového nerezidenta se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí, splní-li podmínky pro registraci. Povinnost podat přihlášku k registraci k dani vyplývá dle daňových zákonů. Registrační povinnost o vzniku stálé provozovny vyplývá z § 39 ZDP. Registrace je vyplněna na tiskopise vydaném ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu, který má údaje, obsah i uspořádání shodné s tímto tiskopisem.²⁰⁶ Pokud je již daňový nerezident registrován pro účely daně z příjmů na území České republiky a má již přidělené daňové identifikační číslo, pak mu na území ČR vznikne „druhá“ stálá provozovna. Do Registru daňových subjektů k registračním

²⁰⁴ §39 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁰⁵ §247a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²⁰⁶ Hrstková Dubšková L., *Daňový řád Meritum*.

údajům daňového subjektu – nerezidenta se pouze doplní adresa nové stálé provozovny jako další doplňková adresa typu „Stálá provozovna“.²⁰⁷

Podání formuláře registrace k dani je možné učinit prostřednictvím datové zprávy²⁰⁸ ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně, podepsané uznávaným elektronickým podpisem a odeslané prostřednictvím datové schránky²⁰⁹. V případě, že přihláška k registraci bude poslána správci daně prostřednictvím datové zprávy bez uznávaného elektronického podpisu, správce daně je způsobilý přijmout tento tiskopis, pokud do 5 dnů ode dne zaslání je doručeno potvrzení o podání vytištěné z podané datové zprávy.²¹⁰

211 212

Správce daně údaje uvedené na přihlášce prověří a rozhodne o registraci ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení přihlášky k registraci. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností údajů uvedených v registračních údajích. Rozhodnutí o registraci se neodůvodňuje, pokud je vydáno v souladu s přihláškou k registraci. V případě, kdy daňový subjekt například nepodal přihlášku k registraci nebo oznámení o změně registračních údajů, nebo nevyhověl výzvě k odstranění pochybností, má právo rozhodnout o registraci z moci úřední a je oprávněn rozhodnout i o zrušení registrace.²¹³

Dojde-li ke změně údajů uvedených v přihlášce k registraci, daňový subjekt je povinen do 15 dnů ode dne změny toto oznámit správci daně. V §127 odst. 2 DŘ je obsažen výčet, kdy daňový subjekt musí správci daně předložit listiny, které prokazují změnu nebo důvod ke zrušení. Oznamovací povinnost se netýká údajů, které lze zjistit z rejstříků či evidencí, do nichž má správce daně automatizovaný přístup.²¹⁴

2.3.1 Místní příslušnost

Stálá provozovna nemá právní osobnost.²¹⁵ U místně příslušného správce daně je vždy registrovaná zahraniční osoba – daňový nerezident, jehož místní příslušnost je místo na

²⁰⁷ Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny [online].

²⁰⁸ § 19 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

²⁰⁹ § 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

²¹⁰ § 72 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²¹¹ NOVOTNÝ, L. *Registrace k DPH, daním z příjmů a související ustanovení daňového řádu* [online].

²¹² § 125 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²¹³ § 128-131 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

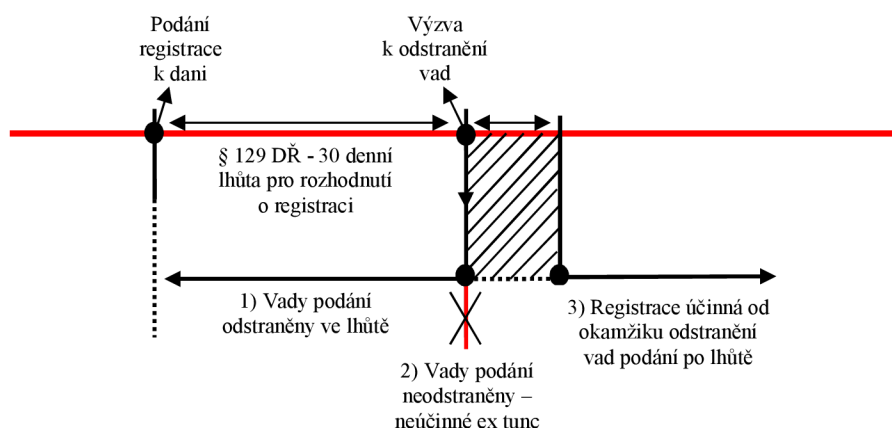
²¹⁴ § 127 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²¹⁵ § 15 odst. 1 zákona č. 89/2012, Sb.; Právní osobností se rozumí mít způsobilost v mezích právního řádu práva a povinností

území České republiky, kde se fyzická osoba převážně zdržuje.²¹⁶ V případě, že se daňový rezident na území České republiky nezdržuje, je místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro hlavní města Prahu.²¹⁷

2.3.2 Vady podání

Nebylo-li podání učiněno předepsaným způsobem, přihláška k registraci obsahuje některou ze základních vad, kvůli které není způsobilá k projednání, vyzve správce daně podatele dle §74 DŘ, aby označené vady odstranil podle pokynu a ve lhůtě, kterou správce daně stanoví.²¹⁸



Obrázek 6: Lhůty spojené s registrací k dani (Zdroj: vlastní zpracování)

Reakce na výzvu k odstranění vad dochází třemi způsoby:

1. Vady podání jsou odstraněny ve lhůtě stanovené správcem daně, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas.²¹⁹
2. „Není-li na výzvu reagováno nebo je reagováno neadekvátním postupem, tudíž nedojde k odstranění vad podání ve stanovené lhůtě.“²²⁰ Vadné podání po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě se stává neúčinným ex tunc.²²¹
3. Jsou-li vady odstraněny, ale až po uplynutím lhůty stanovené ve výzvě, nejedná se o zhojení vad podání. Původní podání se stane neúčinné. Na opožděnou opravu

²¹⁶ § 13 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²¹⁷ § 12 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České Republiky

²¹⁸ § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²¹⁹ §74 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²²⁰ Tamtéž

²²¹ „Ex tunc“= hledí se na něj, jako by nikdy nebylo učiněno

či doplnění se hledí jako na nové a zcela samostatné podání účinné dnem, kdy došlo správci daně.

Po registraci je daňovému subjektu přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ), které je společné pro všechna registrační řízení k jednotlivým daním. DIČ obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část. Kmenová část u fyzické osoby tvoří rodné číslo, u právnické osoby identifikační číslo. Není-li obecný identifikátor daňovému subjektu přidělen, přidělí správce daně vlastní identifikátor. Následně je daňový subjekt povinen DIČ uvádět ve všech případech, které se týkají registrované daně.²²²

2.4 Stanovení základu daně

Základ daně představuje rozdíl mezi příjmy poplatníka, které jsou předmětem daně v České republice a výdaji, při respektování věcné a časové souvislosti.²²³ Základ daně se určí na základě účetnictví případně jiných způsobů.

2.4.1 Účetnictví

Daňovému nerezidentu podnikajícímu prostřednictvím stálé provozovny na území ČR ZDP stanoví, že „*pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví (...)*“²²⁴. Jedná se o další povinnost, kterou stálá provozovna musí dodržovat. V ZoU je uvedeno, že „*tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou mimo jiné zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají.*“²²⁵ Tyto účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti na území České republiky.²²⁶

Technické řešení vedení účetnictví stálé provozovny v praxi není až tak jednoduché. Účetnictví musí respektovat požadavky jurisdikce dvou států, které mají více či méně odlišná pravidla členění rozvahy a evidence nákladů a výnosů. Často je tento problém

²²² DUBŠEKOVÁ HRSTKOVÁ L. *Daňový řád Meritum*. s. 89.

²²³ § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²²⁴ § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²²⁵ § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

²²⁶ § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

vyřešen buď duplicitním účtováním, nebo kvalifikovaným převodem účetních dat stálé provozovny do účetnictví zřizovatele.

„Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období s nimiž tyto skutečnosti věcně a časově souvisí.“²²⁷

Účetní jednotka může vést účetnictví při splnění podmínek ve zjednodušeném rozsahu.²²⁸ Pokud tyto podmínky nesplní, musí vést v plném rozsahu. Účetní jednotka je povinna vést účetnictví v souladu se všemi povinnostmi tak, *„aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví“²²⁹*

U kvalifikovaného převodu účetních dat doporučuji být obezřetný, jelikož účetní jednotka v průběhu účetního období musí zachycovat skutečnosti, zaznamenávat účetní případy, inventarizovat majetek a závazky a sestavovat účetní závěrku.²³⁰ Povinnou součástí účetní závěrky je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace.²³¹

Z účetnictví, které podává věrný a poctivý obraz, účetní jednotka zjistí účetní výsledek hospodaření k rozvahovému dni.

2.4.2 Ostatní způsoby stanovení základu daně

V případech, kdy nelze stanovit základ daně standartním způsobem, tj. na základě vedeného účetnictví, je možné v souladu s §23 odst. 11 ZDP stanovit základ daně:

1. Nákladová / výnosová rentabilita (poměr zisku k nákladům nebo výnosům)
2. Poměr zisku k osobním nákladům
3. Paušálně (dle počtu zaměstnanců, počtu osobních počítačů či jiných kritérií vhodně vybraných)

²²⁷ § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

²²⁸ § 1f odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

²²⁹ § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

²³⁰ § 6 odst. 1-4 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

²³¹ § 18 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

2.5 Typy daňových tvrzení

V průběhu účetního období má daňový nerezident povinnost ve lhůtách stanovených daňovým řádem podávat daňové tvrzení.²³² Za daňové tvrzení se považuje daňové přiznání, hlášení a vyúčtování. Subjekt sám vyčísluje daň na základě řádného vedení účetnictví.

Daňové tvrzení	Typ	Období	Lhůta pro podání
Daňové přiznání	Řádné	zdaňovací období (kalendářní / hospodářský rok)	3 měsíce případně 6 měsíců po skončení zdaňovacího období
	Dodatečné		měsíc následující po měsíci, ve kterém došlo ke zjištění chyby
	Opravné		ve lhůtě dle řádného daňového přiznání po podání řádného daňového přiznání
Hlášení	řádné	měsíčně / čtvrtletně	25 dnů po skončení příslušného období
	následné		5 pracovních dnů ode dne zjištění
	opravné		ve lhůtě dle řádného hlášení po podání řádného hlášení
Vyúčtování	Řádné	zdaňovací období (kalendářní rok)	3 měsíce po uplynutí kalendářního roku
	Dodatečné		měsíc následující po měsíci, ve kterém došlo ke zjištění chyby
	Opravné		ve lhůtě dle řádného vyúčtování

Tabulka 1: Lhůty pro podání daňového tvrzení (zdroj: Vlastní zpracování)

2.5.1 Způsob účtování účetních operací komisionářem

Národní účetní rada shrnuje problematiku z pohledu komisionáře ve vztahu k účetnictví následovně:

- a) výnosem komisionáře z transakce je úplata sjednaná v komisionářské smlouvě. Proto komisionář ve svých výnosových účtech zachytí pouze úplatu od komitenta,
- b) komisionář není vlastníkem převáděných aktiv, a tudíž výnos z realizované transakce nemůže představovat výnos komisionáře,
- c) o převáděných aktivech komisionář účtuje pouze v podrozvahové evidenci.²³³

²³² § 135 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

²³³ Národní účetní rada, Komisionářské smlouvy [online].

Podle Národní účetní rady komisionáři mohou účtovat o obchodních transakcích dvěma způsoby.

Varianta I

Komitent, komisionář a konečný zákazník vychází z toho, že komitent vystaví na komisionáře fakturu ve stejné výši, ve které vystavuje fakturu komisionář na konečného zákazníka. Komisionář z prodeje nerealizuje žádný zisk. Po uskutečnění transakce komisionář vystaví na komitenta fakturu za poskytnutí komisionářské služby.

V daném případě nákup a prodej zboží u komisionáře nevstupuje do výsledku hospodaření, jelikož se o účetních případech účtuje rozvahově.²³⁴

Komitent účtuje o účetních případech následovně:

Účetní operace	Částka	MD	D
Vyskladnění zboží v PC	50 000 Kč	504	132
Prodej zboží konečnému zákazníkovi	100 000 Kč	311	604
DPH z prodeje zboží	21 000 Kč	311	343
Přijatá faktura od komisionáře	10 000 Kč	518	321
DPH (21%)	2 100 Kč	343	321

Tabulka č. 3: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005)

Komisionář účtuje o účetních operacích následovně:

Účetní operace	Částka	MD	D
Závazek vůči komitentovi (zboží) – fikce	100 000 Kč	395	321
Závazek vůči komitentovi – DPH	21 000 Kč	343	321
Pohledávka vůči zákazníkovi (zboží) – fikce	100 000 Kč	311	395
Pohledávka vůči zákazníkovi – DPH	21 000 Kč	311	343
Pohledávka vůči komitentovi – provize	10 000 Kč	311	602

Tabulka č. 4: Účtování komisionáře o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců)²³⁵

²³⁴ Rozvahové účty představují účty v účtové skupině 0-4

²³⁵http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/zapis31_8_2005_.pdf

Varianta II

Druhá varianta situaci zjednodušuje, jelikož komitent vystavuje fakturu na komisionáře nikoli v konečné hodnotě zboží či služby, ale v hodnotě ponížené o odměnu sjednanou pro komisionáře.²³⁶

V druhé variantě komisionář používá ve svém účtování výsledkové účty.²³⁷ Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou, tedy mezi náklady a výnosy, tvoří komisionářův výsledek hospodaření.

Účtování komitenta

Účetní operace	Částka	MD	D
Vyskladnění zboží v PC	50 000 Kč	504	132
Prodej zboží komisionáři	100 000 Kč	311	604
DPH z prodeje zboží	21 000 Kč	311	343
Provize za prodej zboží	10 000 Kč	518	311

Tabulka č. 5: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005)

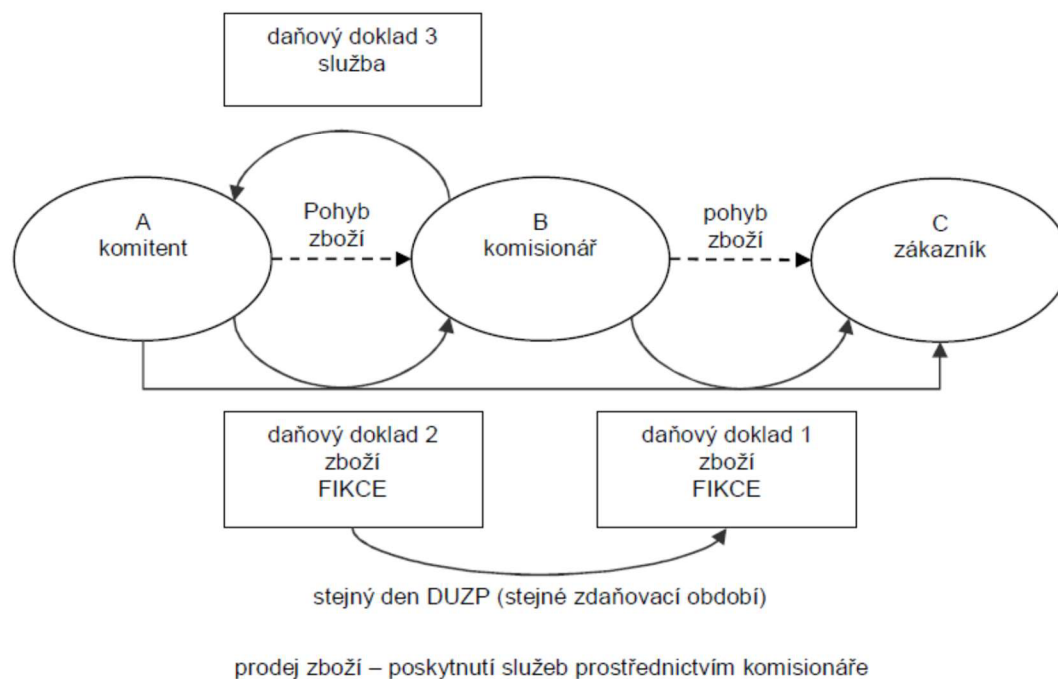
Účtování komisionáře

Účetní operace	Částka	MD	D
Provize	10 000 Kč	311	602
Nákup zboží od komitenta - fikce	100 000 Kč	395	321
DPH z nákupu zboží	18 900 Kč	343	321
Vystavená faktura vůči zákazníkovi - fikce	100 000 Kč	311	395
DPH z prodeje zboží	21 000 Kč	311	343

Tabulka č. 6: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005)

²³⁶ Jelínek, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven* [online].

²³⁷ Výsledkový účet = účet v účtové třídě 5 a 6



Obrázek 7: Obchodní transakce realizované komisionářem (Zdroj: Národní účetní rada)

2.6 DPH

V případě dodání zboží prostřednictvím komisionáře stanoví zákon o DPH v souladu s čl. 14 odst. 2 písm. c) Směrnice fikci dodání zboží mezi komisionářem a komitentem a dále mezi komisionářem a třetí osobou a naopak.²³⁸ Pokud by tato fikce neexistovala, nebylo by možné, aby daňový doklad vůči třetí osobě vystavil vlastním jménem komisionář, který ve skutečnosti nedodává zboží.

Při transakci dochází ke třem zdanitelným plněním:

- 1) K dodání zboží komisionáře třetí osobě
- 2) K dodání zboží komitentem komisionáři za úplatu ve stejné výši
- 3) K poskytnutí služby komisionářem komitentem²³⁹

Okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění je dodání zboží případně poskytnutí služby konečnému zákazníkovi. Toto první fiktivní plnění podléhá příslušné sazbě DPH.

²³⁸ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

²³⁹ Komentář k § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

V daném okamžiku vzniká komitentovi daňová povinnost²⁴⁰, která je na straně komitenta v daném případě osvobozena od daně²⁴¹, jelikož jsou obě dvě osoby plátcí DPH.

Pokud by komisionář, komitent případně zákazník byl zahraniční osobou²⁴², daňová povinnost vzniká dnem deklarace. U služeb zprostředkovaných jménem a na účet jiné osoby poskytovaných osobě povinné k dani se uplatní základní pravidlo, tj. místo plnění se určí dle sídla nebo umístění provozovny, příjemce služby.²⁴³ Je-li však příjemcem služby osoba nepovinná k dani, nachází se místo plnění v zemi, kde je místo plnění u zajišťovaného plnění.²⁴⁴

V případě, kdy by komisionář nebyl plátcem DPH, komitentovi vzniká povinnost odvést DPH na výstupu ve státu rezidence v období, ve kterém došlo ke splnění závazku vůči konečnému klientovi.

²⁴⁰ § 21 odst. 4 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

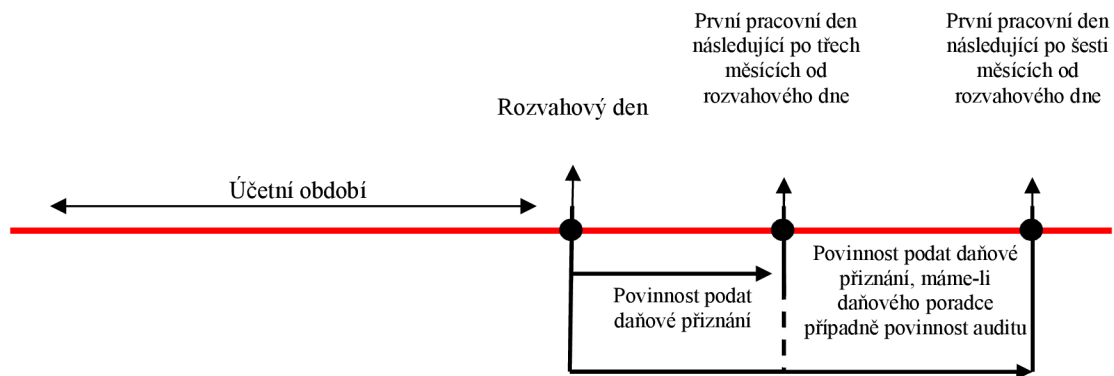
²⁴¹ § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

²⁴² Zahraniční osoba= osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu

²⁴³ § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

²⁴⁴ § 9 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

2.7 Základ daně stálé provozovny



Obrázek 8: Základ daně stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování)

V okamžiku, kdy skončí účetní období, daňový nerezident je povinen určit základ daně stálé provozovny a ve lhůtě stanovené daňovým řádem podat daňové tvrzení.²⁴⁵

*„Poplatníci jsou povinni doložit a prokázat správci daně, že základ daně ve zdaňovacím období plně odráží skutečnou činnost stálé provozovny a jsou v něm zahrnuty všechny zdanitelné příjmy ze zdrojů na území České republiky.“*²⁴⁶

Vznikne-li daňovému nerezidentovi více stálých provozoven na území České republiky, vždy se podává pouze jedno daňové přiznání. Stanovení základu pro výpočet základu české daně z příjmů je podstatně složitější, jak by se mohlo zdát. V daných případech nestačí pouze od dosažených příjmů odečíst daňově účinné výdaje, ale ve hře je vedle speciálních pravidel daných SZDZ navíc i § 23 odst. 11 ZDP. *„U stálé provozovny nemůže být základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky. Ke stanovení může být použito poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše obchodního rozpětí (provize) a jiných srovnatelných údajů. Rovněž lze použít metody rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem.“*²⁴⁷

V souladu s Komentářem k Modelové smlouvě OECD se zohledňují i vnitropodnikové transakce, tedy transakce mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku v souladu

²⁴⁵ §38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁴⁶ JANOUŠEK L. *Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění* [online].

²⁴⁷ § 23 odst. 11 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

s principem tržního odstupu. V současné době SZDZ, se kterými je ČR vázána, nereflktují tzv. „*Authorized OECD Approach*“, který plně uznává a vykazuje i vnitropodnikové transakce.

Každá z uvedených metod má pro daňovou správu své výhody i nevýhody. Správci daně v ČR nedisponují jednotnou interní metodikou. Postupují individuálně a obvykle se zaměřují na stanovení základu daně určením provize z dosažených výnosů. Metoda vychází ze statistického sledování obchodních marží v jednotlivých oborech a rozlišuje provizi na čistou a hrubou. Hrubá provize reflektuje pouze zdanitelný výnos stálé provozovny, od kterého lze odečíst veškeré prokázané daňově uznatelné náklady. Čistá provize představuje již samostatný základ daně, který lze již upravovat pouze o odčitatelné položky a slevy.²⁴⁸

Článek 7 SZDZ obsahuje pravidla pro určení základu daně stálé provozovny. Základ daně by měl zahrnovat nejen zisky, které skutečně podnik dosáhl a které plynou z účetních knih stálé provozovny, ale také zisky, které by mohla stálá provozovna docílit, kdyby se jednalo o obchodní vztah mezi dvěma nezávislými subjekty. Stálá provozovna může při stanovení základu daně odečíst i náklady podniku (svého zřizovatele), pokud byly vynaloženy na cíle sledované bez ohledu na stát vzniku. Za dané náklady se považují i výlohy na vedení a všeobecné správní výlohy.^{249 250}

2.7.1 Specifické problémy základu daně stálé provozovny

Interpretace § 23 odst. 11 ZDP²⁵¹ nemůže vyústit v závěr, že stálá provozovna nesmí vykazovat ztráty, nebo že za určitých podmínek nemůže odůvodněně po určitou dobu zdaňovat menší základ daně než srovnatelný podnik. Objektivně je potřeba hodnotit také další okolnosti, jako např. inovační a náběhový cyklus, či krize oboru.

Při stanovení základu daně některou z variant metod nákladové rentability bývá posuzována otázka, zda je možné stanovený základ daně snižovat o náklady, které jsou v § 25 ZDP označeny jako daňově neuznatelné. Do konce roku 2014 bylo možné dle

²⁴⁸ SOJKA V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 96

²⁴⁹ VYŠKOVSKÁ M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat*, s. 54.

²⁵⁰ Kapitola 1.10 Výpočet základu daně dle ZDP

²⁵¹ „U stálé provozovny nemůže být základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky...“

ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP²⁵² uplatnit i takové náklady, které za běžných okolností § 25 ZDP vylučoval, pokud však s nimi souvisely zdanitelné výnosy. Od 01. 01. 2015 však ZDP dostatečnou oporu pro takový postup neposkytuje.²⁵³

Je-li základ daně sjednán jako „čistý zdanitelný zisk“, problém odpadá, jelikož daný zisk sám o sobě utváří hotový základ daně. Při určování základu daně náhradními metodami není možné, aby bez velkých rizik poplatník určil základ daně sám bez součinnosti správce daně. Procesně tento přístup vyžaduje aktivní součinnost obou stran, jehož výsledkem bývá rozhodnutí vydané správcem daně dle § 21 odst. 13 ZDP. Někteří správci daně však tento princip odmítají a vystavují tak bezdůvodně zahraniční daňové poplatníky v dlouhodobé právní nejistotě.²⁵⁴

2.7.2 Náklady ve stálé provozovně

Náklady ve stálé provozovně musí být pouze v rozsahu, v jakém je lze přičítat stálé provozovně. Mezi nejvíce problematické daňově uznatelné náklady, které lze přičítat stálé provozovně, jsou osobní náklady.

Podniky však musí respektovat v řadě případů odlišnou právní úpravu. Problém zde může nastat v interpretaci SZZ, kde například mezi Českou republikou a Polskou republikou článek 7 odst. 3 SZDZ zní: „*Při výpočtu zisků stálé provozovny se povoluje odečíst náklady podniku, vynaložené na cíle sledovaného touto stálou provozovnou, včetně výloh vedení a všeobecných správních výloh takto vynaložených, ať vznikly ve státě, v němž je tato stálá provozovna umístěna, či jindě.*“²⁵⁵ Problematikou se zabýval NSS například v rozsudcích 6 Afs 52/2015-29 nebo 6 Afs 39/2014-31, kde polská právnická osoba se stálou provozovnou v ČR započítávala též jako daňově uznatelné náklady odměny členům statutárního orgánu, i když dle § 25 ZDP se jedná o daňově neuznatelné náklady. Mimo to zřizovatel stálé provozovny vycházel ze skutečnosti aplikační přednosti mezinárodní smlouvy před unijním právem.²⁵⁶ Jak uvedl NSS, je potřeba brát správně na

²⁵² § 24 odst. 2 písm. zc) ve znění k 31. 12. 2019: „*Výdaje, které nejsou podle § 25 výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to jen do výše příjmů s nimi přímo souvisejících za podmínky, že tyto příjmy ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících...*“

²⁵³ SOJKA V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 97

²⁵⁴ SOJKA V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 97

²⁵⁵ Čl. 7 odst. 3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Polskou republikou č. 3/1994 Sb

²⁵⁶ § 37 ZDP, článek 10 Ústavy

vědomí význam „odečíst“. Česko-polská smlouva pouze „vyjadřuje princip, že náklady následují zisky, co do místa zdanění, nikoliv však jejich daňovou uznatelnost.“ V konečném rozhodnutí NSS rozhodl následovně: „Obyčklým účelem SZDZ je pouze upravit místo (stát), kde se ten či onen příjem bude daňově uplatňovat. Samostatná pravidla pro zdanění takového příjmu či odečtení takového nákladu však zůstávají vyhrazena vnitrostátnímu právu.“²⁵⁷

Dalším častým problémem je odepření daňové uznatelnosti jakýchkoli nároků a náhrad vyplacených nad limity definované českým právem. Je sice akceptován zahraniční limit pro určité náklady (např. strané), v nákladech však nejsou uznána taková plnění, která české právní předpisy neznají (např. odlučné).²⁵⁸ S touto restriktivní koncepcí finanční správy však nelze souhlasit. ZDP výslovně uvádí, že za daňově uznatelné náklady je třeba považovat také ty, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů.²⁵⁹ Daňová uznatelnost cestovních náhrad. Na druhou stranu je třeba upozornit, že správce daně má právo a daňový subjekt povinnost prokázat právo uplatnění, a to i s úředním překladem.²⁶⁰ Rozhodnutí Krajského soudu²⁶¹ v Ústí nad Labem bylo následující: „Není podstatné při posuzování těchto náhrad jako výdajů..., zda tyto nároky nutno posuzovat podle českého či jiného práva, nýbrž podstatné je, zda byly tyto náhrady výdajů při pracovních cestách vyplaceny v souladu s právními předpisy.“

2.8 Slevy na dani a nezdanielná část základu daně

U poplatníka dle § 2 odst. 3 se základ daně sníží za zdaňovací, jedná-li se o poplatníka, který je daňovým rezidentem členského státu Evropské unie nebo státu tvořící hospodářský prostor za předpokladu, že úhrn příjmů ze zdrojů na území České republiky podle § 22 činí nejméně 90% všech jeho příjmů, které jsou předmětem daně.²⁶²

Mezi nezdanielné části základu daně dle § 15 například patří:

- Dary
- Úroky z úvěrů zaplacených ve zdaňovacím období

²⁵⁷ NSS č.j. 6 Afs 52/2015-29

²⁵⁸ Sojka v., *Mezinárodní zdanění příjmů*, str. 104

²⁵⁹ § 24 odst. 2 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁶⁰ § 76 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019

²⁶¹ Rozsudek KS č.j. 15 Ca 235/98-23 a 15 Ca 236/98-18

²⁶² § 15 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

- Zaplacené příspěvky v celkovém úhrnu 24 000 Kč na:
 - o Penzijní připojištění se státním příspěvkem
 - o Soukromé životní pojištění

Mezi slevy na dani dle § 35 a násl. ZDP například patří:

- Sleva na manžela / manželku ve výši 24 840 Kč
- Sleva na invaliditu ve výši 5 040 Kč
- Sleva na držitele průkazu ZTP/P ve výši 16 140 Kč
- Sleva na studenta ve výši 4 020 Kč

Po odečtení daňově uznatelných výdajů²⁶³ a nezdanitelných částí základů daně²⁶⁴, daňový rezident zjistí základ daně, který se zaokrouhluje na celá sta Kč dolů²⁶⁵. Ze základu daně zjistí daň²⁶⁶, od které odečte slevy na dani²⁶⁷.

Vyplněné daňové přiznání pošle prostřednictvím datové schránky správci daně do 1. dubna následujícího roku. Ve stejný den musí být daň zaplacená. V případě, že vznikne daňovému rezidentu přeplatek, vrácení daně proběhne v následujícím měsíci po podání daňového přiznání, tj. do konce dubna.

V případě, že daňová povinnost přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 40% poslední známé daňové povinnosti. Splatnost záloh je k 15. dni šestého měsíce a 15. dni dvanáctého měsíce zdaňovacího období.²⁶⁸

²⁶³ § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁶⁴ § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁶⁵ § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁶⁶ § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – daň z příjmů fyzických osob činí 15%

²⁶⁷ § 35 a dále zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁶⁸ § 38a odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

3 Metoda odměňování distributorů

Ačkoliv se stálou provozovnou je spojeno spoustu povinností, od registrace stálé provozovny, přes vedení účetnictví, až po znalost unijního daňového práva, stálá provozovna má stále své výhody. V poslední době se značně rozšiřuje způsob daňové optimalizace v nadnárodních skupinách podniků, jejichž předmětem je prodej zboží v různých státech světa.²⁶⁹ Tato optimalizace vychází ze skutečnosti, že v zemích, ve kterých je největší kupní síla a největší odbyt, je relativně vysoké daňové zatížení. Proto jsou centrály skupin, jimž přináší podstatná část zisku, umisťovány do zemí s nižším zdaněním, typicky Švýcarsko či Kypr, případně do zemí s nulovým zdaněním jako například ostrovy Jersey nebo Isle of Man.

Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, transferové ceny jsou zpravidla odměňovány na bázi metody ceny při opětovném prodeji. V případě nedostatku údajů se pro stanovení použije obvyklá výše hrubého ziskového rozpětí, případně metoda čistého rozpětí rozložená na výnosech.²⁷⁰

3.1 Komisionář

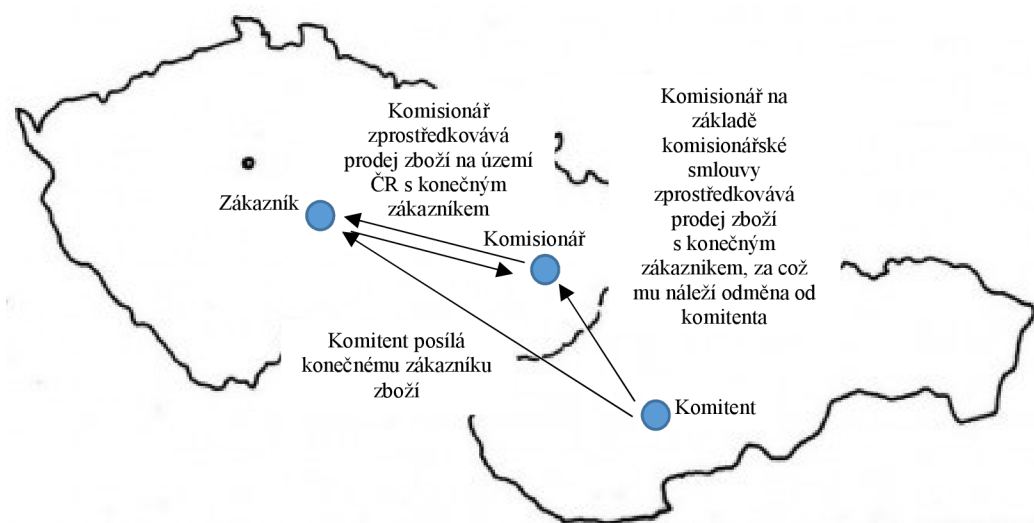
V našem příkladě předpokládejme, že bude stanoven základ daně komisionáře, tedy osoby, která zprostředkovává obchodní činnost²⁷¹ na území České republiky. „Centrála“, tedy v našem případě komitent, působí na území Slovenské republiky. Činnost mezi komisionářem a komitentem je založena na principu komisionářské smlouvy. Komisionářskou smlouvou se v souladu s § 2455 NOZ „komisionář zavazuje obstarat pro komitenta na jeho účet vlastním jménem určitou záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu odměnu.“ Jelikož komisionář zboží nenakupuje, ale pouze je prodává, v účetnictví se o nákupu ani o prodeji zboží účtovat nebude. A jelikož komisionář jedná svým jménem, vystavuje na konečné odběratele také faktury. Peněžní toky jsou vedeny přes komisionáře a komitentovi tato odměna náleží.

Níže uvedené grafické znázornění slouží ke snazšímu pochopení vzájemných vztahů mezi komitentem, komisionářem a konečným zákazníkem.

²⁶⁹ Směrnice OECD o transferových cenách, článek 2.109

²⁷⁰ Jelínek, P. Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven [online].

²⁷¹ Nákup a prodej zboží



Obrázek 9: Přehled transakcí mezi komitentem, komisionářem a zákazníkem (Zdroj: vlastní zpracování)

3.1.1 Daňové rezidenství²⁷²

Komisionář je slovenský občan, který se přestěhoval skrz práci do Brna. Nicméně trvalý pobyt udržuje stále na Slovensku. Své středisko životních zájmů (koníčky, bankovní účet, vydán řidičský průkaz) má na území České republiky.

Pro stanovení daňového rezidenství se postupuje dle následných kritérií²⁷³:

1) Stálý byt²⁷⁴

Jak plyne z definice stálého bytu, slovenský občan má stálý byt jak na území České republiky, tak na území Slovenské republiky. Nastupuje tedy další kritérium dle čl. 4 odst. 2 písm. b).

2) Středisko životních zájmů

Vzhledem k tomu, že středisko životních zájmů je na území České republiky (zřízen bankovní účet, vydán řidičský průkaz, zřízeny průkazy do knihoven, aj.), slovenský občan je rezidentem České republiky.

²⁷² 1.1.1 Daňový rezident

²⁷³ Článek 4 smlouvy č. 100/2003 Sb.m.s. o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Slovenskou republikou [online]

²⁷⁴ Stálý byt = „*dům, byt vlastněný nebo pronajatý nebo zařízený pokoj*“ – strana 13 – Určení daňové rezidence dle SZDZ

3.1.2 Registrace stálé provozovny

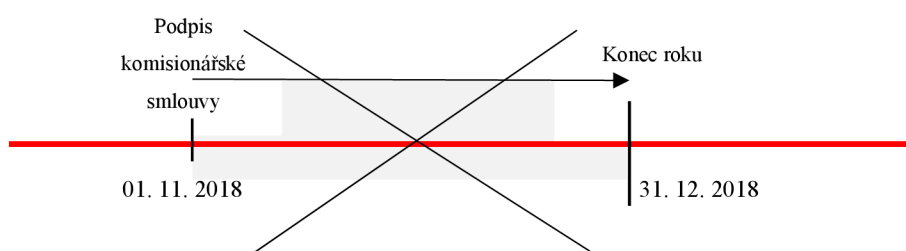
„Zisky podniku jednoho smluvního státu podléhají zdanění jen v tom státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.“²⁷⁵ Jak je uvedeno ve SZDZ, stát zdroje má právo zdanit příjmy pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stálé provozovně.

Daň z příjmů

Z pohledu daně z příjmů je důležité si uvědomit, zda daňový nerezident nevyužívá k výkonu činnosti provozní prostory, halu, dílnu či kancelář bez ohledu na to, zda ji využívá v nájmu či bezplatně. V takovém případě vzniká kamenná stálá provozovna a je nezbytné registrovat stálou provozovnu ihned.²⁷⁶

V našem případě byla komisionářská smlouva uzavřena z hlediska opatrnosti pouze na dobu tří měsíců, aby provedli analýzu českého trhu a uplatnění prodeje zboží na území České republiky. Smlouva byla uzavřena dne 01. 11. 2018.

Vzhledem k tomu, že nedošlo ke splnění podmínky časového testu, který činí 6 měsíců v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích, nedošlo v účetním období 2018 ke vzniku stálé provozovny a daňový nerezident podává daňové přiznání v místě svého bydliště, tedy na Slovensku.



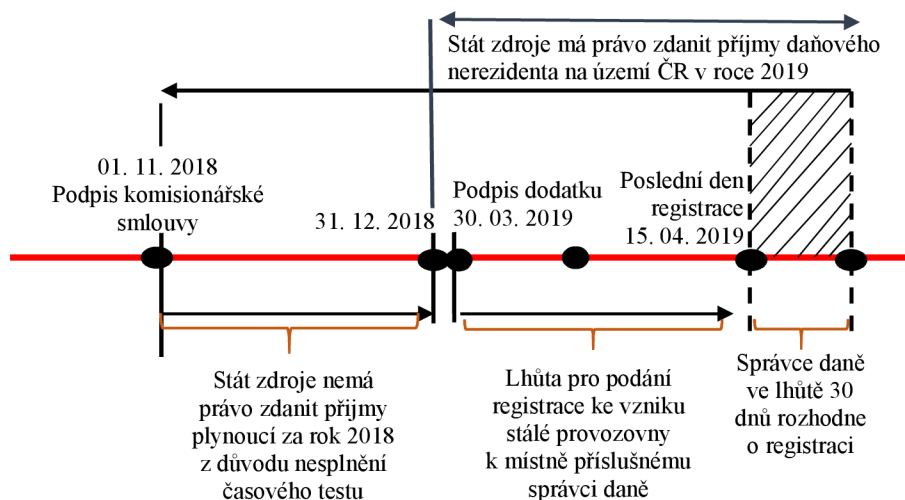
Obrázek 10: Komisionářské činnosti pro rok 2018 (Zdroj: Vlastní zpracování)

²⁷⁵ Smlouva č. 100/2003 Sb.m.s. o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Slovenskou republikou [online].

²⁷⁶ Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny [online].

Do konce roku 2018 nedošlo k uzavření nové komisionářské smlouvy, daňový nerezident si nepronajmul žádné prostory potřebné ke své činnosti. V roce 2018 Česká republika nemá právo na zdanění příjmů plynoucí ze státu zdroje.

Daňový nerezident pokračoval ve své činnosti i v následujícím roce a dne 30. 03. 2019 byl podepsán dodatek ke komisionářské smlouvě k prodloužení činnosti na území České republiky do konce roku 2019. Vzhledem k tomu, že již je jisté, že bude splněna podmínka činnosti v délce minimálně 6 měsíců, daňový nerezident registruje stálou provozovnu do 15 dnů ode dne podepsání dodatku,²⁷⁷ tj. do 14. 04. 2019. Vzhledem k tomu, že tento den je sobota, automaticky se termín přesouvá na nejbližší pracovní den, tj. pondělí 15. 04. 2019²⁷⁸. Vzor vyplněné přihlášky k registraci je v příloze č. 4 diplomové práce.



Obrázek 11: Pokračování komisionářské činnosti pro rok 2019 (Zdroj: vlastní zpracování)

Jak je známo, daňový nerezident se přestěhoval do Brna, kde se převážně zdržuje, místně příslušným správcem daně bude Finanční úřad v Brně. Pokud by svoji zprostředkovatelskou činnost prováděl na větším území České republiky, místně příslušným správcem daně by bylo Hlavní město Praha 1.

²⁷⁷ 2.2 Příjmy dosahované před vznikem stálé provozovny

²⁷⁸ § 33 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění k 31.12.2019.

Nejefektivnějším způsobem pro komunikaci se správcem daně a provedení například i registraci stále provozovny či plnění dalších povinností je využití datové schránky. Datovou schránku lze zřídit na Czech pointu umístěných po celé České republice. Běžná lhůta pro zřízení datové schránky jsou 3 pracovní dny. Po zřízení schránky již poplatník nemůže podávat vyplněné formuláře fyzicky na podatelně, nýbrž vše podává elektronicky.²⁷⁹

Správce daně do 30 dnů od podání přihlášky rozhodne o registraci k dani. Obsahuje-li registrace některou ze základních vad, správce daně vyzve poplatníka k odstranění vad dle pokynu a ve lhůtě, kterou stanoví. Zde je potřeba si uvědomit následující skutečnost. Správce daně stanoví 15 pracovních dnů na odstranění vad obsahujících v registraci k dani. Daňový poplatník odstraní veškeré vady ve stanovené časové lhůtě, hledí se na podání, jako by bylo učiněno řádně a včas, tj. v den podání registrace.

Daň z přidané hodnoty

Komisionář respektive komitent chce využívat výhod uvedených v kapitole Podle Národní účetní rady komisionáři mohou účtovat o obchodních transakcích dvěma způsoby.

Varianta I

Komitent, komisionář a konečný zákazník vychází z toho, že komitent vystaví na komisionáře fakturu ve stejné výši, ve které vystavuje fakturu komisionář na konečného zákazníka. Komisionář z prodeje nerealizuje žádný zisk. Po uskutečnění transakce komisionář vystaví na komitenta fakturu za poskytnutí komisionářské služby.

V daném případě nákup a prodej zboží u komisionáře nevstupuje do výsledku hospodaření, jelikož se o účetních případech účtuje rozvahově.

Komitent účtuje o účetních případech následovně:

Účetní operace	Částka	MD	D
Vyskladnění zboží v PC	50 000 Kč	504	132

²⁷⁹ 0

Registrace stále provozovny

Prodej zboží konečnému zákazníkovi	100 000 Kč	311	604
DPH z prodeje zboží	21 000 Kč	311	343
Přijatá faktura od komisionáře	10 000 Kč	518	321
DPH (21%)	2 100 Kč	343	321

Tabulka č. 3: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005)

Komisionář účtuje o účetních operacích následovně:

Účetní operace	Částka	MD	D
Závazek vůči komitentovi (zboží) – fikce	100 000 Kč	395	321
Závazek vůči komitentovi – DPH	21 000 Kč	343	321
Pohledávka vůči zákazníkovi (zboží) – fikce	100 000 Kč	311	395
Pohledávka vůči zákazníkovi – DPH	21 000 Kč	311	343
Pohledávka vůči komitentovi – provize	10 000 Kč	311	602

Tabulka č. 4: Účtování komisionáře o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců)

Varianta II

Druhá varianta situaci zjednodušuje, jelikož komitent vystavuje fakturu na komisionáře nikoli v konečné hodnotě zboží či služby, ale v hodnotě ponížené o odměnu sjednanou pro komisionáře.

V druhé variantě komisionář používá ve svém účtování výsledkové účty. Rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou, tedy mezi náklady a výnosy, tvoří komisionářův výsledek hospodaření.

Účtování komitenta

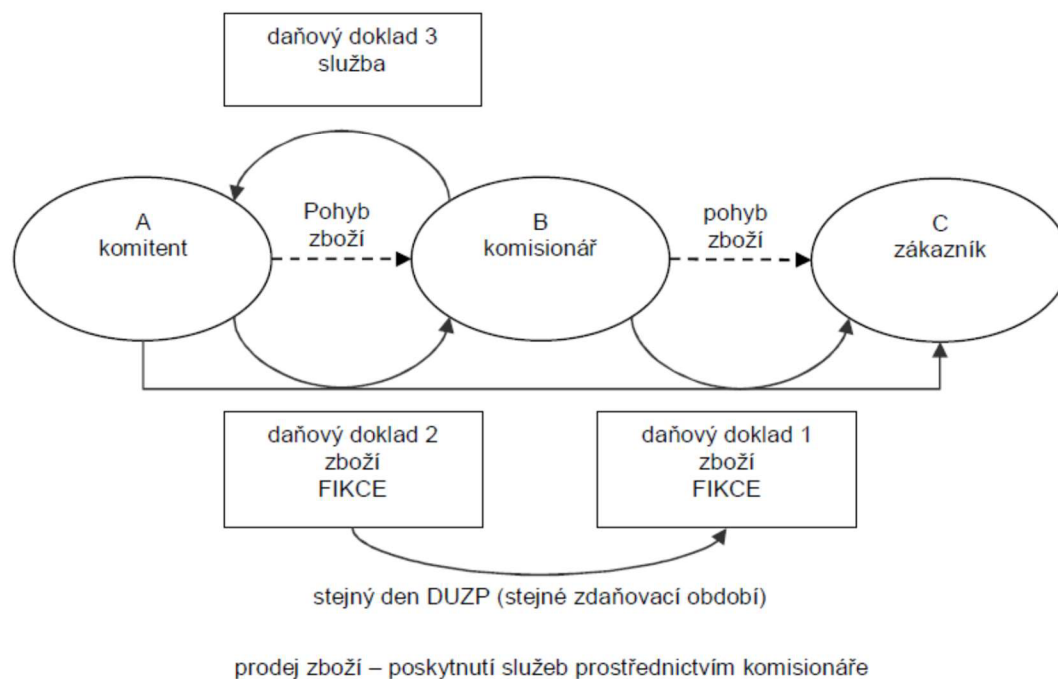
Účetní operace	Částka	MD	D
Vyskladnění zboží v PC	50 000 Kč	504	132
Prodej zboží komisionáři	100 000 Kč	311	604
DPH z prodeje zboží	21 000 Kč	311	343
Provize za prodej zboží	10 000 Kč	518	311

Tabulka č. 5: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005)

Účtování komisionáře

Účetní operace	Částka	MD	D
Provize	10 000 Kč	311	602
Nákup zboží od komitenta - fikce	100 000 Kč	395	321
DPH z nákupu zboží	18 900 Kč	343	321
Vystavená faktura vůči zákazníkovi - fikce	100 000 Kč	311	395
DPH z prodeje zboží	21 000 Kč	311	343

Tabulka č. 6: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005)



Obrázek 7: Obchodní transakce realizované komisionářem (Zdroj: Národní účetní rada)

DPH a rozhodne se k datu podpisu smlouvy k dobrovolné registraci k DPH.²⁸⁰ Dne 01.04.2019 podá elektronicky přihlášku, jejíž vzor je přílohou č. 5 práce. V případě, že registrace neobsahuje žádné vady, stává se osoba povinná k dani plátcem DPH následující den po rozhodnutí o registraci.²⁸¹

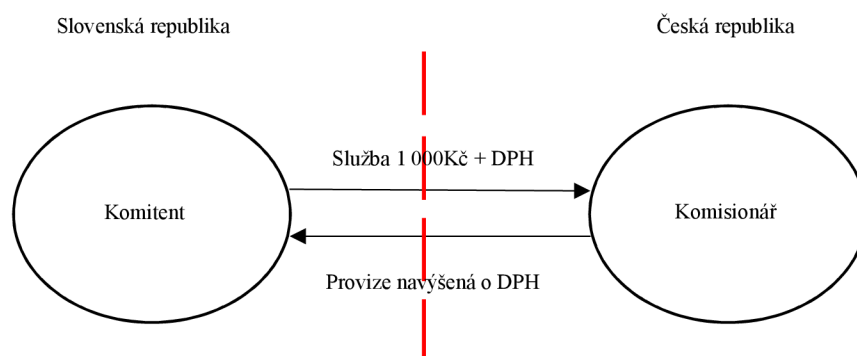
U dobrovolné registrace je potřeba si uvědomit, že nedochází k registraci k DPH ke dni podání přihlášky, ale k následujícímu dni od rozhodnutí. Tady je rozdíl oproti dani z příjmů.

Veškeré plnění, které se uskuteční do dne rozhodnutí o registraci, nejsou osvobozené od daně a komitent při fakturaci odvádí DPH ve státu rezidenství, v našem případě na Slovensku. Předpokládejme, že správce daně rozhodne dne 25. 04. 2019 o registraci, od 25. 04. se daňový nerezident stává plátcem DPH i na území České republiky.

²⁸⁰ § 94a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

²⁸¹ § 6f odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

Z komisionářské smlouvy plyne, že komisionáři náleží provize ve výši 10% z obrátu.



Obrázek 12: Transakce mezi komitentem a komisionářem (Zdroj: vlastní zpracování)

Plnění u komitenta není osvobozeno od DPH a DPH musí odvést. Částka je navýšena o příslušnou sazbu DPH (základní sazba 21%, první snížená sazba 15% nebo druhá snížená sazba 10%)²⁸² a to je jak pro komitenta, tak pro komisionáře, protože komisionář poskytuje danou službu za vyšší cenu, což vytváří konkurenci obrovskou výhodou.

3.1.3 Vedení účetnictví, účtování

„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví“²⁸³. Jak bylo uvedeno v kapitole **Chyba! Nenalezen zdroj odkazů. Chyba! Nenalezen zdroj odkazů.**, daňový nerezident, kterému vznikla stálá provozovna na území České republiky, je povinen v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví vést „účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“²⁸⁴

Dle komisionářské smlouvy je komisionář povinen vést účetnictví²⁸⁵ dle varianty č. 2 uvedené v kapitole 2.3. Tímto krokem nejspíš komitent chce „přenést povinnosti“ na komisionáře například při vymáhání pohledávek.

²⁸² § 47 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění k 31.12.2019.

²⁸³ § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁸⁴ § 2 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění k 31.12.2019

²⁸⁵ Podvojný účetnictví = základ daně tvoří výsledek hospodaření, tj. rozdíl mezi výnosy a náklady

3.1.4 Stanovení základu daně

Dne 30. 03. 2019 byl podepsán dodatek komisionářské smlouvy, který byl sjednán na dobu delší než 6 měsíců.²⁸⁶ Komisionář ve lhůtě provedl registraci k daním u místně příslušného správce daně a v souladu s komisionářskou smlouvou poskytoval služby, z jejichž tržeb mu náležela provize ve výši 8,5%.

Stav účetnictví k 31. 12. 2019 vedený komisionářem je následující:

Položka	Částka (v Kč)
Celkové tržby za rok 2019	7 331 718
Provize (8,5%)	623 196
Spotřeba PHM	35 000
Drobný majetek	37 500
Silniční daň	3 000
Doprava spojené s prodejem	85 600
Celkové výdaje	161 100

Tabulka č. 7: Výkaz zisku a ztráty za období 2019 (Zdroj: vlastní zpracování)

V souladu s § 24 ZDP jsou veškeré náklady daňově uznatelné. Existují dvě možnosti, jak nyní stanovit dílčí základ daně:

- 1) Uplatnit skutečně vynaložené výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů²⁸⁷
- 2) Uplatnit paušální výdaje²⁸⁸

²⁸⁶ Smlouva č. 100/2003 Sb.m.s. o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a Slovenskou republikou [online].

²⁸⁷ § 7 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁸⁸ § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

Daňový nerezident se rozhodl ušetřit při sestavení daňového přiznání a rozhodl se nevyužít daňového poradce, tudíž uplatňuje ve své kalkulaci skutečné příjmy a výdaje. V roce 2019 daňový nerezident nedosahoval žádných jiných příjmů ve státu zdroje, bezdětný, má manželku, její hrubá mzda činí 500 000 Kč za rok 2019. Určení daňové povinnosti za rok 2019 bude následující:

1) Uplatnění skutečných výdajů

Položka	Částka
Příjmy	623 196 Kč
Výdaje	161 100 Kč
§ 7 - Dílčí základ daně	462 096 Kč

Položky zvyšující základ daně ²⁸⁹	0 Kč
Položky snižující základ daně ²⁹⁰	0 Kč
Základ daně ²⁹¹	476 400 Kč
Daň (15 %) ²⁹²	69 314 Kč
Základní sleva na poplatníka ²⁹³	-24 840 Kč
Daň po slevě	44 474 Kč
Efektivní sazba daně z příjmů ²⁹⁴	9,6 %

Tabulka č. 8: Výpočet daňové povinnosti při uplatnění skutečných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů (Zdroj: vlastní zpracování)

²⁸⁹ § 23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹⁰ § 23 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹¹ § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹² § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹³ § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹⁴ Efektivní sazba daně = daň po slevě / základ daně

V případě, že by daňový nerezident se rozhodl využít služeb daňového poradce, který by mu poradil uplatnění paušálních výdajů dle §7 odst. 7 ZDP, výpočet daňové povinnosti by byl následující:

2) Uplatnění paušálních výdajů²⁹⁵

Položka	Částka
Příjmy	623 196 Kč
Paušální výdaj (60%) ^{296 297}	373 918 Kč
§ 7 - Dílčí základ daně	249 278 Kč

Položky zvyšující základ daně ²⁹⁸	0 Kč
Položky snižující základ daně ²⁹⁹	0 Kč
Základ daně ³⁰⁰	249 200 Kč
Daň (15 %) ³⁰¹	37 380 Kč
Základní sleva na poplatníka ³⁰²	-24 840 Kč
Daň po slevě	12 540 Kč
Efektivní sazba daně ³⁰³	5,03 %

Tabulka č. 9: Výpočet daňové povinnosti při uplatnění paušálního výdaje (Zdroj: vlastní zpracování)

Při porovnání doplatku daně při uplatnění skutečných výdajů a paušálních výdajů doporučuji využít služeb daňového poradce a uplatnit paušální výdaje, díky kterým poplatník zaplatí o 31 934 Kč méně na dani z příjmů. Mimo to při nižším základu daně poplatník významně ušetří i na sociálním a zdravotním pojištění. To však není předmětem diplomové práce.

²⁹⁵ Podmínka pro použití paušálních výdajů:

1) 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání, které není uvedeno v § 7 odst. 7 písm. a), maximálně do výše 600 000 Kč.

²⁹⁶ Dle příloha č. 4 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, je zprostředkování obchodu a služeb živností volnou

²⁹⁷ § 7 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹⁸ § 23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

²⁹⁹ § 23 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰⁰ § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰¹ § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰² § 35ba odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰³ Efektivní sazba daně = daň po slevě / základ daně

Jako poslední bod předpokládáme, že daňový nerezident měl možnost, zda bude svoji činnost provozovat na území Slovenska, České republiky nebo Německa. Pro zjednodušení kalkulace výši daně z příjmů a zjištění, zda by daňový nerezident ušetřil, vycházejme ze zadání z příkladu v České republice.

Dle ČNB používáme pro přepočítání průměrný kurz 25,672 Kč / 1 EUR.

Položka	Česká republika (v Kč)	Slovensko (v EUR)	Německo (v EUR)
Příjmy	623 196	24 275	24 275
Výdaje	161 100	6 275	6 275
§ 7 - Dílčí základ daně	462 096	18 000	18 000
Položky zvyšující základ daně ³⁰⁴	--	--	--
Položky snižující základ daně ³⁰⁵	--	--	--
Základ daně ³⁰⁶	476 400	18 000	18 000
Daňová povinnost	44 474	2 171	2 672
Efektivní sazba daně z příjmů ³⁰⁷	9,6 %	12,1 %	14,8 %

Výpočet pro Českou republiku byl převzat z předchozího příkladu. Pokud by daňový nerezident podnikal na Slovensku, zaplacená daň po slevě by činila 2 171 EUR, tj. 55 734 Kč. Daňový nerezident ušetří oproti slovenské dani 11 260 Kč. V porovnání s německou daní daňový nerezident ušetří 24 122 Kč. Hlavním důvodem vzniku rozdílů je odlišná metodika zdanění příjmů v České republice, na Slovensku a v Německu. Je potřeba ale vzít v potaz, že kalkulace nezahrnuje výpočet sociálního a zdravotního pojištění.

Jako doplňující přehled naleznete na následující straně míru zdanění příjmů v České republice, v Německu a na Slovensku.

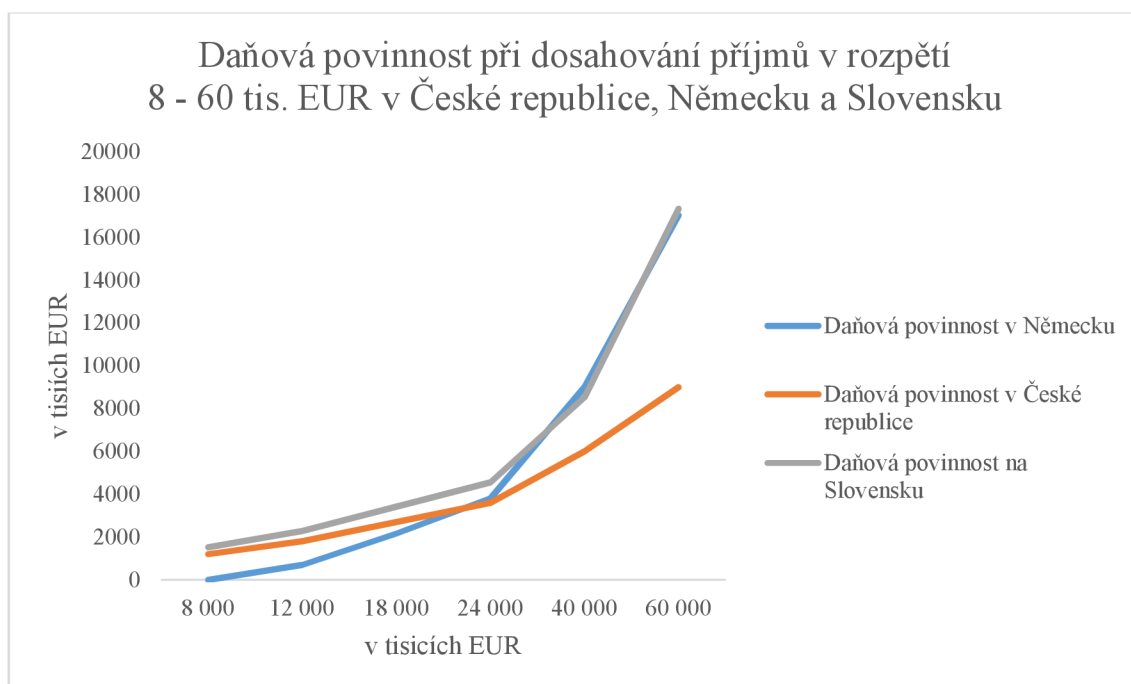
³⁰⁴ § 23 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰⁵ § 23 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰⁶ § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019

³⁰⁷ Efektivní sazba daně = daň po slevě / základ daně

Graf č. 3: Daňová povinnost při dosahování příjmů v rozpětí 8 000 – 60 000 EUR v České republice, Německu a Slovensku (Zdroj: Vlastní zpracování)



Pro porovnání daňových povinností v rozpětí příjmů 8 000 až 60 000 tisíc EUR si lze všimnout odchylek u daňových povinností. Na Slovensku a v Německu je progresivní sazba daně, která dle jednotlivých platových tříd se navyšuje. Zatímco v České republice je nominální sazba daně z příjmů 15%³⁰⁸. K navýšení sazby o takzvanou solidární daň dochází v okamžiku převýšení základu daně o částku 61 tisíc EUR³⁰⁹. Solidární daň se počítá z rozdílu základu daně ponížený o částku 61 tisíc EUR³¹⁰. Je ale potřeba brát v úvahu, že do výpočtu nejsou zahrnuty slevy na dani, nezdanitelné části základu daně.

³⁰⁸ § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³⁰⁹ § 16a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění k 31.12.2019.

³¹⁰ Přepočteno průměrným kurzem vyhlášení Českou národní bankou za rok 2019.

ZÁVĚR

Předmětem diplomové práce je zdanění příjmů prostřednictvím službové stálé provozovny slovenského daňového rezidenta v České republice. Cílem práce je vymezit základní teoretické pojmy k lepšímu porozumění problematice, analyzovat na základě odborných dat a vymezit strukturovanou metodiku obsahující veškeré povinnosti od okamžiku prodeje zboží na území České republiky až po podání daňového přiznání na základě komisionářské smlouvy.

Primárním zdrojem k vymezení pojmů spojených s mezinárodním právem a tuzemskými právními předpisy je zpracovaná teoretická část diplomové práce. Mezi důležité pojmy patří mezinárodní dvojí zdanění, daňový rezident a daňový nerezident a stálá provozovna z pohledu zákona o daních z příjmů a dle OECD s následnou komparací, stát rezidence a stát zdroje a způsoby výběru daně od daňových nerezidentů v závislosti na druhu zdanitelného příjmu.

Po teoretické části navazuje druhá kapitola Daňový režim stálé provozovny. Tato kapitola převážně obsahuje metodickou příručku, která obsahuje veškeré povinnosti spojené s předmětem diplomové práce, tj. postup pro určení daňového rezidenství, příjmy dosahované před vznikem službové stálé provozovny a způsoby zdanění, okamžik registrace službové stálé provozovny, určení místní příslušnosti správce daně, vedení účetnictví případně vymezení jiných způsobů potřebných pro stanovení základu daně, vymezení typů daňových tvrzení a způsoby účtování účetních operací komisionářem. Na to navazuje kalkulace daně z příjmů, která končí výpočtem daně včetně veškerých lhůt pro podání daňového přiznání a stanovení záloh na daň.

Poslední kapitolou diplomové práce je převedení metodiky do praktického příkladu. Jedná se o slovenského daňového rezidenta, který s komitentem uzavře komisionářskou smlouvu, na základě které dochází k prodeji zboží na území České republiky. Jelikož v účetním období 2018 nebyl splněn časový test pro vznik službové stálé provozovny na území ČR, Česká republika jako stát zdroje neměla právo zdanit příjmy u zdroje. V dubnu následujícího roku byl podepsán dodatek na prodloužení komisionářské smlouvy o následující rok. Vzhledem ke splnění časové podmínky daňový nerezident registruje u

místně příslušního správce daně službovou stálou provozovnu do 15 dnů. Daňovému nerezidentu zde doporučujeme se registrovat jako dobrovolný plátc DPH. Důvodem je uplatnění DPH mezi komisionáře a komitenta ve výši 21%. V případě neuplatnění DPH by konkurence měla výhodu před daňovým nerezidentem v marži.

Komitent převedl povinnost vést účetnictví na komisionáře z důvodu efektivnější kontroly neuhrazených pohledávek a závazků. Účetnictví reflektuje všechny zásady, které představují soubor pravidel potřebných pro sestavení účetních výkazů. Při sestavení účetní závěrky respektive výpočtu základu daně se vychází z účetnictví, které se v souladu s daňovými zákony upravuje pro zjištění daňové povinnosti. Daňový nerezident se rozhodl nevyužít služeb daňového poradce a sestavil si sám daňové přiznání. Daňová povinnost při využití skutečných výdajů vyšla 69 314 Kč, daň po slevě ve výši 44 474 Kč. Daňový nerezident má povinnost platit od podání daňového přiznání poloroční zálohy ve výši 40%. Zde doporučujeme daňovému nerezidentovi využít služeb odborníků, kteří znají české daňové právo a uplatnit paušální výdaje. Vzhledem k tomu, že daňový poplatník může využít paušální výdaj a zároveň slevy na dani, nezdanitelné části základu daně a daňové zvýhodnění, je to pro něj výhodnější. Při využití paušálních výdajů ve výši 60% činí daňová povinnost ve výši 37 380 Kč, daňový doplatek je 12 540 Kč. Daňový nerezident by na dani ušetřil částku ve výši 31 934 Kč. Efektivní sazba daně je 9,60% při použití skutečných výdajů a 5,03% při uplatnění paušálu.

Závěr práce obsahuje porovnání efektivní sazby daně v případě, že daňový nerezident by měl možnost podnikat na území Slovenska, Německa či České republiky. Kalkulace vychází ze stejného základu daně 18 000 EUR (tj. 462 096 Kč) z předchozího příkladu. Zde je důležité si uvědomit, že kalkulujeme pouze s daní z příjmů. Nejlépe na tom právě vyšla Česká republika, kde efektivní sazba daně vyšla 9,60% a daňová povinnost ve výši 44 474 Kč. Na území Slovenska a Německa je progresivní sazba daně, přičemž Slovensko na tom vyšlo lépe s daní ve výši 2 171 EUR, tj. 55 734 Kč (12,1% efektivní sazba) a Německo 2 672 EUR, tj. 68 596 Kč (14,8% efektivní sazba). Daňový nerezident ušetří na dani z příjmů v České republice oproti Německu ve výši 24 122 Kč. Z porovnání vyplývá, že daňovému nerezidentovi vychází nejmenší daňová povinnost na území České republiky.

ZDROJE

Tištěné dokumenty

- BAXA, J. aj. *Daňový řád – komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011. ISBN 978-80-7357-564-9.
- BŘEZINOVÁ, H. *Účetní předpisy pro podnikatele*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2009. ISBN 978-80-7552-064-7.
- DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ O. a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty – komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2010. ISBN 978-80-7478-741-6.
- HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Meritum Daňový řád*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2015. ISBN 978-80-7478-695-2.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- KOBÍK, J., A. KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Praha: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7263-769-0.
- LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.
- NERUDOVÁ, D., K. ŠIMÁČKOVÁ. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku – stručná verze*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.
- PELECH, P. *Daň z příjmů: s komentářem k 1.1.2019*. Olomouc: ANAG, 2019. ISBN 978-80-7263-943-4.
- POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena. Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80-7204-348-X.
- RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3 aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-400-3.
- SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

- SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.
- ŠIROKÝ, J. a kolektiv. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.
- VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně. Zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016. ISBN 978-80-7552-285-6.
- VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

Odborné články v časopise

- CHROBÁK, T. Místo vedení v rámci mezinárodní struktury. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 11, s. 31.

Elektronické publikace

- ČINKOVÁ, M. Jak je to nyní s organizačními složkami zahraničních právnických osob?. *Zakonyvkapse*. [online]. © 2014 [cit. 2018-10-21]. Dostupné z: <http://zakonyvkapse.cz/ptate-se-jak-je-to-nyni-s-organizacnimi-slozkami-zahranicnich-pravnicky-ochob/>
- DĚRGEL, M. Mezinárodní zdanění příjmů. *Daňáři online*. [online]. © 2009 [cit. 2018-11-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7958v10613-mezinarodni-zdaneni-prijmu/>
- DĚRGEL, M. Rozšíření podnikání do zahraničí. *Účetní kavárna*. [online]. © [cit. 2018-01-21]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d29916v37117-rozsireni-podnikani-do-zahranici/>
- DĚRGEL, M. Jak čelit solidárnímu zvýšení daně z příjmů. *Portál pohoda*. [online] © [cit. 2020-04-30]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/jak-celit-solidarnimu-zvyseni-dane-z-prijmu/>
- JANOUSEK, L. Daňový režim příjmů v případě nerezidentů ve stálých provozovnách a jejich zvláštní způsob zdanění. *Dauc.cz* [online]. ©2012 [cit. 2020-04-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc->

d9960v12837-danovy-rezim-prijmu-v-pripade-nerezidentu-ve-stalych-pr/?search_query=%24index%3D652&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1

- JELÍNEK, M. *Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven*. Praha, 2012. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.
- JEROUŠEK, D. Problematika převodních cen optikou mezinárodní spolupráce při správě daní. *Law.muni.cz* [online]. © 2010 [cit. 2018-10-28]. Dostupné z: [https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Jerousek_David_\(4152\).pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Jerousek_David_(4152).pdf)
- JIŘÍČEK, L. K pojmenování odštěpného závodu. *Epravo.cz* [online]. © 2014 [cit. 2018-10-29]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/k-pojmenovani-odstepneho-zavodu-93955.html>
- KNÍŽEK, J. Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Daňáři online*. [online]. © 2013 [cit. 2019-10-14]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d43595v54801-pokyn-d-332-sdeleni-ministerstva-financi-k-uplatnovani/>
- KOPŘIVA, J. Význam judikátů evropského soudního dvora pro harmonizaci daní v EU. *Law.muni.cz* [online]. © 2009 [cit. 2018-11-02]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2009/files/prispevky/obecna_cast/Kopriva_Jan__1112_.pdf
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun. *Mfcr.cz*. [online]. © 2016 [cit. 2019-12-02]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>
- NERUDOVÁ, D. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daňáři online*. [online]. © 2007 [cit. 2019-10-14]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/>
- OECD. OECD Model Tax Convention on Income and Capital. *OECD.org* [online]. 2010 [cit. 2019-11-03]. Dostupné z:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_9789264239081-39-en#page10

- OECD. *Zpráva o přisuzování zisku stálým provozovněm*. Finanční správa.cz [online]. 2010 [cit. 2019-12-11]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_OECD_o_stalych_provozovnach_2010.pdf
- OECD. Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: Revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách. *Financnisprava.cz* [online]. © 2010 [cit. 2019-11-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf
- PFEILEROVÁ, J. *Stálá provozovna tuzemského subjektu v zahraničí*. Účetnictví. Září 2009, č. 9. ISSN 0139-5661.
- PROQUEST. OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. *Search.proquest.com.ezproxy.lib.vutbr.cz*. [online]. © 2013 [cit. 2019-11-17]. Dostupné z: http://search.proquest.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/docview/1447238599?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo
- SOBOTKOVÁ, M. Nová příloha přiznání o transakcích spojených osob. *Portal.pohoda.cz*. [online]. © 2014 [cit. 2019-11-16]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/nova-priloha-danoveho-priznani-pro-transakce-spoje/>
- SOBOTKOVÁ, V., V. SOLILOVÁ. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice. *Daňáři online.cz* [online]. © 2010 [cit. 2019-11-30]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26637v35006-dokumentace-k-prevodnim-cenam-v-evropske-unii-a-ceske-republice/>
- SVIRÁKOVÁ, I. Sjednání daně u stálé provozovny daňového nerezidenta. *Daňáři online*. [online]. © 2014 [cit. 2019-12-11]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d45948v57270-sjednani-dane-u-stale-provozovny-danoveho-nerezidenta/>

- UNITED NATIONS. *Model double taxation convention: between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2012. ISBN 978-92-1-159102-6.

Judikatura

- Krajský soud v Plzni ze dne 23.9.1997, sp. zn. 30 Ca 41/95
- Krajský soud v Plzni z roku 2000 sp. zn. 30 Ca 97/99
- Nejvyšší správní soud ČR dne 13.1.2001, č.j. 9 Afs 66/2010-189
- Nejvyšší správní soud ČR dne 29.7.2003, sp. zn. 32 Odo 945/2002
- Nejvyšší správní soud ČR dne 29.5.2012, č.j. 2 Afs 29/2012-18
- Nejvyšší správní soud ČR, č.j. 2 Afs 108/2004-106.
- Nejvyšší správní soud ČR ze dne 27/1/2001, sp. zn.7 Afs 74/2010-87
- Nejvyšší správní soud ČR ze dne 31.3.2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007-105
- Rozhodnutí ESD ze dne 12/9/2006, ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes.

Video

- FUČÍK A PARTNEŘI. *Transferové ceny a problémy s aplikací* [online]. Česká republika: epravo.cz, c2015 [cit. 2019-12-11]. Dostupný z: <http://www.fucik.cz/temata/prevodni-ceny/>

Zákony, sdělení

- Pokyn D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, č.j.: 49/85 663/2005-493.
- Pokyn D-332 – Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.
- Sdělení čj. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj, 2001, č. 1.
- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava ČR, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ze dne 31.12.2019.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ze dne 31.12.2019.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ze dne 31.12.2019.
- Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ze dne 31.12.2019.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ze dne 31.12.2019.

Seznam grafů

Graf 1: Srovnatelné ceny u transakcí se spřízněným a nespřízněným subjektem (Zdroj: Transferové ceny, J. Bokšová)	33
Graf 2: Metoda nezávislé srovnatelné ceny (Zdroj: Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven, Ing. Jelínek)	45
Graf 3: Metoda ceny při opětovném prodeji (Zdroj: Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven, Ing. Jelínek)	47
Graf 4: Metoda nákladů a přírážky (Zdroj: Vliv transferových cen na zdanění stálých provozoven, Ing. Jelínek).....	48
Graf 5: Silné a slabé stránky transakční metody čistého rozpětí (TNMM) (Zdroj: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf)	50
Graf 6: Koncept EU TPD (Zdroj: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf)	53

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Přehled metod dle přednášky Převodní ceny z pohledu ČR (Zdroj: GFŘ, Ing. Vítězslav Kapoun)	51
Tabulka č. 2: Varianty postupu při zdanění podle typových situací (Zdroj: Sojka, V. Mezinárodní zdanění příjmů, str. 85).....	58
Tabulka č. 3: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005).	65
Tabulka č. 4: Účtování komisionáře o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců)	65
Tabulka č. 5: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005).	66
Tabulka č. 6: Účtování komitenta o účetních případech (Zdroj: Zápis z jednání Koordinančního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31.8.2005).	66
Tabulka č. 7: Výkaz zisku a ztráty za období 2019 (Zdroj: vlastní zpracování)	83
Tabulka č. 9: Výpočet daňové povinnosti při uplatnění skutečných výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů (Zdroj: vlastní zpracování) .	84
Tabulka č. 10: Výpočet daňové povinnosti při uplatnění paušálního výdaje (Zdroj: vlastní zpracování).....	85

Seznam obrázků

Obrázek 1: The most significant transfer pricing examination (Source: Transfer pricing, Ing. Veronika Solilova)	53
Obrázek 2: Daňový režim stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování).....	54
Obrázek 3: Příjmy dosahované před vznikem stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování).....	55
Obrázek 4: Právo státu zdroje zdanit příjmy plynoucí ze státu zdroje (Zdroj: vlastní zpracování).....	56
Obrázek 5: Přehled lhůt spojených se vznikem stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování).....	59
Obrázek 6: Lhůty spojené s registrací k dani (Zdroj: vlastní zpracování)	61
Obrázek 7: Obchodní transakce realizované komisionářem (Zdroj: Národní účetní rada)	67
Obrázek 8: Základ daně stálé provozovny (Zdroj: vlastní zpracování)	69
Obrázek 9: Přehled transakcí mezi komitentem, komisionářem a zákazníkem (Zdroj: vlastní zpracování).....	75
Obrázek 10: Komisionářské činnosti pro rok 2018 (Zdroj: Vlastní zpracování)	76
Obrázek 11: Pokračování komisionářské činnosti pro rok 2019 (Zdroj: vlastní zpracování).....	77
Obrázek 12: Transakce mezi komitentem a komisionářem (Zdroj: vlastní zpracování)	82

ZKRATKY

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů -	ZDP
Zákon č. 593/1992 Sb. o účetnictví -	ZoU
Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád -	DŘ
Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty -	ZDPH

Příloha č. 1

Smluvní stát	Lhůta pro vznik stálé provozovny u služeb (X/Y = nad X měs. Za Y měs.
Albánie	6/12
Arménie	6/12
Austrálie	6/12
Ázerbájdžán	6/12
Bahrajn	6/12
Barbados	6/12
Belgie	9/15
Bělorusko	6/12
Bosna a Hercegovina	6/12
Brazílie	Nestanoví
Bulharsko	6/12
Čína	9/12
Dánsko (od r. 2013)	6/12
Egypt	6/12
Estonsko	6/12
Etiopie	6/12
Filipíny	6/12
Finsko	12/18
Francie (od r. 2006)	9/15
Gruzie	6/12
Hongkong	6/12
Chorvatsko	6/12
Indie	Nestanoví
Indonésie	3/12
Irsko	6/12
Island	6/12
Itálie	Nestanoví
Malta	6/12

Maroko	6/12
Mexiko	6/12
Moldávie	3/12
Mongolsko	6/12
Německo	Nestanoví
Nigérie	Nestanoví
Nizozemí	Nestanoví
Norsko (od r. 2006)	6/12
Nový Zéland	6/12
Polsko (od r. 2013)	6/12
Portugalsko	Nestanoví
Rakousko (do r. 2007)	Nestanoví
Rakousko (od r. 2008)	6/12
Rumunsko	9/12
Rusko	6/12
Řecko	Nestanoví
Singapur	6/12
Slovensko (od r. 2004)	6/12
Slovinsko	6/12
Spojené arabské emiráty	6/12
Srbsko a Černé Hora	9/12
Srí Lanka	Nestanoví
SFRJ (bývalá Jugoslávie) do r. 2005	Nestanoví
Izrael	6/12
Japonsko	Nestanoví
JAR (Jihoafrické republika)	6/12
Jordánsko	6/12
Kanada	6/12
Kazachstán	12
Korejská republika (jižní)	Nestanoví
Korejská LDR (severní)	6/12

Kuvajt	6/12
Kypr	6/12
Libanon	9/12
Litva	6/12
Lotyšsko	6/12
Lucembursko	Nestanoví
Maďarsko	6/12
Makedonie	6/12
Malajsie	Nestanoví
Sýrie	6/12
Španělsko	Nestanoví
Švédsko	Nestanoví
Švýcarsko	Nestanoví
Tádžikistán	6/12
Thajsko	6/12
Tunis	Nestanoví
Turecko	6/12
Ukrajina	3/12
USA	9/12
Uzbekistán	6/12
Velká Británie	Nestanoví
Venezuela	6/12 + služby ve prospěch spřízněného podniku
Vietnam	6/12

Tabulka 2: Lhůta pro vznik stálé provozovny u služeb (Zdroj: Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, Sojka, str. 88-89)

Příloha č. 2

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Územnímu pracovišti v, ve, pro

01 Daňové identifikační číslo

02 Rodné číslo
 /

03 DAP¹⁾
 řádné opravné dodatečné

04 Kód rozlišení typu DAP²⁾

05 DAP zpracoval a předkládá daňový poradce na základě plné moci k zastupování, která byla uplatněna u správce daně před uplynutím neprodloužené lhůty³⁾
 ano ne

05a Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem⁴⁾
 ano ne

PŘIZNÁNÍ
k dani z příjmů fyzických osob
 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
 za zdaňovací období (kalendářní rok) nebo jeho část⁵⁾ od do
 dále jen „DAP“

1. ODDÍL – Údaje o poplatníkovi

06 Příjmení Novák	07 Rodné příjmení	08 Jméno(-a) Josef
09 Titul	10 Státní příslušnost slovenská	11 Číslo pasu

Adresa místa pobytu v den podání DAP

12 Obec BRATISLAVA	13 Ulice / část obce Budovatelská	14 Číslo popisné/orientační 10
15 PSČ 16000	16 Telefon / mobilní telefon	17 E-mail
18 Stát		

Adresa místa pobytu k poslednímu dni kalendářního roku, za který se daň vyměňuje
 Řádky 19 až 22 vyplňte pouze v případě, že adresa k poslednímu dni kalendářního roku, za který se DAP podává, je rozdílná od adresy v den podání DAP.

19 Obec	20 Ulice / část obce	21 Číslo popisné/orientační	22 PSČ
---------	----------------------	-----------------------------	--------

Adresa místa pobytu na území České republiky, kde se poplatník obvykle ve zdaňovacím období zdržoval
 Řádky 23 až 28 vyplňte pouze v případě, že nemáte bydliště (trvalý pobyt) na území České republiky.

23 Obec	24 Ulice / část obce	25 Číslo popisné/orientační	26 PSČ
27 Telefon / mobilní telefon	28 E-mail		

29 Kód státu – vyplň jen daňový nerezident 29a Výše celosvětových příjmů Kč

30 Transakce uskutečněné se zahraničními spojenými osobami⁶⁾ ano ne

26 5405 MFN 5405 v.1r č. 25

1

Vytiskno v programu POKR audit - www.koblenka.cz

2. ODDÍL – Dílčí základ daně, základ daně, ztráta

RČ: 1234567890

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (§ 6 zákona)

	poplatník	finanční úřad
31 Úhm příjmů od všech zaměstnavatelů		
32 Úhm povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona		
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona		
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 – ř. 33)		
35 Úhm příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona		

2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta

36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona (ř. 34)		
36a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vyloučení (ř. 36 – úhm vyřazených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36)		
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP)	249 278	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona		
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP)		
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP)		
41 Úhm řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40)	249 278	
41a Úhm dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vyloučení (ř. 41 – úhm vyřazených příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41)	249 278	
42 Základ daně (36a + kladná hodnota z ř. 41a)	249 278	
43 Úhm příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vyloučení (ř. 31 – úhm vyřazených příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů)		
44 Uplatňovaná výše ztráty – vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a		
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 – ř. 44)	249 278	

3. ODDÍL – Nezdánitelné části základu daně, odčitatelné položky a daň celkem

Částka podle § 15	Počet měsíců	Počet měsíců
46 Odst. 1 zákona (hodnota bezúplatného plnění – darůdarů)		
47 Odst. 3 a 4 zákona (odečet úroků)		
48 Odst. 5 zákona (penzijní příspěvěk, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření)		
49 Odst. 6 zákona (soukromé životní pojištění)		
50 Odst. 7 zákona (odborové příspěvky)		
51 Odst. 8 zákona (úhrada za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání)		
52 § 34 odst. 4 zákona (výzkum a vývoj)		
52a § 34 odst. 4 (odpočet na podporu odborného vzdělávání)		
53 Další částky		
54 Úhm nezdánitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 52a + ř. 53)		
55 Základ daně snížený o nezdánitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 – ř. 54)	249 278	
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů	249 200	
57 Daň podle § 16 zákona	37 380	

4. ODDÍL – Daň celkem, ztráta

58 Daň podle § 16 zákona (ř. 57) nebo částka z ř. 330 přílohy č. 3 DAP	37 380	
59 Solidární zvýšení daně podle § 16a zákona	0,00	
60 Daň celkem zaokrouhlená na celé Kč nahoru (ř. 58 + ř. 59)	37 380	
61 Daňová ztráta – zaokrouhlená na celé Kč nahoru bez znaménka minus	0	

5. ODDÍL – Uplatnění slev na dani a daňového zvýhodnění

62 Slevy celkem podle § 35 odst. 1 zákona		
63 Sleva podle § 35a nebo § 35b zákona		

Tab. č. 1 ÚDAJE O MANŽELCE (MANŽELOVI)

Příjmení, jméno, titul manželek (manžela)		Rodné číslo	
Částka podle § 35ba odst. 1	Počet měsíců		Počet měsíců
64 písm. a) zákona (základní sleva na poplatníka)		24 840	
65a) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela)			
65b) písm. b) zákona (sleva na manželku/manžela, která/který je držitelem ZTP/P)			
66 písm. c) zákona (základní sleva na invaliditu – pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu prvního nebo druhého stupně)			
67 písm. d) zákona (rozšířená sleva na invaliditu – pro poživatele invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně)			
68 písm. e) zákona (sleva na držitele průkazu ZTP/P)			
69 písm. f) zákona (sleva na studenta)			
69a písm. g) zákona (sleva za umístění dítěte)			
69b písm. h) zákona (sleva na evidenci tržeb)		0	
70 Úhrn slev na daně podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (f. 62 + f. 63 + f. 64 + f. 65a + f. 65b + f. 66 + f. 67 + f. 68 + f. 69 + f. 69a + f. 69b)		24 840	
71 Daň po uplatnění slevy podle § 35, § 35a, § 35b a § 35ba zákona (f. 60 – f. 70)		12 540	

Tab. č. 2 ÚDAJE O DĚTECH ŽIJÍCÍCH S POPLATNÍKEM VE SPOLEČNĚ HOSPODAŘÍCÍ DOMÁCNOSTI

	Příjmení a jméno	Rodné číslo	Počet měsíců ve výši na jedno dítě		Počet měsíců ve výši na druhé dítě		Počet měsíců ve výši na třetí a další dítě	
			bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P	bez ZTP/P	se ZTP/P
	1	2	3	4	5			
1								
2								
3								
4								
Celkem								
72 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě								
73 Sleva na daně (částka z f. 72, uplatněná maximálně do výše daně na f. 71)								
74 Daň po uplatnění slevy podle § 35c zákona (f. 71 – f. 73)				12 540				
75 Daňový bonus (f. 72 – f. 73)								
76 Úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů podle § 35d zákona (včetně případného doplatku na daňovém bonusu)								
77 Rozdíl na daňovém bonusu (f. 75 – f. 76)								

6. ODDÍL – Dodatečné DAP

78 Poslední známá daň		
79 Zjištěná daň podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (f. 74 nebo f. 75)		
80 Rozdíl řádků (f. 79 – f. 78): zvýšení (+) částka daně se zvyšuje, snížení (-) částka daně se snižuje		
81 Poslední známá daň – daňová ztráta podle § 5 zákona		
82 Zjištěná ztráta podle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (f. 81)		
83 Rozdíl řádků (f. 82 – f. 81): zvýšení (+) – daňová ztráta se zvyšuje, snížení (-) – daňová ztráta se snižuje		

7. ODDÍL – Placení daně

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti (po slevách na daně)		
85 Na zbývajících zálohách zapláceno poplatníkem celkem		
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona		
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhoply)		
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona		
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona		
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona		
89 Sražená daň podle § 38f odst. 12 zákona		
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona		
91 Zbývá doplatit (f. 74 – f. 77 – f. 84 – f. 85 – f. 86 – f. 87 – f. 87a – f. 87b – f. 88 – f. 89 – f. 90): (+) zbývá doplatit, (-) zapláceno více		12 540

PŘÍLOHY DAP:

Ve sloupci uveďte počet listů příloh.

Název přílohy	
Příloha č. 1 – „Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)“	1
Příloha č. 2 – „Výpočet dílčích základů daně z příjmů z nájmu (§ 9 zákona) a z ostatních příjmů (§ 10 zákona)“	0
Příloha č. 3 – „Výpočet daně z příjmů ze zahraničí (§ 38f zákona)“ včetně Samostatných listů 1. oddílu	0
Účetní závěrka poplatníka, který vede účetnictví	
„Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a o sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění“ za příslušné zdaňovací období od všech zaměstnavatelů (např. podle § 39j odst. 3 zákona)	
Doklad o poskytnutém bezúplatném plnění (darů)	
Potvrzení o poskytnutém úvěru na bytové potřeby a o výši zaplacených úroků z tohoto úvěru	
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na penzijní připojištění, penzijní pojištění, nebo doplňkové penzijní spoření	
Potvrzení o zaplacených příspěvcích na soukromé životní pojištění	
Potvrzení o úhradě za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání	
Potvrzení předškolního zařízení o výši výdajů vynaložených za umístění vyživovaného dítěte	
Potvrzení zaměstnavatele druhého z poplatníků pro uplatnění nároku na daňové zvýhodnění	
Důvody pro podání dodatečného DAP	
Potvrzení o vyplacených příjmech a sražené dani	
Potvrzení výše příjmů od zahraničního správce daně	
Vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitosti (§ 10 zákona)	
Seznam pro poplatníky uplatňující nárok na vyloučení dvojího zdanění podle § 38f odst. 10 zákona	
Další přílohy výše neuvedené	
Počet listů příloh celkem	1

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě¹⁾: Kód podepisující osoby:

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu

Datum

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu

- ¹⁾ Označte křížkem odpovídající variantu.
²⁾ Údaj vyplňte, pouze máte-li kód rozlišení typu DAP v případech uvedených v § 239b, § 239c a § 244 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů.
³⁾ Údaje o podepisující osobě budou vyplněny pouze v případě, kdy je DAP zpracováváno a podáno osobou odlišnou od daňového subjektu.

Otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O VRÁCENÍ PŘEPLATKU NA DANI Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Podle ust. § 154 a 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žádám o vrácení:

přeplatku na dani z příjmů fyzických osob Kč;

Přeplatek zašlete na adresu:

nebo vraťte na účet vedený u č.

kód banky specifický symbol

Vlastník účtu měna, ve které je účet veden

V dne Podpis daňového subjektu (podepisující osoby²⁾)

PŘÍLOHA č. 1

je součástí tiskopisu PŘÍZNÁNÍ k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2019 – 25 5405 MFin 5405 vzor č. 25 (dále jen „DAP“)

Rodné číslo: 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | / | 7 | 8 | 9 | 0

Částky uvedte v celých Kč. Číselné hodnoty počítané v průběhu výpočtu daňové povinnosti jsou ukazateli ve smyslu ustanovení § 146 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů a jejich zaokrouhlení se provádí s přesností na dvě desetinná místa. Postupné zaokrouhlování ve dvou nebo více stupních je nepřipustné.

Výpočet dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)

1. Výpočet dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 zákona)

Příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky a příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí

Vedou daňovou evidenci ¹⁾	<input type="checkbox"/>	Vedou účetnictví ¹⁾	<input type="checkbox"/>	Uplatňuji výdaje procentem z příjmů ¹⁾	<input checked="" type="checkbox"/>
--------------------------------------	--------------------------	--------------------------------	--------------------------	---	-------------------------------------

	poplatník	finanční úřad
101 Příjmy podle § 7 zákona	623 196	
102 Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	373 918	
103 (neobsazeno)		
104 Rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření (zisk, ztráta)	249 278	
105 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona zvyšující – uveďte úhm částek zvyšujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0	
106 Úhm částek podle § 5, § 23 zákona a ostatní úpravy podle zákona snižující – uveďte úhm částek snižujících výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji. Podkladem jsou částky uvedené v odd. E na str. (2)	0	
107 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), kterou rozděluje na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
108 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), kterou rozděluje na spolupracující osobu (osoby) podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
109 Část příjmů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (zisk), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
110 Část výdajů nebo výsledku hospodaření před zdaněním (ztráta), která připadla na Vás jako na spolupracující osobu podle § 13 zákona, včetně člena rodiny zúčastněného na provozu rodinného závodu		
111 (neobsazeno)		
112 Váš podíl jako společníka veřejné obchodní společnosti nebo komplementáře komanditní společnosti. Vykáže-li společnost ztrátu, označte svůj podíl znaménkem minus (-)		
113 Dílčí základ daně (ztráta) z příjmů podle § 7 zákona (ř. 104 + ř. 105 – ř. 106 – ř. 107 + ř. 108 + ř. 109 – ř. 110 – ř. 111 + ř. 112)	249 278	
114 Dílčí základ daně z příjmů podle § 7 zákona po vymezení (ř. 113 – úhm vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 zákona)	249 278	

2. Doplňující údaje (§ 7 zákona)

A. Údaje o obratu a odpisech

Roční úhm čistého obratu	Uplatněné odpisy celkem	Z toho odpisy nemovitých věcí
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

B. Druh činnosti ²⁾		Sazba výdajů % z příjmů	Příjmy	Výdaje	CZ - NACE
Název hlavní (převažující) činnosti					
Poskytování služeb	60	623 196	373 918		
Název dalších činností					
Celkem		623 196	373 918		

25 5405/P1 MFin 5405/P1 - vzor č. 15

(1)

Vytvářeno v programu PDR studio - www.kabernet.cz

C. Údaje o samostatné činnosti

RČ: 1234567890

Datum zahájení činnosti Datum přerušeni činnosti Datum ukončení činnosti Datum obnoveni činnosti Počet měsíců činnosti

				10
--	--	--	--	----

D. Tabulka pro poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci podle § 7b zákona

Vypíšte pouze v případě, vedete-li daňovou evidenci podle § 7b zákona. Údaje, prosím, vyplňte v celých Kč.

	Na začátku zdaňovacího období	Na konci zdaňovacího období
1. Hmotný majetek		
2. Peněžní prostředky v hotovosti ^{*)}		
3. Peněžní prostředky na bankovních účtech ^{*)}		
4. Zásoby		
5. Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček		
6. Ostatní majetek ^{*)}		
7. Dluhy včetně přijatých úvěrů a zápůjček		
8. Rezervy		

9. Mzdy

*) označené údaje jsou nepovinné

E. Úpravy podle § 5, § 23 zákona¹⁾

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

č. ř.	Popis úpravy podle § 5, § 23 zákona snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji	poplatník uvede v celých Kč
1.		
2.		
3.		
4.		

F. Údaje o společnických společnostech²⁾

Jste-li společníkem společnosti, která není právnickou osobou, vyplňte údaje o ostatních společnických společnostech					
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech v %	Podíl na výdajích v %
1.				0,00	0,00
2.				0,00	0,00
3.				0,00	0,00

G. Údaje o spolupracujících osobách²⁾

Jste-li osoba, která rozděluje příjmy a výdaje podle § 13 zákona, nebo osoba v rodinném závodě, uveďte údaje o spolupracujících osobě				
	Jméno	Příjmení	DIČ (RČ)	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				0,00
2.				0,00

H. Údaje o osobě, která rozděluje příjmy a výdaje

Jste-li spolupracující osoba podle § 13 zákona, nebo osoba v rodinném závodě, uveďte údaje o osobě, která na Vás rozděluje příjmy a výdaje				
	Jméno	Příjmení	DIČ	Podíl na příjmech a výdajích v %
1.				0,00

I. Údaje o veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti²⁾

Daňové identifikační číslo veřejné obchodní společnosti, kde jste společníkem, nebo komanditní společnosti, kde jste komplementářem, a výše Vašeho podílu v procentech	DIČ	%
		0,00

¹⁾ Z předatřáných možností v rámečku vyberte odpovídající variantu a označte křížkem²⁾ Údaje, pro které nedostává vyhrazené místo, uveďte na volný list a přiložte k listopisu

Příloha č. 3

Efektivní sazba daně na Slovensku

Základ daně	Pojistné	Sleva na poplatníka	ZD ke zdanění	Daň	Daňové zatížení + pojistné
108 869	23 891	102 816	0	0	21,9%
163 304	35 840	102 816	24 648	4 683	24,8%
217 739	47 788	102 816	67 134	12 756	27,8%
272 173	59 736	102 816	109 621	20 828	29,6%
326 608	71 685	102 816	152 107	28 900	30,8%
381 043	83 636	102 816	194 590	36 972	31,7%
435 477	95 579	92 194	247 705	47 064	32,8%
489 912	107 530	78 585	303 797	57 721	33,7%
544 347	119 478	64 977	359 892	68 379	34,5%
598 781	131 427	51 368	415 987	79 037	35,1%
653 216	142 954	37 759	472 503	89 776	35,6%
707 651	153 830	24 150	529 670	100 637	36,0%
762 086	164 583	10 542	586 961	111 523	36,2%
816 520	175 336	0	641 185	121 825	36,4%
870 955	186 083	0	684 872	130 126	36,3%
925 390	196 833	0	728 557	138 426	36,2%
979 824	207 589	0	772 235	146 725	36,2%
1 034 259	218 336	0	815 923	155 025	36,1%
1 088 694	229 089	0	859 604	163 325	36,0%
1 143 128	239 840	0	903 289	171 625	36,0%
1 197 563	250 590	0	946 973	179 925	35,9%
1 251 998	259 782	0	992 215	188 521	35,8%
1 306 432	266 720	0	1 039 712	197 545	35,5%
1 363 234	275 373	0	1 087 860	206 693	35,4%

Příloha č. 4

Efektivní sazba daně v České republice

Základ daně	Sociální a zdravotní pojištění	Daňová povinnost	Sleva na poplatníka	Daňová povinnost včetně pojistného	Efektivní sazba daně včetně pojistného
108 869	23 244	16 330	-24 840	14 734	13,5%
163 304	34 865	24 496	-24 840	34 521	21,1%
217 739	46 487	32 661	-24 840	54 308	24,9%
272 173	58 109	40 826	-24 840	74 095	27,2%
326 608	69 731	48 991	-24 840	93 882	28,7%
381 043	81 353	57 156	-24 840	113 669	29,8%
435 477	92 974	65 322	-24 840	133 456	30,6%
489 912	104 596	73 487	-24 840	153 243	31,3%
544 347	116 218	81 652	-24 840	173 030	31,8%
598 781	127 840	89 817	-24 840	192 817	32,2%
653 216	139 462	97 982	-24 840	212 604	32,5%
707 651	151 083	106 148	-24 840	232 391	32,8%
762 086	162 705	114 313	-24 840	252 178	33,1%
816 520	174 327	122 478	-24 840	271 965	33,3%
870 955	185 949	130 643	-24 840	291 752	33,5%
925 390	197 571	138 808	-24 840	311 539	33,7%
979 824	209 192	146 974	-24 840	331 326	33,8%
1 034 259	220 814	155 139	-24 840	351 113	33,9%
1 088 694	232 436	163 304	-24 840	370 900	34,1%
1 143 128	244 058	171 469	-24 840	390 687	34,2%
1 197 563	255 680	179 634	-24 840	410 474	34,3%
1 251 998	267 301	187 800	-24 840	430 261	34,4%
1 306 432	278 923	195 965	-24 840	450 048	34,4%
1 363 234	291 050	205 052	-24 840	471 262	34,6%

Příloha č. 5

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Jihomoravský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro
Brno III

01 Daňové identifikační číslo
C, Z, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 0

02 otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI k dani z přidané hodnoty

03 pro plátce nebo identifikovanou osobu – nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku

04

Právnícká osoba:
Název právnické osoby, včetně dodatku

Fyzická osoba:
Příjmení
Novák

Rodné příjmení

Jméno(-a) _____ Titul _____ Rodné číslo / Datum nar. (není-li RC přiděleno)
Josef _____ 1, 2, 3, 4, 5, 6, / 7, 8, 9, 0

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:
ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
Budovatelská, 13

obec _____ PSČ _____
ERATISLAVA 16000

stát
SLOVENSKO

Skutečné sídlo:
ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
_____ PSČ _____

stát

e-mail _____ telefon _____

05 Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace

06 Důvod registrace podle konkrétního ustanovení zákona o DPH
§ 6c odst. 1

07 Částka obrátu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců
_____ 0

08 Datum zrušení předchozí registrace k DPH _____ Důvod zrušení _____

09 Důvod dobrovolné registrace plátce nebo identifikované osoby
Vznik stálé provozovny

09a Předpokládaná částka ročního obrátu při dobrovolné registraci plátce
_____ 1, 5, 0, 0, 0, 0, 0

10 Registrace v jiných členských státech EU – DIČ _____ Datum registrace _____ EORI _____
SK83758321 0, 1, 0, 1, 2, 0, 1, 8 _____

26 5104 MFII 5104 – vzor č. 6 1
Vytiskeno v programu KŘAD s.r.o. www.krad.cz

11 Číslo účtů u poskytovatelů platebních služeb

Uveďte čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, které jsou používány pro ekonomickou činnost, pokud vyplňujete přihlášku k registraci plateb.
účet v ČR vedené v CZK:

číslo účtu / směrový (identifikační) kód

123456789/0100

určen ke zveřejnění
ano / ne

ANO

NE

NE

NE

NE

účet vedený v zahraničí nebo účet v cizí měně:

IBAN

--

typ ID banky

ID banky

měna, ve které
je účet veden

určen ke zveřejnění
ano / ne

--	--	--

NE

název účtu

--

název banky

--

ulice banky

--

město banky

--

PSČ (ZIP-code) banky stát

--	--

11a účet pro vrácení přeplatků na DPH

H	=====
---	-------

12 Společník společnosti (ano/ne)

ne

13 Daňové identifikační číslo plátce vedoucího evidenci

C, Z	
------	--

14 Přílohy

- pouze osoba, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku
- osvědčení o registraci k DPH či obdobné dani v jiné zemi
- oprávnění k provozování činnosti
- výpis z obchodního rejstříku

- ostatní přílohy

počet

--

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘIHLÁŠCE K REGISTRACI JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby
Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou) s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno (-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	
0 1 0 4 2 0 1 9	Otisk razítka

Příloha č. 6

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Jihomoravský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro
Brno III

01 Daňové identifikační číslo
C, Z, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 0

02 otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI k dani z přidané hodnoty

03 pro plátce nebo identifikovanou osobu – nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku

04
Právnícká osoba:
Název právnické osoby, včetně dodatku

Fyzická osoba:
Příjmení
Nováková

Rodné příjmení

Jméno(-a) _____ Titul _____ Rodné číslo / Datum nar. (není-li RC přiděleno)
Josef _____ 1, 2, 3, 4, 5, 6, / 7, 8, 9, 0

Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:
ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
Budovatešská 13

obec _____ PSČ _____
ERATISLAVA 16000

stát
SLOVENSKO

Skutečné sídlo:
ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
_____ PSČ _____

stát

e-mail _____ telefon _____

05 Datum rozhodného dne pro povinnost zákonné registrace

06 Důvod registrace podle konkrétního ustanovení zákona o DPH
§ 6c odst. 1

07 Částka obrátu za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců
_____0

08 Datum zrušení předchozí registrace k DPH _____ Důvod zrušení _____

09 Důvod dobrovolné registrace plátce nebo identifikované osoby
Vznik stálé provozovny

09a Předpokládaná částka ročního obrátu při dobrovolné registraci plátce
_____1,500,000

10 Registrace v jiných členských státech EU – DIČ _____ Datum registrace _____ EORI _____
SK83758321 0,10,12,0,1,8 _____

25 5104 MFN 5104 – vzor č. 6 1
Vytvářeno v programu FORM studio - www.koblenka.cz

11 Číslo účtu u poskytovatelů platebních služeb

Uveďte čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, které jsou používány pro ekonomickou činnost, pokud vyplňujete přihlášku k registraci plátce.

účet v ČR vedený v CZK:

číslo účtu / směrový (identifikační) kód

123456789/0100

určen ke zveřejnění
ano / ne

účet vedený v zahraničí nebo účet v cizí měně:

IBAN

--

typ ID banky

ID banky

měna, ve které
je účet veden

určen ke zveřejnění
ano / ne

			<input type="button" value="NE"/>
--	--	--	-----------------------------------

název účtu

--

název banky

--

ulice banky

--

město banky

--

PSČ (ZIP-code) banky stát

--	--

11 a účet pro vrácení přeplátek na DPH

H	=====
---	-------

12 Společník společnosti (ano/ne)

ne

13 Daňové identifikační číslo plátce vedoucího evidenci

C, Z	
------	--

14 Přílohy

- pouze osoba, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku
- osvědčení o registraci k DPH či obdobné dani v jiné zemi
- oprávnění k provozování činnosti
- výpis z obchodního rejstříku

- ostatní přílohy

počet

--

**PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘIHLÁŠCE K REGISTRACI JSOU PRAVDIVÉ
A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby
	<input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	<input type="text"/>
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	<input type="text"/>
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou) s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	<input type="text"/>
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoručný podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	<input type="text"/>
<input type="text" value="01042019"/>	Otisk razítka
	<input type="text"/>