

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Problematické aspekty vzniku stálé provozovny v ČR

Barbora Kováčová

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Barbora Kováčová

Provoz a ekonomika

Název práce

Problematické aspekty vzniku stálé provozovny v ČR

Název anglicky

Permanent Establishment Formation in the Czech Republic Issues

Cíle práce

Cílem této bakalářské práce je definovat podložená stanoviska ke sporným aspektům stálé provozovny na základě známých právních názorů a judikátů. Práce se zaměří zejména na zjištění klíčových rozdílů, za jakých podmínek může dojít ke vzniku stálé provozovny a to zejména v kontextu aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění.

Metodika

Na základě analýzy informací z odborné literatury, studia a komparace právních předpisů dojde k definování teoretických axiomů.

V praktické části budou rozděleny státy na smluvní a nesmluvní, kdy v rámci smluvních států bude provedeno vyhodnocení smluv o zamezení dvojího zdanění za účelem identifikace a klasifikace variant podmínek vzniku stálé provozovny.

Následně budou determinovány rozdíly mezi podmínkami vzniku stálé provozovny v České republice dle různých skupin smluv o zamezení dvojího zdanění a také v případě bezsmluvních států. S ohledem na nejasnosti a rozdílná stanoviska k problematice stálých provozoven budou definována stanoviska k jednotlivým modelovým případům, jež budou důsledně podložena argumenty na základě dostupných právních názorů, správní praxe a judikátů.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

stálá provozovna, mezinárodní zdanění, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daňový domicil, rezident, organizační složka

Doporučené zdroje informací

- CRACEA, A.: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2014 Condensed Version) and Key Tax Features of Member countries, 916 stran, OECD 2016, ISBN 978-90-8722-382-3.
- PECL, V. a PELECH, P.: Daně z příjmů s komentářem. Nakladatelství ANAG, 2016., ISBN 978-80-7262-784-3.
- RYLOVÁ, Z.: Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Nakladatelství ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- SKALICKÁ, H. a SKALICKÝ, P.: Vybrané problémy mezinárodního zdanění. Stálá provozovna. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2010, č. 1, s. 17-21. ISSN 1211-9946.
- SKALICKÁ, H.: Mezinárodní zdanění: stálá provozovna. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2011, č. 4, s. 32-33. ISSN 1211-9946.
- SOJKA, V.: Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. vydání. Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 14. 9. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 08. 03. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Problematické aspekty vzniku stálé provozovny v ČR" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 8. 3. 2018

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za jeho cenné rady, připomínky a odborné vedení, které mi pomohlo při zpracování a zkvalitnění této bakalářské práce.

Problematické aspekty vzniku stálé provozovny v ČR

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou vzniku stálé provozovny v České republice. Otázka vzniku stálé provozovny je v současné době nejasná a nepřehledná. Jinak na ni pohlíží vnitrostátní úprava, něco jiného je uvedeno v Modelové smlouvě OECD, která je základem smluv o zamezení dvojího zdanění, které uzavírá Česká republika s ostatními státy a jinak na vznik stálé provozovny pohlíží odborná veřejnost a daňová správa. Cílem práce je tedy definovat podložená stanoviska ke sporným aspektům stálé provozovny na základě známých právních názorů a judikátů. Práce je rozdělena na část teoretickou, kde je definován pojem stálé provozovny na základě studia právních předpisů a analýzy odborné literatury. Následně je v analytické části provedena analýza mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a zjištění klíčových rozdílů v jejich ustanoveních v souvislosti se vznikem stálé provozovny.

Klíčová slova: stálá provozovna, dvojí zdanění, mezinárodní zdanění, rezident, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daňový domicil

Permanent Establishment Formation in the Czech Republic Issues

Abstract

The bachelor thesis deals with the issue of the establishment of a permanent establishment in the Czech Republic. The question of the establishment of a permanent establishment is currently unclear and unclear. Otherwise, it is considered by the national regulation, something else is mentioned in the OECD Model Agreement, which is the basis of the double taxation treaties that the Czech Republic sees with other states and otherwise the establishment of the permanent establishment is viewed by the professional public and the tax administration. The aim of the thesis is to define well-founded opinions on the controversial aspects of the permanent establishment on the basis of known legal opinions and jurisprudence. The thesis is divided into the theoretical part, where the concept of permanent establishment is defined based on the study of legal regulations and analysis of professional literature. Subsequently, the analysis analyses the international double taxation treaties and identifies key differences in their provisions in connection with the establishment of a permanent establishment.

Keywords: the permanent establishment, double taxation, international taxation, resident, double taxation treaty, tax domicile

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Určení daňového rezidentství.....	13
3.1.1 Fyzické osoby	13
3.1.2 Právnícké osoby.....	14
3.2 Dvojí zdanění	15
3.2.1 Vnitrostátní dvojí zdanění.....	15
3.2.2 Mezinárodní dvojí zdanění	15
3.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	16
3.3.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění	16
3.3.2 Modelové smlouvy	17
3.3.2.1 Modelová smlouva OECD	18
3.3.2.2 Modelová smlouva OSN	19
3.3.2.3 Modelová smlouva USA	19
3.3.2.4 Komentář k Modelové smlouvě OECD	20
3.4 Stálá provozovna.....	20
3.4.1 Typy stálé provozovny podle ZDP	21
3.4.1.1 Tzv. „kamenná“ stálá provozovna.....	21
3.4.1.2 Staveniště a stavebně montážní projekt.....	22
3.4.1.3 Tzv. „službová“ stálá provozovna.....	22
3.4.1.4 Stálá provozovna závislého zástupce	23
3.4.1.5 Stálá provozovna nezávislého zástupce.....	23
3.4.2 Registrace stálé provozovny	23
3.4.3 Organizační složka, provozovna, stálá základna	24
4 Analytická část	26
4.1 Vznik stálé provozovny.....	26
4.1.1 Stálá provozovna dle zákona o dani z příjmu	26
4.1.2 Stálá provozovna dle Modelové smlouvy OECD.....	27
4.2 Sporné aspekty vzniku stálé provozovny	29
4.2.1 Vznik dle Modelové smlouvy OECD a ZDP.....	29
4.2.2 Vznik dle Komentáře k Modelové smlouvě OECD	30

4.2.3	Vznik dle pokynu D-22.....	31
4.2.4	Vznik dle daňové správy a odborné veřejnosti.....	32
4.2.5	Kdy stálá provozovna nevzniká.....	32
4.3	Zdanění stálé provozovny.....	33
4.4	Smluvní státy.....	35
4.4.1	Časový test u službové stálé provozovny.....	35
4.4.2	Časový test u stavebně montážního projektu.....	36
4.4.3	Vysoké riziko vzniku stálé provozovny.....	38
4.4.4	Nízké riziko vzniku stálé provozovny.....	38
4.4.5	Co se rozumí stálou provozovnou dle jednotlivých SZDZ.....	39
4.5	Bezesmluvní státy.....	45
5	Závěr.....	47
6	Seznam použitých zdrojů.....	50
7	Přílohy.....	52

Seznam tabulek

Tabulka 1: Podmínky vzniku stálé provozovny dle jednotlivých SZDZ	str. 40
Tabulka 2: Přehled předběžně dohodnutých ustanovení s Kosovem	str. 46
Tabulka 3: Přehled předběžně dohodnutých ustanovení s Turkmenistánem:	str. 46
Tabulka 4: Přehled platných SZDZ ČR k 22. 10. 2017	str. 52

Seznam použitých zkratk

ČR – Česká republika
BEPS – Base Erosion and Profit Shifting
GFŘ – Generální finanční ředitelství
MFČR – Ministerstvo financí České republiky
EU – Evropská unie
OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SZDZ – Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

1 Úvod

Od vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004 stále větší množství zahraničních podnikatelů rozšiřuje své podnikání právě na území České republiky, a na druhou stranu čeští podnikatelé expandují na území jiných zemí. (Bisnode, 2018)

Pro každý stát představují daně nejvýznamnější zdroj příjmů, a proto je jeho cílem zajistit maximálního daňového výnosu z činností, které se na daném území provádí, nebo z majetku umístěného v daném státě. V souvislosti s aktivitami poplatníků, kteří rozšiřují své podnikání do zahraničí, však vznikají různé právní úpravy mezinárodního zdanění příjmů těchto poplatníků. Každý stát usiluje o zdanění zisků z aktivní činnosti na svém území. Aby však nedocházelo k zahlcování poplatníků tím, že by byly jejich celosvětové příjmy zdaněny na území každého státu, dochází mezi státy k uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a úpravě daňových předpisů daného státu. Státy musí brát ohled na daňové zatížení poplatníků, i když jim jde primárně o maximalizaci příjmů. Právě daňová zátěž je totiž rozhodující pro poplatníky při výběru místa pro podnikání.

Každý stát rozděluje daňové poplatníky na rezidenty a nerezidenty a podle toho stanoví rozsah jejich daňové povinnosti vztahující se na příjmy celosvětové, nebo ze zdrojů na území daného státu. Toto dělení je důležité pro smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále také „SZDZ“) a také pro české daňové prostředí. Daňové povinnosti státy stanovují na základě záměrů a cílů hospodářské politiky a samozřejmě v souladu s nároky na státní rozpočet. Každá země má tedy jiný daňový systém, který se liší ve struktuře daní, ve způsobu vybírání daní, správě daní a velikosti daňového zatížení. (Sojka, 2013)

Ke správnému zdanění příjmů nerezidentů v České republice slouží statut stálé provozovny. Aby však zdanění bylo opravdu správné, je potřeba vymezit podmínky, za jakých stálá provozovna vzniká. Otázka vzniku stálé provozovny je ovšem složitá a nejasná a v jednotlivých státech se podmínky vzniku liší. Nejen že jsou odlišné legislativy členských států Evropské Unie v definování stálé provozovny, ale také mají vyjednána daňová ustanovení rozdílná od ustanovení modelové smlouvy OECD. Dále jsou rozdíly ve vzniku stálé provozovny v jednotlivých uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění. (Skalická, 2016)

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této bakalářské práce je definovat podložená stanoviska ke sporným aspektům stálé provozovny na základě známých právních názorů a judikátů.

Porovnány budou nikoli pouze mezinárodní smlouvy uzavřené se sousedními státy, ale kompletně všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění s ČR, včetně těch, které stálou provozovnu nedefinují. Následně budou státy rozděleny na smluvní, nesmluvní a další skupiny a bude u nich analyzována definice stálé provozovny.

Výstupem je připravit ucelený přehled smluv o zamezení dvojího zdanění, kde je stálá provozovna specifikována a zjištění klíčových rozdílů, za jakých podmínek může dojít ke vzniku stálé provozovny, a to zejména v kontextu aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění.

2.2 Metodika

Na základě analýzy informací z odborné literatury, studia a komparace právních předpisů dojde k definování teoretických axiomů.

V praktické části budou rozděleny státy na smluvní a nesmluvní, kdy v rámci smluvních států bude provedeno vyhodnocení smluv o zamezení dvojího zdanění za účelem identifikace a klasifikace variant podmínek vzniku stálé provozovny.

Následně budou determinovány rozdíly mezi podmínkami vzniku stálé provozovny v České republice dle různých skupin smluv o zamezení dvojího zdanění a také v případě bezesmluvních států. S ohledem na nejasnosti a rozdílná stanoviska k problematice stálých provozoven budou definována stanoviska k jednotlivým modelovým případům, jež budou důsledně podložena argumenty na základě dostupných právních názorů, správní praxe a judikátů.

3 Teoretická východiska

3.1 Určení daňového rezidentství

Určení rezidentství je v případě, kdy má fyzická nebo právnická osoba příjmy z více států, zcela zásadní pro účely zdanění daní z příjmu. Na základě toho lze určit, kde má daná osoba daňovou povinnost a tedy, kde má daňový domicil neboli, kde je daňovým rezidentem. (Skalická, 2016)

Daňový rezident určitého státu má neomezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu, tedy daní své příjmy z tohoto státu a také své příjmy ze zahraničí. Daňová rezidence poplatníka většinou souvisí s jeho pobytem v dané zemi a také s jeho osobními i hospodářskými vztahy. Naopak **daňový nerezident** má pouze omezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost je omezena na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. (Sojka, 2013)

Může nastat situace, kdy je jeden poplatník rezidentem ve více státech, a tedy jeho příjmy budou zdaněny dvakrát. Aby nedocházelo ke dvojímu zdanění jednoho příjmu, jsou za tímto účelem uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, podle kterých se postupuje pro správné určení rezidentství. Dále se bere v úvahu zákon o dani z příjmu daného státu, kdy v případě rozporu má přednost právě smlouva. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění rovněž stanovují postup v případě, kdy je fyzická nebo právnická osoba rezidentem ve více státech. (Skalická, 2016)

3.1.1 Fyzické osoby

U fyzických osob je určení rezidentství definováno výrazně odlišně v ZDP a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. V SZDZ uzavřených podle Modelové smlouvy OECD bývá rezidentství upraveno v čl. 4 a zpravidla se používají pojmy daňový domicil nebo rezident. Čl. 4 této modelové smlouvy zní: *„Výraz „rezident smluvního státu“ označuje ve smyslu této smlouvy každou osobu, která je podle práva tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, stálého bytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria.“*

Na druhou stranu podle § 2 ZDP lze za daňového rezidenta považovat nejen osobu, která má na území ČR své bydliště, ale také osobu, která se zde obvykle zdržuje, tj. alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v různých obdobích (do lhůty se počítá vždy každý započatý den pobytu). V tomto případě mají poplatníci celosvětovou daňovou povinnost. (Sojka, 2013)

Jak již bylo zmíněno výše, je potřeba při určování rezidentství brát v úvahu nejen ZDP, ale také smlouvu o zamezení dvojího zdanění. V praxi totiž může docházet k častým chybám, kdy se posuzuje pouze ZDP, a tedy vychází se z časového testu 183 dní, je však nutno si uvědomit, že osoby ze států, se kterými má Česká republika podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, se nestanou daňovými rezidenty ani v případě, kdy na území ČR pobývají několik let. (Sojka, 2013)

3.1.2 Právnícké osoby

V případě určování rezidentství u právnických osob se postupuje odlišně. Kritéria pro určení rezidentství jsou stanovena v Modelové smlouvě OECD a v § 17 ZDP. Podle Modelové smlouvy OECD je právnícká osoba rezidentem státu, ve kterém se nachází místo jejího skutečného vedení. Podle ZDP je rezidentem ten, kdo má své reálné sídlo nebo místo vedení na území ČR. V tomto případě jsou kritéria smlouvy a ZDP velmi podobná. (Skalická, 2016)

Problém však může nastat v situaci, kde je právnícká osoba daňově transparentní entitou, tedy kdy nemá daňovou povinnost a zdaňování probíhá na úrovni společníků. Jelikož tato osoba nepodléhá zdanění v daném státě, nenaplní tím definici rezidenta podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění a nemůže tak tedy využívat výhod z ní vyplývajících. V této souvislosti je k této problematice uvedeno v Komentáři OECD k Modelové smlouvě, že daňovou povinnost přebírají právě společníci, kteří tak mohou čerpat výhody ze smluv uzavřených mezi státy. Tento názor však v praxi nebývá respektován. (Skalická, 2010)

3.2 Dvojití zdanění

Každý stát má zákony, které stanovují daňové povinnosti poplatníků, ty však mohou být modifikovány mezinárodními daňovými smlouvami. V případě, kdy je stejný předmět daně podroben zdanění podobnou nebo stejnou daní více než jednou, mluvíme o dvojitím zdanění. Dvojití zdanění rozdělujeme na vnitrostátní a mezinárodní. (Rylová, 2012)

3.2.1 Vnitrostátní dvojití zdanění

Dvojití zdanění vnitrostátní je takové, které vzniká uvnitř státu na základě daňových povinností plynoucích z daňových předpisů a uvádí český příklad zdanění podílu na zisku společnosti. Společnost, která se rozhodne pro výplatu podílů ze zisku je povinna prvně zdanit své příjmy daní z příjmů právnických osob. Vyplácený podíl na zisku dále podléhá dani podle toho, kdo je jejím příjemcem, takže daní z příjmů fyzických osob, pokud je příjemcem fyzická osoba, nebo daní z příjmů právnických osob, pokud je příjemcem osoba právnická. Příjem je od daně osvobozen pouze v případě, kdy je příjemce podílu na zisku mateřská společnost. (Rylová, 2012)

3.2.2 Mezinárodní dvojití zdanění

Pokud je fyzická nebo právnická osoba rezidentem jednoho státu, ale zdanitelné příjmy má ve státě jiném, mluvíme o **mezinárodním dvojitím zdanění**. V tomto případě dochází ke zdanění příjmů v obou státech. V prvním státě z důvodu rezidentury a v druhém z důvodu zdroje příjmů. Z toho důvodu může dojít ke sporu daňových zákonů daných zemí. Dalším problémem je různý pohled více států na poplatníka jako na svého rezidenta. (Rylová, 2012)

Vznik mezinárodního zdanění nemá ekonomické ani fiskální důvody. *„Mezinárodní dvojití zdanění přirozeně vyplývá z široce pojaté konstrukce daňové rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech, jakož i vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Jde o důsledek kolize dvou nebo více daňově právních systémů různých států. Jestliže k odstranění nebo omezení dvojitího zdanění neučiní příslušný stát*

příslušná opatření ve vlastní legislativě a není uzavřena SZDZ, vede ke dvojímu zdanění prakticky jakákoliv situace, při které má určitý subjekt příjmy ze zdrojů na území dvou států nebo prostě jen příjem z jiného státu, než ve kterém je daňovým rezidentem.“ (Sojka, 2008)

Z výše uvedených důvodů a také z důvodu růstu mezinárodního obchodu se rychle rozšířila snaha o ucelené řešení problematiky dvojího zdanění. Nejaktivnější byli OECD, USA a OSN, které vytvořili modelové smlouvy, jež jsou dnes základem pro vyjednávání zemí o zabránění dvojího zdanění. Více o modelových smlouvách bude řečeno níže. (Rylová, 2012)

3.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou dohody mezi dvěma nebo více státy. Důvodem, proč jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírány, je zamezení situací, kdy je poplatníkovi vyměřena daňová povinnost ve dvou nebo více státech, tj. dva nebo více států si nárokují zdanit jeden příjem. Další funkcí těchto smluv je také přispění k boji proti daňovým únikům a podvodům. Mezinárodní smlouva se řídí zásadami a principy mezinárodního práva, které jsou zakotveny ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

Smlouvy rozdělujeme podle smluvních stran na **bilaterální** a **multilaterální**. Bilaterální jsou nejčastější smlouvy, kde jsou smluvními stranami dva státy, u multilaterálních smluv je smluvních stran více a jsou tak málo obvyklé. Uzavírání bilaterálních smluv mezi jednotlivými státy je zatím nejúčinnějším nástrojem k řešení daňových úniků a mezinárodního dvojího zdanění. (Rylová, 2012)

3.3.1 Historie smluv o zamezení dvojího zdanění

Vůbec první SZDZ byla uzavřena v roce 1899 mezi Pruskem a Rakouskem, kdy se poprvé objevovaly otázky, který ze států má právo zdanit příjem. V roce 1928 byla vydána modelová smlouva, která položila základy k Modelové smlouvě OECD, a tvořila ji tři základní pravidla, která se dodržují doteď (Miller, 2012):

- 1) Zisk stálé provozovny zahraniční společnosti v druhém státě může být zdaněn v této zemi.
- 2) Zemí rezidence je místo, kde je centrum řízení podniku.
- 3) Dceřiné společnosti jsou pro daňové účely považovány za samostatné společnosti, nikoli jako součást svých mateřských společností.

V roce 1935 vyšla Úmluva, která je považována za předchůdce dnešních smluv o zamezení dvojího zdanění, a která určovala správnou alokaci příjmů z obchodních činností. (Miller, 2012)

V roce 1950 si veškerou agendu spojenou s modelovými smlouvami o zamezení dvojího zdanění převzala OECD. Jejich cílem bylo odstranit bariéry související s daňovými povinnostmi poplatníků a zlepšit podmínky mezinárodního obchodu mezi členskými státy OECD. V roce 1963 organizace vydává Modelovou smlouvu, kterou se inspiroují vznikající SZDZ dodnes. V roce 1977 byla Modelová smlouva doplněna a byl přijat nový model. K revizi modelu dochází každé 2 roky. (Miller, 2012)

Československá republika poprvé uzavřela smlouvy o zamezení dvojího zdanění již před druhou světovou válkou s Jugoslávií, Polskem a Rumunskem. K uzavření dalších SZDZ pak došlo až na počátku 70. let. Mezi první smlouvy patřily například smlouva s Nizozemím (1974), Francií (1975), Rakouskem (1979) nebo Německem (1983). Všechny tyto smlouvy byly ovlivněny Modelovou smlouvou OECD, ale na počátku 80. let vznikaly také smlouvy na základě Modelové smlouvy OSN. Patří mezi ně například smlouva se Srí Lankou (1979), Kyprem (1980), Čínou (1987). Některé smlouvy, které historicky vznikly, byly nahrazeny novými, např. s Francií, Rakouskem a Norskem. V současnosti má ČR uzavřeno přes 80 smluv, které budou blíže popsány níže v této bakalářské práci. (Rylová, 2012)

3.3.2 Modelové smlouvy

Modelové smlouvy jsou určeny k tomu, aby vstúpily řád a systém spletité sítě bilaterálních smluv. Existují modelové mezinárodní smlouvy OSN (Organizace spojených národů) a OECD (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj), mezi kterými jsou

rozdíly v pojetí stálé provozovny. V obou smlouvách je definována stálá provozovna v čl. 5 odst.

3.3.2.1 Modelová smlouva OECD

Modelová smlouva **OECD** je jedním z nejvýznamnějších dokumentů v daňové oblasti vypracovaných OECD. Text Modelové smlouvy OECD a jejího Komentář obsahuje podrobný návod na uzavírání smluv.

Nejnovější verze Modelové smlouvy OECD byla vydána v prosinci 2017. Nová verze obsahuje významné změny v každém článku, které reagují na projekt BEPS (Base erosion and profit shifting). Nejdůležitější změnou týkající se stálé provozovny je změna ve čl. 5 - předcházení umělému vyhýbání se vzniku stálé provozovny. (Akont Trust Company, 2018)

V souvislosti se stálou provozovnou Modelové smlouva OECD říká, že *„stálá provozovna je trvalé místo k podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost“*. Z toho je plyne, že stálá provozovna vzniká při splnění podmínky existence místa pro podnikání, dále je nutná stálost tohoto místa (záměr užívat toto místo trvale, nikoli pouze přechodně), a podnikatelská činnost musí být vykonávána prostřednictvím tohoto místa. (Rylová, 2012)

V tomto případě můžeme porovnat definice stálé provozovny dle OECD a ZDP a zjistíme, že v ZDP není specifikovaná podmínka trvalého místa k podnikání a používá se pojem „činnost“ místo „podnikání“. (Fučík a partneři, 2010) Znamenalo by to tedy, že pokud bychom se řídili českým zákonem, stálá provozovna by vznikla i v případě, že by se jednalo o činnost nahodilou. Pro vznik stálé provozovny, jak již název napovídá, je však vyžadována stálost, trvalost. (Skalická, 2016) To říká i pokyn GFŘ D-22 k § 22 bod 8: *„Znakem stálé provozovny je i určitý stupeň trvalosti na místě (tzv. místní souvislost). Tento znak není u stavebních a montážních projektů porušen v případě, že jde o stavbu, která je svým charakterem postupující (např. dálnice, plynovod)“*.

3.3.2.2 Modelová smlouva OSN

Naopak vzorová smlouva **OSN**, která vznikla již v roce 1921, obecně upřednostňuje zdaňování ve státě zdroje a podporuje příliv zahraničních investic. Další rozdíly jsou v ustanoveních: stálá provozovna, dividendy, úroky, licenční poplatky, zisky podniků, zisky ze zcizení majetku a ostatní příjmy. (Sojka, 2013)

Modelová smlouva OSN i OECD však mají společný cíl a to zabránit diskriminaci mezi místními poplatníky a investory zahraničními. Model OSN byl kvůli rozdílným přístupům ke stanovení principu zdanění a nejasným výkladům ustanovení postupně revidován na základě modelové smlouvy OSN. Modelová smlouva OECD je vzorem při uzavírání SZDZ zejména mezi státy vyspělými a dává přednost zdanění příjmu ve státu daňového domicilu daného poplatníka. (Sojka, 2013)

Česká republika má vytvořen vlastní model pro sjednávání smluv, který vychází z Modelové smlouvy OECD, ale obsahuje některé specifika, která jsou opřena o výhrady k Modelové smlouvě OECD, které učinila ČR při vstupu do OECD. Výhrady se týkají především zdaňování příjmu ve státě jejich zdroje, což je proti původnímu modelu OECD a přináší to nižší právní jistotu a vyšší administrativní zátěž pro poplatníky. Výhrady byly popsány ve Finančním zpravodaji v roce 1996 a 2002. Z důvodu zaměření této bakalářské práce je podstatná zejména výhrada následující (Sojka, 2013):

- Oprávnění vymezovat vznik stálé provozovny nebo stálé základny dobou poskytování služeb, tedy časovým testem.

3.3.2.3 Modelová smlouva USA

OSN a OECD nejsou jediní, kteří přišli s jednotným modelem smluv o zamezení dvojího zdanění. USA má svůj jednotný model od roku 1996 a tvoří základ pro všechny bilaterální SZDZ uzavírané USA. Model především odráží zájmy USA jako je zdanění celosvětových příjmů rezidentů a zároveň si zajišťuje zdanění příjmu jako země zdroje. (Daně a právo v praxi, 2008)

3.3.2.4 Komentář k Modelové smlouvě OECD

Společně s Modelovou smlouvou OECD existuje také Komentář, který je důležitý především proto, že objasňuje pojmy a definice a uvádí konkrétní příklady a zkušenosti mnoha států. Komentářem není povinné se řídit, protože se jedná pouze o výkladový prostředek, nikoli o závazný předpis. Ke komentářům má smysl se obracet v momentě, kdy z dané smlouvy o zamezení dvojího zdanění a z úpravy zákona země není jasné, jak řešit danou situaci. (Skalická, 2016)

Je však důležité přihlížet ke komentáři, který v okamžiku uzavření příslušné SZDZ existoval. Pokud by byl zvolen opačný postup, tedy řídilo by se pozdějším zněním komentářů, které by měnily daňovým poplatníkům jejich daňové povinnosti, bylo by to přinejmenším protiústavní. Na druhou stranu tím ale vzniká pro uživatele SZDZ komplikace, protože ti by si museli při řešení sporů obstarat vždy komentáře v tom znění, jaké bylo platné v den podpisu smlouvy. (Sojka, 2013) Tento problém komentářů k Modelové smlouvě OECD popsal také Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 108/2004-106, čímž vymezil význam komentářů pro řešení výkladových sporů: *„Leží-li posouzení daňové povinnosti na daňovém subjektu (ten je povinen daň sám vypočítat a uhradit), musí být daňová povinnost stanovena jednoznačně. Nelze předpokládat, a po daňovém subjektu požadovat jako chování právním řádem předepsané, že daňový subjekt bude sledovat a respektovat pozdější dohody, pokud se nestanou součástí mezinárodní smlouvy, podle níž je daňová povinnost posuzována (a tedy nebudou vnitrostátně právně závazné), či pozdější praxi závazně nevyjádřenou, a navíc jsoucí v rozporu s definicí pojmů obsažených ve smlouvách.“*

3.4 Stálá provozovna

Stálá provozovna (angl. *permanent establishment*) je daňový pojem, se kterým jsou spojeny daňové povinnosti pro poplatníka, kterému stálá provozovna vznikne. Stálá provozovna může vzniknout na území státu, ve kterém společnost nebo podnikatel není rezidentem, ale vykonává zde obchodní činnost. V případě, že subjektu vznikne stálá provozovna na území určitého státu, je povinen v tomto státu danit příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. Vznik stálé provozovny je podmíněn časovým testem. Problematika

vzniku stálé provozovny je velmi složitá, například stálá provozovna může některým společnostem vzniknout, aniž by si toho byla daná společnost vědoma. Většina daňových poplatníků usiluje o to, aby nedošlo ke vzniku stálé provozovny. (Skalická, 2016)

Stálá provozovna není právní formou podnikání. Stálou provozovnu nejde založit a nezapisuje se do obchodního rejstříku. Vzniká až po splnění podmínek stanovených v lokálním zákoně o dani z příjmů nebo za podmínek stanovených ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Koncept stálé provozovny je v současné době jediný koncept, který jasně definuje podmínky pro poplatníky vykonávající svou podnikatelskou činnost v jiných státech. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

V případě nerezidentů ČR je zdanění omezeno pouze na příjmy dosažené prostřednictvím právě stálé provozovny. Význam vzniku stálé provozovny je ten, že správce daně je schopen definovat zdanitelný příjem nerezidenta, a díky tomu může stanovit danému subjektu daňovou povinnost v ČR. (Skalická, 2016)

3.4.1 Typy stálé provozovny podle ZDP

V souladu se systematikou § 22 ZDP rozlišujeme následující typy stálých provozoven:

3.4.1.1 Tzv. „kamenná“ stálá provozovna

V případě, že se vyskytuje pevné místo k výkonu činnosti, kde zaměstnanci vykonávají práci, a které je jednoznačně vymezené, vzniká kamenná stálá provozovna. Požadavky ZDP na vlastnosti stálé provozovny jsou místo, stálost a účel. Obecně lze říci, že stálá provozovna vznikne nerezidentovi v případě, že má k dispozici pevné místo k podnikání. Místem podnikání dle § 22 odst. 2 ZDP může být např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště). Naopak dle pokynu D-22 se prodej nepovažuje za provozovnu zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy, či obdobné jednorázové akce. V souvislosti s časovým testem ČR aplikuje pro vznik stálé provozovny šesti měsíční lhůtu.

3.4.1.2 Staveniště a stavebně montážní projekt

Nejčastějším typem činnosti, které vedou ke vzniku stálé provozovny, jsou stavebně montážní činnosti. Vzhledem k tomu, že jde ve většině případů o jednorázové projekty daňových nerezidentů a není tedy výhodné si na území ČR zakládat podnik, je nejlepším řešením vznik stálé provozovny. (Sojka, 2013)

Stálá provozovna tohoto typu má specifickou vlastnost. Časový test pro vznik stálé provozovny vzniklé ze stavebně montážních projektů je zakotven rozdílně v ZDP a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Ve smlouvách je test většinou **12měsíční**, zatímco v ZDP jen **6měsíční**. (Sojka, 2013)

Časové testy se při realizaci většího počtu různých projektů jednoho daňového nerezidenta, **nesčítají**. Každý projekt se posuzuje samostatně. Může tedy docházet k situacím, kdy jedna firma realizuje na území ČR více staveb, ale pouze jedna splní časový test pro vznik stálé provozovny. Časová lhůta začíná plynout od zahájení přípravných prací na staveništi a počítají se do ní i přestávky (víkendy, svátky) a služby subdodavatelů. Běh lhůty se nepřerušuje ani v případě špatného počasí, nedostatku materiálu nebo např. pracovních sil. (Sojka, 2013)

3.4.1.3 Tzv. „službová“ stálá provozovna

Podmínkou pro vznik službové stálé provozovny je poskytování služby na území ČR. Podle § 22 odst. 2 ZDP platí, že stálá provozovna službová vzniká po šesti měsících trvání služby v období dvanácti po sobě jdoucích měsíců. Obecně lze tedy říci, že pokud daňový nerezident poskytuje fyzicky služby na území ČR po dobu delší než **6 měsíců**, vznikne mu stálá provozovna. V případě existence více různých projektů se časové testy **sčítají** (na rozdíl od staveniště či stavebně montážního projektu).

Podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP se jedná především o „*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.*“ Do režimu službové stálé provozovny lze zahrnout také služby

nezávislých povolání dle § 22 odst. 1, písm. f) ZDP, mezi které patří např. lékaři, právníci, architekti.

Službová stálá provozovna není definovaná ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění, proto často dochází ke sporům, zda stálá provozovna daňovému nerezidentovi vznikne, či nikoliv. V situaci, kdy mezi ČR a státem daného daňového rezidenta je uzavřena SZDZ, ovšem není v ní upravena službová stálá provozovna, se může zdát, že díky přednosti smlouvy před zákonem stálá provozovna nevznikne. Tento spor nenastane v případě, kdy je služba vykonávaná po dobu kratší než 6 měsíců. Problém nastane u služeb, které jsou poskytovány déle jak 6 měsíců. Tuto otázku řešil v roce 2001 Nejvyšší správní soud, kdy došel k názoru, že pokud službová stálá provozovna není definována v SZDZ, nelze se řídit českým zákonem. (Rozhodnutí NSS, 2001) Podle pokynu D-154 však vznikne stálá provozovna po 6 měsících vždy. Stejného názoru je také GFŘ a MFČR. (Sojka, 2013)

3.4.1.4 Stálá provozovna závislého zástupce

Stálá provozovna závislého zástupce vzniká na území ČR tehdy, kdy má zahraniční subjekt na území ČR osobu, která je pověřena zastupováním daného subjektu a má oprávnění za něj uzavírat smlouvy. Jedná se o tzv. čistou obchodní reprezentaci. Závislým zástupcem může být fyzická i právnická osoba. (Sojka, 2013)

V tomto případě není důvodem vzniku příjem z poskytovaných služeb, ale prospěch ze služeb, které jsou přijímané od závislého zástupce. (Sojka, 2013)

3.4.1.5 Stálá provozovna nezávislého zástupce

Stálá provozovna nezávislého agenta vzniká v momentě, kdy zástupce nezastupuje pouze jeden podnik, ale poskytuje své služby také jiným subjektům.

3.4.2 Registrace stálé provozovny

Český daňový nerezident, tj. poplatník daně z příjmu fyzických osob uvedený v § 2 odst. 3 ZDP, kterému stálá provozovna vznikla, má povinnost podle § 39 odst. 3 ZDP

podat do 15 dnů ode dne vzniku stálé provozovny v ČR danému správci daně přihlášku k registraci k dani z příjmu fyzických osob.

Podle § 39a odst. 2 ZDP je český daňový nerezident, tj. poplatník daně z příjmů právnických osob uvedený v § 17 odst. 4 ZDP, kterému stálá provozovna vznikla, povinen podat do 15 dnů od vzniku stálé provozovny v ČR přihlášku k registraci k dani z příjmu právnických osob. Tím se stává poplatníkem daně z příjmů právnických osob podle § 17 odst. 4 ZDP.

Samotný vznik registrační povinnosti upravují ust. § 125 a § 126 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „DŘ“), dále ust. § 39a odst. 2 ZDP.

Podle § 33 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je povinen poplatník oznámit do 30 dnů vznik stálé provozovny správci daně včetně jejího umístění na území ČR. Tuto povinnost s 30denní lhůtou má i v případě zrušení stálé provozovny.

3.4.3 Organizační složka, provozovna, stálá základna

V souvislosti se stálou provozovnou je důležité definovat další pojmy, jako jsou organizační složka, provozovna a stálá základna. Právě tyto pojmy je potřeba specifikovat, protože v praxi jsou často zaměňovány. **Stálá provozovna** je daňový koncept vytvořený pro účely zdanění a vzniká na základě podmínek stanovených v ZDP nebo v jednotlivých SZDZ. Jedná se tedy především o povinnost daňového subjektu k dani.

Naopak **organizační složka** umožňuje společností podnikat v jiné zemi bez nutnosti zakládat si novou společnost a investovat do ní finanční prostředky. Povinností organizační složky je registrace v obchodním rejstříku podle § 21 odst. 4 ObchZ. Zahraniční osoba má oprávnění podnikat na území ČR dnem zápisu organizační složky do obchodního rejstříku. Fyzické osoby členských států EU tuto povinnost registrace nemají. Organizační složka zahraniční osoby má povinnost vést účetnictví dle právních předpisů ČR a musí na území České republiky podávat daňové přiznání, stejně jako tuzemské osoby. (Sojka, 2013)

Že by organizační složka znamenala automaticky vznik stálé provozovny, ZDP výslovně neuvádí. Obvykle se setkáváme s tím, že organizační složka je současně i stálou provozovnou, jsou však běžné i případy, kdy organizační složce nevznikne daňová povinnost, nebo naopak vznikne stálá provozovna, která nemá povinnost se registrovat jako organizační složka. Stálá provozovna vzniká organizační složce z titulu kanceláře nebo stálého místa. V praxi se však můžeme setkat se situací, kdy zahraniční podnik v ČR registruje do Obchodního rejstříku organizační složku, nemá však žádné zaměstnance ani kanceláře, slouží jen k držbě certifikátů, licencí, povolení apod. a má na území ČR pouze registrované sídlo. V tomto případě by nevznikla stálá provozovna ani dle ZDP ani dle smlouvy OECD. (Sojka, 2013)

Pojem stálá provozovna vznikající pro účely daně z příjmu, je potřeba odlišovat od provozovny vznikající pro účely ZDPH, která je definovaná v § 4 odst. 1 písm. k) ZDPH. **Provozovna** je prostor, v němž je provozována živnost a jejímž prostřednictvím uskutečňuje poplatník své ekonomické činnosti. Za provozovnu je považován stánek nebo pojízdná prodejna, nebo podobné místo, které slouží k prodeji zboží nebo poskytování služeb. Provozovna musí být označena obchodní firmou, případně jménem, příjmením nebo názvem podnikatele. Tento pojem existuje nezávisle na existenci předchozích dvou pojmů. Provozovna může existovat v kombinaci se stálou provozovnou a organizační složkou a může dojít i k situaci, kdy má zahraniční subjekt na území ČR provozovnu, aniž by mu vznikla stálá provozovna nebo musel registrovat organizační složku. (Sojka, 2013)

4 Analytická část

4.1 Vznik stálé provozovny

Abychom mohli určit, zda daný příjem v ČR zdanit či nikoliv, musíme stanovit podmínky, za jakých dochází v ČR ke vzniku stálé provozovny. Pojem „stálá provozovna“ je definován ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených s příslušnými zeměmi, a také v ZDP. (Fučík a partneři, 2010)

4.1.1 Stálá provozovna dle zákona o dani z příjmu

Zákon o dani z příjmu upravuje stálou provozovnu v § 22 odst. 2: *„Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.“*

Dále potom:

„Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území ČR, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.“

Zákon o dani z příjmu (dále „ZDP“) však nelze brát izolovaně, je potřeba mít na paměti ustanovení jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění. Vztah mezinárodních SZDZ a českého ZDP je upraven v Ústavě České republiky. Ústava stanoví, že mezinárodní smlouvy jsou nadřazeny českým zákonům, což znamená, že pokud mezinárodní smlouva nařizuje něco jiného, než stanoví zákon, uplatní se právě mezinárodní smlouva. Jestliže určitý příjem není zdaněný v ČR na základě ZDP, nemůže ČR takový příjem zdanit, ani v případě, kdy jí daná SZDZ tento příjem ke zdanění

vyhrazuje. V případě, kdy mezi jednotlivými státy není uzavřena SZDZ, má přednost vnitrostátní úprava. (Ústava České republiky, 2017)

4.1.2 Stálá provozovna dle Modelové smlouvy OECD

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které vznikají na základě Modelové smlouvy OECD, upravují pojem stálá provozovna v Čl. 5, jehož znění se často velmi liší. V některých starších smlouvách, např. s Německem, není vůbec definována službová stálá provozovna. Samotným přeshraničním poskytováním služeb tedy nevzniká povinnost platit daně z příjmu i v hostitelské členské zemi. Ve většině smluv o zamezení dvojího zdanění nyní platných, je však již službová stálá provozovna definována, a tím umožňuje vznik daňové povinnosti v případě přeshraničního poskytování služeb v druhé zemi.

Všeobecná definice provozovny uvedené v čl. 5 odst. 1 říká, že stálou provozovnou se rozumí pevné obchodní zařízení, prostřednictvím kterého je vykonávána činnost podniku úplně nebo částečně. Definice tak vyžaduje splnění následujících tří předpokladů (Rylová, 2012):

- **existence obchodního zařízení**

Veškeré prostory, strojní zařízení nebo vybavení mohou být obchodním zařízením. Dle Komentáře k čl. 5 stačí, když má podnik k dispozici část prostoru, kterou využívá k výkonu své činnosti. Může dojít k tomu, že stálá provozovna vznikne i v případě, kdy je místo využíváno neoprávněně (neexistuje nájemní smlouva, vlastnictví apod.).

- **předpoklad trvalosti**

Zařízení pro podnikání musí být trvalé, což znamená, že musí být zřízeno na určitém místě po určitou dobu.

- **výkon činnosti**

Činnost podniku a obchody jsou uskutečněny prostřednictvím tohoto trvalého zařízení.

Odstavec 2 v čl. 5, říká, že stálá provozovna zahrnuje:

- místo vedení,
- pobočku,
- jednatelství,
- výrobu,
- dílnu,
- důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jiné místo využití přírodního bohatství.

V praxi je však potřeba respektovat každou mezinárodní smlouvu zvlášť.

Vznik stálé provozovny nelze jednoznačně vymezit ani vnitrostátními předpisy ani smlouvou. V praxi proto dochází k problémům při určování, zda má stálá provozovna zahraniční osobě vzniknout či nikoliv. Zda zahraniční osobě vznikla v České republice stálá provozovna je rozhodující při stanovení jejich daňových povinností. Nejvyšší správní soud konstatoval v této souvislosti následující: *„Smlouva upravuje pojem „provozovna“ v Čl. 5, vymezení tohoto pojmu slouží k určení, kdy je smluvní stát oprávněn ke zdaňování zisku podniku druhého smluvního státu. Podle Čl. 7 Smlouvy může jeden smluvní stát zdaňovat zisky podniku druhého smluvního státu pouze v případě, jestliže podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím tam se nacházející provozovny. Je to výjimka z obecného pravidla, dle něhož zisky podniku jednoho smluvního státu jsou zdaňovány pouze v tomto státě (Čl. 7 odst. 1 Smlouvy). Pro daný případ není v této fázi odůvodnění podstatné, v jakých konkrétních případech může stálá provozovna podniku vzniknout, ale účel jejího vzniku, tj. možnost zdanění zisků podniku jednoho státu v druhém státě, pokud jsou zde dosahovány prostřednictvím stálé provozovny. Institut stálé provozovny umožňuje státu, ve kterém podnik druhého státu vykonává pravidelnou obchodní činnost, účastní se místního hospodářského života, aby zisky obchodů odehrávajících se na jeho území mohl zdanit. Jinými slovy, podnik, který dosahuje příjmů i v zahraničí, své „celosvětové příjmy“ zdaňuje ve státě, jehož je rezidentem. I v případě, kdy by podnik vykonával činnost dlouhodobě pouze ve druhém státě a používal k dosahování zisků zdrojů a infrastruktury jiného státu, přesto by zdaňoval své příjmy pouze ve státě svého rezidentství. Pro zamezení negativních následků této situace je v mezinárodních smlouvách o dvojím zdanění (včetně vzorové smlouvy OECD) zaveden*

institut „stálé provozovny“, který umožňuje vynětí příjmů podniku dosahovaných prostřednictvím stálé provozovny z „celosvětových příjmů“ daňového subjektu a tyto příjmy zdaňovat tam, kde jsou dlouhodobě dosahovány. “ (Rozhodnutí NSS, 2007)

Obecně lze tedy říci, že se Česká republika vzdala práva na zdanění příjmů z podnikání zahraniční osoby plynoucí ze zdrojů právě na území ČR, pokud nejsou příjmy dosahovány prostřednictvím stálé provozovny. Právě otázka vzniku stálé provozovny vede ke sporům mezi státy o daňový výnos a je jedním z největších problémů při uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění. (Skalická, 2016)

Co naopak není pro vznik stálé provozovny důležité, je, zda místo podnikání (provozovna, dílna) je vlastněno, najato nebo jinak poskytnuto zahraničnímu podniku. Stálou provozovnou tedy může být i sklad, nebo například jeho vymezená část. Místo podnikání nemusí být vázáno pouze k budovám, ale i k místům určeným čistě geograficky (les, pozemek). (Skalická, 2016)

Ke stálé provozovně je možné najít upřesňující informace také v pokynu D-300, které vydává Ministerstvo financí. (Fučík a partneři, 2010)

4.2 Sporné aspekty vzniku stálé provozovny

Problematika vzniku stálé provozovny je složitá, nejasná a v jednotlivých státech se podmínky vzniku liší. Nejen, že se liší jednotlivé legislativy členských států Evropské unie v definování stálé provozovny, ale také mají vyjednána daňová ustanovení rozdílná od ustanovení modelové smlouvy OECD. Dále jsou rozdíly ve vzniku stálé provozovny v jednotlivých uzavřených smlouvách o zamezení dvojího zdanění. (Skalická, 2016)

4.2.1 Vznik dle Modelové smlouvy OECD a ZDP

Z definice Modelové smlouvy OECD vyplývá, že podmínkou pro vznik stálé provozovny jsou následující 3 kritéria: **místo podnikání, stálost a trvalost**. Musí tedy existovat místo podnikání, toto místo musí být stálé nebo existuje plán užívat ho trvale nikoli pouze přechodně a podnikatelská činnost musí být vykonávána prostřednictvím

tohoto místa. Pokud však tuto definici porovnáme se ZDP, zjistíme, že tato definice nebere v potaz trvalost místa. Znamenalo by to tedy, že dle ZDP by stálá provozovna vznikla i v případě, že by se jednalo o činnost nahodilou. (Skalická, 2016)

Největší rozdíly jsou ve stanovení **časového limitu** pro vznik stálé provozovny u stavenišť, montážních a instalačních projektů. Jen Česká republika je má vyjednána s členskými státy EU hned v několika variantách.

OECD Modelová smlouva uvádí: „*Staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než 12 měsíců.*“ ZDP v § 22 odst. 2 však k časovému testu přistupuje rozdílně: „*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 někoho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.*“ V případě, že porovnáme přístup k časovým testům smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ZDP zjistíme, že podle SZDZ vznikne stálá provozovna za předpokladu, že stavební projekt trvá alespoň 12 měsíců, kdežto podle ZDP vznikne již po 6 měsících.

Právě z důvodu rozdílů mezi časovými testy je potřeba se vždy řídit aktuálním zněním SZDZ s danou zemí nikoli podle ZDP. To je uvedeno v čl. 10 Ústavy ČR, který říká, že v případě rozporu ZDP s mezinárodní smlouvou je nutno postupovat podle mezinárodní smlouvy. V tomhle případě bychom se tedy řídili 12měsíčním časovým testem, který stanovuje smlouva o zamezení dvojího zdanění. Nutno podotknout, že pokud by SZDZ stanovila, že stálá provozovna vzniká například již po 3 měsících, je potřeba se opět řídit tímto právním předpisem.

4.2.2 Vznik dle Komentáře k Modelové smlouvě OECD

Komentář k Modelové smlouvě OECD obecně uvádí, že stálá provozovna vzniká v momentě, kdy zahraniční subjekt započne svoji podnikatelskou činnost prostřednictvím trvalého zařízení pro podnikání.

4.2.3 Vznik dle pokynu D-22

Metodika Ministerstva financí dle pokynu D-22 uvádí: „*U stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají zdanění i příjmy dosažené do uplynutí této doby.*“ Tento názor je však v praxi nevhodný z důvodu, že poplatník ne vždy může určit dobu trvání své činnosti na území daného státu.

Znakem stálé provozovny dle pokynu D-22 je tzv. místní souvislost neboli jistý stupeň trvalosti na místě. Dále pokyn říká: „*Znak místní trvalosti není u stavebních a montážních projektů porušen v případě, že jde o stavbu, která je svým charakterem postupující (např. dálnice, plynovod). 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. Staveništěm, stavbou nebo stavebně montážním projektem se rozumí dodávka uceleného stavebního díla, stavební části nebo technologické části stavby, kterou dodavatel provádí samostatně na vlastní odpovědnost a předává (předávací řízení) odběrateli.*

Obnova, renovace či oprava silnic, budov, mostů atd. spadá pod staveniště, stavbu či stavebně montážní projekt, avšak pokud zahrnuje více než jejich pouhou údržbu, přemalování apod.

Provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt (např. v rámci již hotové a užívané budovy) není z hlediska možného vzniku stálé provozovny posuzováno jako stavba, staveniště či instalační projekt, ale jako služba a zkoumá se tedy s ohledem na vznik tzv. službové stálé provozovny (viz výhrada České republiky k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění).

Za stálou provozovnu – místo prodeje (odbytiště) – se nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce.“

4.2.4 Vznik dle daňové správy a odborné veřejnosti

Tady vzniká další problém, protože toho názoru není daňová správa a odborná veřejnost, podle kterých se smlouva použije pouze v případě, kdy určuje delší časový test než zákon, ovšem v případě, kdy smlouva obsahuje kratší časový test, použije se zákon z toho důvodu, že smlouva nemůže postavení poplatníka zhoršit. Tohle však není nikde výslovně ukotveno, a navíc to vylučuje samotný zákon: „*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak.*“ A v tomto případě SZDZ stanoví jinak, proto se musíme řídit právě smlouvou, nikoli zákonem.

Podobný spor o aplikaci zákona na úkor smlouvy řešil v roce 2009 Nejvyšší správní soud v rozsudcích č.j. 2 Afs 42/2008-62 a č.j. 2 Afs 83/2008-58, kde uvádí: „*Takový výklad by vedl k absurdnímu důsledku, kdy by aplikace normy, která má být použita přednostně (Smlouva) mohla být vyloučena úpravou, která má fakticky jen povahu subsidiární (vnitrostátní legislativa).*“ (Skalická, 2010)

Krajský soud v Plzni v roce 1997 řešil spor, kdy smlouva na rozdíl od zákona neobsahovala časový test vedoucí ke vzniku službové stálé provozovny a v rozsudku sp. zn. 30 Ca 41/95 uvádí: „*...Vzhledem k tomu, že smlouva má svoji vlastní definici pojmu stálé provozovny, nemůže správní orgán vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 ZDP, a to ani podpůrně. Neboť kritéria pro kvalifikování určité činnosti jako stálé provozovny obě normy stanoví naprosto odlišně. Vycházení z definice § 22 odst. 2 ZDP je v rozporu s § 37 ZDP, tudíž takový postup je nezákonný.*“ K podobnému závěru došel i Městský soud v Praze v rozsudku sp. zn. 10 Ca 39/2004. (Skalická, 2010)

4.2.5 Kdy stálá provozovna nevzniká

Existují situace, kdy ke vzniku stálé provozovny nedojde ani za splnění podmínek. Tyto situace jsou uvedeny ve čl. 4 vzorové smlouvy OECD. Výjimky se týkají především zařízení, která jsou určena výhradně k činnostem pomocného a přípravného charakteru, jako jsou např. skladování nebo vyskladňování zboží, pořizování a shromažďování informací apod. (Daně a právo v praxi, 2005)

4.3 Zdanění stálé provozovny

Na základě vnitrostátních předpisů platí, že jakýkoliv aktivní zisk z podnikání nebo ze samostatně výdělečné činnosti dosažený na území České republiky, podléhá zdanění buď z toho důvodu, že se jedná o příjmy daňového rezidenta, nebo z důvodu, že jej dosáhl daňový nerezident podnikající na území České republiky. (Sojka, 2013)

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění jsou specifikovány klíčové principy, které omezují zdanění zisků daňových nerezidentů na případy, kdy tyto zisky splňují předpoklady vzniku stálé provozovny. Předtím, než vznikne rezidentovi smluvního státu stálá provozovna, nejsou ve státě zdroje jeho příjmy zdaňovány. Naopak, pokud jsou tyto příjmy dosaženy daňovým rezidentem bezesmluvního státu, neexistuje tak smlouva o zamezení dvojího zdanění a řídíme se tedy zákonem o dani z příjmu. V tomto případě jsou příjmy zdaňovány srážkovou daní podle §22 a §36 ZDP. (Sojka, 2013)

Obecně lze říci, že pokud nevznikne daňovému nerezidentovi na území ČR stálá provozovna a smlouva o zamezení dvojího zdanění neumožňuje státu jeho rezidentství zdanění daných příjmů, jsou tyto příjmy ze zdrojů na území ČR zdaňovány právě srážkovou daní. Výše srážkové daně v ČR je ve většině případů 15 %, v některých případech i 35 %. Ohledně výše sazby je potřeba se řídit danou platnou smlouvou o zamezení dvojí zdanění, protože ta sazbu daně mnohdy modifikuje či eliminuje. (Skalická, 2016)

V případě, kdy daňovému rezidentovi stálá provozovna vznikne, budou jejich příjmy ze zdrojů na území ČR zdaněny pomocí daňového přiznání. (Sojka, 2013) Sražená daň se považuje za zálohu na dani a na konci zdaňovacího období se započte na daňovou povinnost zahraniční osoby. Pokud zahraniční fyzické osobě nepřesáhnou zdanitelné příjmy ze zdrojů v ČR před odečtem výdajů částku 15 000 Kč, nemá povinnost podávat daňové přiznání. (Rylová, 2012)

Podle pokynu č. D-154 a č. D-300 Ministerstva financí vzniká stálá provozovna, jejíž vznik je závislý na stanoveném časovém testu, již v okamžiku zahájení činnosti na území ČR, nikoliv až po uplynutí časového testu. V tomto případě však narážíme na problém, kdy společnost neví, jak dlouho bude danou činnost vykonávat. Pokud společnost

zjistí až po uplynutí časového testu, že jí stálá provozovna vznikla, dopustila se tak porušení povinnosti podle § 33 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků oznámit vznik stálé provozovny správci daně do 30 dnů od zahájení činnosti. Tento názor daňové správy neměl úspěch ani v soudním řízení v Plzni v roce 2000, kdy Krajský soud v rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 97/99 uvádí: „...*příjmy plynoucí ze staveniště, stavby, montáže nebo instalačního projektu na území ČR daňovému nerezidentovi se sídlem na území SR podléhají dani z příjmů až v okamžiku, kdy vznikne stálá provozovna, tj. po uplynutí 12 měsíců.*“ Příjmy, které slovenskému nerezidentovi vznikly do té doby, podléhají zdanění pouze v SR. (Skalická, 2010)

Definice plátce daně aktuální ke dni 9. 8. 2017 je obsažena v § 38c ZDP a zní: „*Plátcem daně je obecně poplatník, který pod vlastní majetkovou odpovědností od jiných poplatníků daň, zálohu na daň či úhradu na zajištění daně vybírá či jim ji sráží, a následně takto sraženou či vybranou daň, zálohu na daň či úhradu na zajištění daně odvádí správci daně. Z pohledu daní z příjmů je podle nové úpravy plátcem daně vždy poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, který je plátce příjmu ze závislé činnosti ve vztahu k příjmům ze závislé činnosti (viz vymezení příjmů ze závislé činnosti v § 6 odst. 1 ZDP), plátce příjmu, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně v § 36 ZDP, ve vztahu ke srážkové dani a plátce příjmu, z něhož je povinnost srazit úhradu na zajištění daně podle § 38e ZDP, ve vztahu k zajištění daně.*“

A dále: „*Zahraničním plátcem daně je zejména stálá provozovna zahraniční osoby umístěná na území ČR s výjimkou zejména tzv. „službové stálé provozovny“.* Postup u zaměstnanců této stálé provozovny potom blíže uvádí Pokyn D–154.“

Z důvodu, že vznik stálé provozovny je určující pro daňovou povinnost nerezidentů ve státě zdroje, je ve všech SZDZ velmi důležitý článek vymezující vznik stálé provozovny. V tomto případě je definice v § 22 ZDP ve většině případů méně obsáhlá než definice ve smlouvách. Fakt, že úprava stálé provozovny není v ZDP podrobná, mnohdy způsobuje problémové situace. (Sojka, 2013)

Od ledna 2018 přinesla novela zákona o daních z příjmů daňovým subjektům novou možnost podat žádost o závazné posouzení zdaňování stálé provozovny. Nově mohou zahraniční subjekty požádat českého správce daně o závazné posouzení určení základu daně z činností vykonávaných právě pomocí stálé provozovny nacházející se na území ČR, což by mělo přinést právní jistotu subjektům, které využívají stálou provozovnu v rámci své činnosti. (Akont Trust Company, 2018)

4.4 Smluvní státy

Česká republika má uzavřenou SZDZ s celkem 88 státy. Jednotlivé smlouvy se v souvislosti se stálou provozovnou liší především v délce časových testů a specifikací stavby. Právě z důvodu rozdílných časových testů vznikají problémy při určování vzniku stálé provozovny.

4.4.1 Časový test u službové stálé provozovny

Dle ZDP vzniká službová stálá provozovna po 6měsících v 12měsíčním období oproti 12měsíčnímu testu, který stanovuje Modelová smlouva OECD. Časové testy v jednotlivých SZDZ se však mnohdy liší.

a) 3měsíční časový test

Nejpřísnější podmínky mají nerezidenti smluvních států Indonésie, Moldávie a Ukrajiny, kterým vznikne službová stálá provozovna v souhrnu již po 3 měsících poskytování služeb.

b) 6měsíční časový test

Dle SZDZ je nejčastějším časovým testem pro vznik službové stálé provozovny 6 měsíců v jakémkoli 12měsíčním období. Celkem se 6měsíčním časovým testem řídí 55 států z 88, se kterými má Česká republika podepsanou SZDZ.

c) 9měsíční časový test

Nerezidentům smluvních států Číny, Libanonu, Rumunska, Srbska a Černé hory a Spojených států amerických vznikne službová stálá provozovna na území České republiky po jednom nebo více obdobích přesahující v úhrnu 9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období.

Nerezidenti z Belgie a Francie se také řídí 9měsíčním testem, ale v 15měsíčním období.

d) 12měsíční časový test

Nejpřívětivější podmínky mají nerezidenti ze smluvního státu Kazachstánu, kterým vznikne provozovna až po 12 měsících.

Finsko aplikuje u služeb také časový test 12 měsíců, ale v 18měsíčním období.

e) Časový test nespecifikován

Některé státy nemají specifikovanou stálou provozovnu službovou vůbec. Patří mezi ně: Austrálie, Bělorusko, Brazílie, Indie, Itálie, Japonsko, Korejská republika, Malajsie, Německo, Nigérie, Nizozemí, Portugalsko, Řecko, Srí Lanka, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Tunis, Velká Británie.

4.4.2 Časový test u stavebně montážního projektu

Časový test pro vznik stálé provozovny vzniklé ze stavebně montážních projektů je zakotven rozdílně v ZDP a ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Ve smlouvách je test 3, 6, 9 nebo 12měsíční, zatímco v ZDP jen 6měsíční. Časové testy se při realizaci většího počtu různých projektů jednoho daňového nerezidenta, nesčítají. Každý projekt se posuzuje samostatně.

a) 3měsíční časový test

Nejméně přívětivá je smlouva s Nigérií, protože časový test pro vznik stálé provozovny je pouze 3měsíční.

b) 6měsíční časový test

Časový test pro vznik stálé provozovny 6 měsíců má ve smlouvě stanoveno celkem 29 států: Arménie, Bahrajn, Barbados, Brazílie, Estonsko, Etiopie, Filipíny, Gruzie, Hongkong, Chile, Indie, Indonésie, Jordánsko, Kolumbie, Kuvajt, Kypr, Maďarsko, Mexiko, Norsko, Nový Zéland, Pákistán, Panama, Saudská Arábie, Srí Lanka, Sýrie, Thajsko, Tunis, Venezuela, Vietnam.

Mezi tyto státy patří také Egypt, avšak pouze trvá-li tato stavba, projekt nebo dozor déle než šest měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období.

c) 9měsíční časový test

9měsíční časový test pro vznik stálé provozovny u stavebně-montážního projektu je stanoven ve smlouvách s Ázerbájdžánem, Korejskou republikou, Litvou, Lotyšskem, Maltou, Rumunskem a Řeckem.

Do této skupiny států patří také Albánie, avšak pouze trvá-li tato stavba, projekt nebo dozor déle než 9 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období začínajícím nebo končícím v příslušném kalendářním roce.

d) 12měsíční časový test

Nejčastějším časovým testem pro vznik stálé provozovny ze stavebně montážních projektů je test 12měsíční, který je zakotven ve většině smluv – celkem ve 46 z celkových 88. Tyto státy tak mají nejvýhodnější podmínky, protože jim stálá provozovna vznikne až po 12měsících jejich činnosti na území České republiky.

4.4.3 Vysoké riziko vzniku stálé provozovny

Vysoké riziko vzniku stálé provozovny mají nerezidenti z těch států, se kterými je podepsána SZDZ s nejkratším časovým testem pro vznik stálé provozovny.

U službové stálé provozovny mají nejpřísnější podmínky pro vznik stálé provozovny nerezidenti států, se kterými je uzavřena smlouva s časovým testem 3 měsíce. Jedná se o státy **Indonésii, Moldávii a Ukrajinu**.

U stavebně montážních projektů má nejpřísnější podmínky pro vznik stálé provozovny stát **Nigérie**, kterému stálá provozovna vzniká již po 3 měsících činnosti.

V tomto případě je nutné mít na paměti, že daňová správa a velká část odborné veřejnosti je názoru, že vybíráme pro daňového poplatníka nejvýhodnější variantu, to znamená, že pokud SZDZ stanoví 3měsíční časový test a ZDP stanoví 6měsíční časový test, řídíme se ZDP, který v tomto případě nabízí výhodnější podmínky. Ministerstvo financí je toho názoru, že pokud není v SZDZ stanoven delší časový test, vznikne stálá provozovna při poskytování služeb po 6 měsících vždy. Tento názor nezastávají české soudy a zahraniční daňové orgány. (Fučík, 2010)

4.4.4 Nízké riziko vzniku stálé provozovny

Nízké riziko vzniku stálé provozovny mají nerezidenti z těch států, se kterými je podepsána SZDZ s nejdelším časovým testem pro vznik stálé provozovny.

U službové stálé provozovny mají nejvýhodnější podmínky nerezidenti ze smluvního státu **Kazachstánu**, kterým vzniká stálá provozovna po 12měsících a z **Finska**, kde se aplikuje u služeb také časový test 12 měsíců, ale v 18měsíčním období.

U stavebně montážních projektů je nejvýhodnějším a zároveň nejčastějším časovým testem pro vznik stálé provozovny test 12měsíční. Tímto časovým testem se řídí 46 států, se kterými má ČR uzavřenou SZDZ.

4.4.5 Co se rozumí stálou provozovnou dle jednotlivých SZDZ

Většina smluv o zamezení dvojího zdanění definují stálou provozovnu jako: **místo vedení, závod, kancelář, továrnu, dílnu, důl, naleziště ropy (nafty) nebo plynu nebo jiné místo těžby přírodních zdrojů.**

Některé smlouvy však mimo výše zmíněné pod výraz „stálá provozovna“ zahrnují i další místa:

- a) **Farma, plantáž, sad, vinice** – obsaženo ve smlouvě s Albánií, Egyptem, Indií, Libanem, Malajsií, Rumunskem, Srí Lankou a Thajskem.
- b) **Místo prodeje** – obsaženo ve smlouvě s Bahrajnem, Indií, Jordánskem, Marokem, Pákistánem a Tádžikistánem.
- c) **Sklad ve vztahu k osobě, která vykonává činnost v oblasti skladování** – obsaženo ve smlouvě s Jordánskem, Pákistánem a Tádžikistánem.
- d) **Sklad ve vztahu k osobě poskytující skladování pro jiné** – obsaženo ve smlouvě s Bahrajnem, Marokem a Thajskem.
- e) **Sklad k dodání zboží** – obsaženo ve smlouvě s Etiopií a Ukrajinou.
- f) **Zařízení nebo stavbu používanou k výzkumu přírodních zdrojů** – obsaženo ve smlouvě se Srí Lankou, Ukrajinou, Velkou Británií a Venezuelou.
- g) **Vrtací souprava nebo loď pro průzkum či těžení přírodních zdrojů** – obsaženo ve smlouvě s USA a Venezuelou.
- h) **Bez místa vedení** – místo vedení nezahrnují pod stálou provozovnu smlouvy s Hongkongem, Gruzii a Rakouskem.

Smlouvy se liší také specifikací **dozoru stavby**. Většina smluv zahrnuje dozor na stavbě jako podmínku pro vznik stálé provozovny, v některých smlouvách to však výslovně uvedeno není. Mezi tyto smlouvy patří smlouvy s Austrálií, Brazílií, Itálií, Izraelem, Japonskem, Korejskou republikou, Maďarskem, Německem, Nizozemskem, Řeckem, Srí Lankou, Španělskem, Švédskem, Tunisem, Spojenými státy americkými a Velkou Británií.

Tabulka 1: Podmínky vzniku stálé provozovny dle jednotlivých SZDZ

Náležitosti/ Smluvní stát	Časový test služeb	Časový test stavby	Specifikace dozoru stavby	Specifikace stavby	Specifikace stálé provozovny
Albánie	6 měsíců*	9 měsíců*	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, farma, plantáž, sad, vinice
Arménie	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, místo prodeje, důl, naleziště ropy nebo plynu
Austrálie	nespecifi- kováno	12 měsíců	ne	staveniště nebo stavbu, instalační nebo montážní projekt	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, zeměd., patev. nebo lesnický majetek
Ázerbájdžán	6 měsíců*	9 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Bahrajn	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, rafinerie, místo prodeje, sklad (pro jiné)
Barbados	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Belgie	9 měsíců**	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, instalační nebo montážní projekt	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Bělorusko	nespecifi- kováno	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Bosna a Hercegovina	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Brazílie	nespecifi- kováno	6 měsíců	ne	staveniště nebo montáž nebo instalace zařízení	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Bulharsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavbu, instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Čína	9 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Dánsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Egypt	6 měsíců*	6 měsíců*	ano	staveniště nebo stavbu, montážní nebo instalační projekt, nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, farma, plantáž, zařízení a sklady užívané jako prodejní místo
Estonsko	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dohlížecí nebo poradenské činnosti	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom

Etiopie	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, místo prodeje, dílna, komerční sklad , farma, plantáž, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Filipíny	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Finsko	12 měsíců***	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Francie	9 měsíců**	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Gruzie	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Hongkong	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Chile	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Chorvatsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Indie	nespecifikováno	6 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, prodejní místo, sklad, farmu, plantáž
Indonésie	3 měsíce*	6 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor či činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Irán	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Irsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Island	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Itálie	nespecifikováno	12 měsíců	ne	Staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Izrael	6 měsíců*	12 měsíců	ne	staveniště nebo stavbu, instalační nebo montážní projekt	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Japonsko	nespecifikováno	12 měsíců	ne	Staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Jihoafrická republika	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, instalační nebo montážní projekt nebo dohlížecí činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom

Jordánsko	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, místo prodeje, sklad (ve vztahu k osobě, která uskládňuje) , důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Kanada	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Kazachstán	12 měsíců	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozorčí činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Korejská republika	nespecifikováno	9 měsíců	ne	Staveniště, stavba nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Korejská lid. dem. rep.	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Kolumbie	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozorčí činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Kuvajt	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní, konstrukční nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Kypr	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Libanon	9 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, farma, plantáž, sad, vinice , důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Lichtenštejnsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	lokální místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Litva	6 měsíců*	9 měsíců	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt, dohlížecí nebo poradenská činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Lotyšsko	6 měsíců*	9 měsíců	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt, dohlížecí nebo poradenská činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Lucembursko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Maďarsko	6 měsíců*	6 měsíců	ne	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Makedonie	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Malajsie	nespecifikováno	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž instalaci nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, farma,

					plantáž
Malta	6 měsíců*	9 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Maroko	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom, místo prodeje, sklad (poskytovaný pro jiné)
Mexiko	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Moldávie	3 měsíce*	12 měsíců	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Mongolsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Německo	nespecifikováno	12 měsíců	ne	staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Nigérie	nespecifikováno	3 měsíce	ano	staveniště, stavbu, montáž nebo instalační zařízení nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Nizozemí	nespecifikováno	12 měsíců	ne	staveniště, stavbu nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Norsko	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt, dozorčí nebo poradenská činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Nový Zéland	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Pákistán	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, sklad (ve vztahu k osobě, která uskladňuje), místo prodeje, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Panama	6 měsíců*	6 měsíců	ano	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Polsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Portugalsko	nespecifikováno	12 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Rakousko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	závod , kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Rumunsko	9 měsíců*	9 měsíců	ano	staveniště, stavba, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, plantáž, farma, sad, vinice

Rusko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Řecko	nepspecifikováno	9 měsíců	ne	stavba, montáž nebo instalace zařízení	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Saudská Arábie	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, místo těžby přírodních zdrojů
Spojené arabské emiráty	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, farma, plantáž
Singapur	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	lokální místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Slovensko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Slovinsko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Srbsko a Černá Hora	9 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	lokální místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Srí Lanka	nepspecifikováno	183 dnů	ne	staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, skladiště, důl, naftové zřídlo, lom, zem.hospod., farma, plantáž, zařiz. /stavba pro průzkum přír. bohatství
Sýrie	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště ropy nebo plynu, lom, místo prodeje
Španělsko	nepspecifikováno	12 měsíců	ne	staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Švédsko	nepspecifikováno	12 měsíců	ne	staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, lom
Švýcarsko	nepspecifikováno	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Tádžikistán	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, místo prodeje, sklad (ve vztahu k osobě, která uskladňuje) , důl, naleziště ropy nebo plynu, lom
Thajsko	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavba, montážní nebo instalační projekt nebo dohlížecí činnost	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, farma, plantáž, sklad (skladování pro jiné)
Tunis	nepspecifikováno	6 měsíců	ne	staveniště nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Turecko	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavba, montážní nebo instalační projekt	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom

				nebo dozor	
Ukrajina	3 měsíce*	12 měsíců	ano	staveniště nebo stavbu, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, zařízení pro zkoumání přír.zdrojů , důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, sklad (k dodání zboží)
Spojené státy americké	9 měsíců*	12 měsíců	ne	staveniště nebo stavbu nebo instalační projekt nebo VRTACÍ SOUPRAVA NEBO LOD' PRO PRŮZKUM ČI TĚŽENÍ PŘÍR. ZDROJŮ	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Uzbekistán	6 měsíců*	12 měsíců	ano	staveniště, stavba, montážní nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Velká Británie	nespecifikováno	12 měsíců	ne	staveniště, stavba nebo montáž	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom, zařízení nebo stavbu používanou k výzkumu přír. zdrojů
Venezuela	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, prodejní místo, VRTACÍ SOUPRAVA NEBO LOD' PRO PRŮZKUM ČI TĚŽENÍ PŘÍR. ZDROJŮ , důl, naleziště nafty nebo plynu, lom
Vietnam	6 měsíců*	6 měsíců	ano	staveniště, stavba, montáž nebo instalační projekt nebo dozor	místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna, důl, naleziště nafty nebo plynu, lom

Zdroj: Vlastní zpracování na základě analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění

*12měsíční období

**15měsíční období

***18měsíční období

4.5 Bezesmluvní státy

Česká republika dovozuje vznik stálé provozovny i u států, se kterými nebyla uzavřena mezinárodní SZDZ. V případě těchto států se řídíme vnitrostátní úpravou, tedy podmínkami vzniku stálé provozovny dle ZDP. Jak již bylo zmíněno výše, zákon o dani z příjmu upravuje stálou provozovnu v § 22 odst. 2: „*Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.*“

Největším rozdílem mezi SZDZ a ZDP je stanovený časový test, který se navíc v jednotlivých smlouvách liší, zatímco ZDP stanovuje pro vznik stálé provozovny jednotný časový test 6 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období. Všechny bezesmluvní státy tak mají stejné podmínky pro vznik stálé provozovny na území České republiky.

Existují také státy, se kterými byla podepsána smlouva o zamezení dvojího zdanění, avšak nedošlo stále k jejímu schválení, a proto s nimi má Česká republika nadále bezesmluvní vztah:

Kosovo (v legislativním procesu)

V listopadu roku 2013 byla podepsána SZDZ mezi Českou republikou a Republikou Kosovo. Tato smlouva však od té doby nebyla schválena z důvodu, že se na jejím projednání zatím nesešli společně ministr zahraničí a ministr financí, bez jejichž účasti není projednávání možné. Smlouva se tedy stále nachází v legislativním procesu. Je třeba mít na mysli, že s Kosovem máme stále bezesmluvní vztah, a tudíž může v některých případech docházet ke dvojímu zdanění. (Fučík a partneři, 2017)

Tabulka 2: Přehled předběžně dohodnutých ustanovení s Kosovem

Časový test služeb	Časový test stavby	Specifikace dozoru stavby
6 měsíců*	12 měsíců	ano

Zdroj: Vlastní zpracování

*12měsíční období

Turkmenistán (v legislativním procesu)

V březnu roku 2016 byla podepsána SZDZ mezi Českou republikou a Turkmenistánem. Mezi státy je však nadále bezesmluvní vztah z důvodu, že tato smlouva nebyla doteď schválena, nachází se v legislativním procesu. Uzavřením smlouvy by se měla daňovým poplatníkům obou států zvýšit právní jistota.

Tabulka 3: Přehled předběžně dohodnutých ustanovení s Turkmenistánem

Časový test služeb	Časový test stavby	Specifikace dozoru stavby
6 měsíců*	12 měsíců	ano

Zdroj: Vlastní zpracování

*12měsíční období

5 Závěr

Otázka vzniku stálé provozovny je předmětem mnoha sporů. Prvním problémem je odlišná definice pojmu „stálá provozovna“ v Modelové smlouvě OECD a v Zákoně o dani z příjmů. Pokud tyto dva pojmy porovnáme, dojdeme k závěru, že OECD Modelová smlouva klade podmínku k trvalosti místa k výkonu činnosti, zatímco zákon nikoliv.

Další problémem jsou časové testy, kterými je podroben vznik službové stálé provozovny a stavebně montážní projektu. Časové testy jsou stanoveny rozdílně v ZDP v příslušných SZDZ. Modelová smlouva a mnohé SZDZ uvádí, že stálá provozovna u staveniště nebo stavebního nebo instalačního projektu vznikne, pokud trvá déle než 12 měsíců. ZDP v §22 odst. 2 v této souvislosti ovšem říká, že stálá provozovna vznikne již po 6měsících v jakémkoliv období 12kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Otázkou je, jakým právním předpisem je potřeba se řídit. Vzhledem k tomu, že dle čl. 10 Ústavy ČR a §37 zákona o daních z příjmů má mezinárodní smlouva přednost před vnitrostátní úpravou, měli bychom se řídit 12měsíčním testem. Toho názoru však není odborná veřejnost a daňová správa, kteří jsou toho názoru, že se smlouva použije pouze v případě, kdy určuje delší časový test než zákon z toho důvodu, že smlouva nemůže postavení poplatníka zhoršit. Tohle však není nikde výslovně ukotveno, a navíc to vylučuje samotný zákon: „*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika, nestanoví jinak.*“ A v tomto případě SZDZ stanoví jinak, proto se musíme řídit smlouvou, nikoli zákonem. Tento spor řešil v roce 2009 Nejvyšší správní soud, kdy došel k závěru, že vnitrostátní úprava má v tomto případě pouze subsidiární povahu.

Bezesmluvní státy, tedy státy, se kterými nebyla podepsána smlouva o zamezení dvojího zdanění, mají podmínky vzniku stálé provozovny z pohledu časového testu stejné, na rozdíl od jednotlivých smluv, kde se časové lhůty liší. Platí pro ně jednotný časový test 6 měsíců v jakémkoliv 12měsíčním období.

Problém nastává i v okamžiku, kdy smlouva stanoví pro daňového poplatníka přísnější podmínky než zákon. Např. v případě službové stálé provozovny vzniká dle smlouvy některým smluvním státům stálá provozovna již po 3 měsících poskytování

služeb, zatímco zákon stanoví tuto lhůtu 6měsíční, tudíž nabízí výhodnější podmínky. V tomto případě bychom se ale s ohledem na Ústavu opět měli řídit smlouvou. Toho názoru ovšem není daňová správa a velká část odborné veřejnosti, která se domnívá, že smlouva nemůže občanům přímo ukládat povinnosti, pokud nejsou současně zahrnuty v zákoně. Samotný zákon ale říká: „*Ustanovení zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva nestanoví jinak.*“ A v tomto případě smlouva stanoví jinak než zákon. Dále je potřeba se řídit tím, že vyhlášená a ratifikovaná smlouva se stává součástí právního řádu ČR a tudíž je povinné se jejími ustanoveními řídit. Soud v Plzni a Městský soud v Praze řešil právě situaci neexistence časového testu u službové stálé provozovny ve smlouvě. Mohlo by se zdát, že díky tomu je potřeba řídit se zákonem, ale vzhledem k tomu, že smlouva má svoji vlastní definici pojmu stálé provozovny, není možné vycházet z definice ZDP.

Z důvodu, že službová stálá provozovna není definovaná ve všech smlouvách o zamezení dvojího zdanění, dochází ke sporům, kdy není jasné, zda stálá provozovna vznikne či ne. V případě, kdy existuje SZDZ, kde ovšem chybí specifikace službové stálé provozovny, může se stát z důvodu nadřazenosti smlouvy před zákonem, že stálá provozovna nevznikne. Opačného názoru je ustanovení v pokynu D-154 a Generální finanční ředitelství, podle kterých je potřeba se řídit zákonem, tedy že stálá provozovna vznikne vždy po 6měsících.

Spory vznikají také v oblasti zdanění stálé provozovny. Dle pokynu Ministerstva financí č. D-154 a č. D-300 vzniká stálá provozovna, která je podrobena časovému testu, již v okamžiku zahájení činnosti, nikoliv až po uplynutí lhůty stanovené časovým testem. Problém ale nastává v případě, kdy společnost předem neumí stanovit délku trvání činnosti. Pokud však společnost zjistí až po uplynutí časového testu, že jí vznikla stálá provozovna, porušila dle Ministerstva financí povinnost dle § 33 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ohlásit správci daně vznik stálé provozovny a zaregistrovat se k dani z příjmů. Tento názor daňové správy však neobstál ani v soudním sporu v Plzni v roce 2000 v rozhodnutí sp. zn. 30 Ca 97/99. Daňová správa si ovšem nadále stojí za svým názorem.

Povědomí o stálé provozovně je mezi daňovou veřejností velmi malé a nevhodně je stálá provozovna zaměňována něčím hmotným. V praxi tedy může docházet k tomu, že experti na danou problematiku mají jiný názor při posuzování vzniku stálé provozovny než správce daně. Stálou provozovnu je potřeba vnímat jako virtuální pojem ke zdanění zisku na území, kde je poplatník daňovým nerezidentem a je mu umožněno využít výhody SZDZ, díky které je zabráněno dvojímu zdanění.

Na problematiku vzniku stálé provozovny pohlíží jinak Modelové smlouvy OECD, jinak zákon o daních z příjmů, pokyn Ministerstva financí č. D-22 a jinak daňová správa a odborná veřejnost. Z toho důvodu dochází k častým sporům. Je potřeba se orientovat v zákonech, smlouvách, pokynech a různých zprávách. Pravidla vzniku stálé provozovny jsou tak v současné době nesystematická, nejednotná a nepřehledná.

6 Seznam použitých zdrojů

SOJKA, Vlastimil, 2013. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

SOJKA, Vlastimil, 2008. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2008, Daňová řada. ISBN 978 -80-7357-354-6.

SKALICKÁ, Hana, 2016. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. Otázky a odpovědi z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-400-3.

SKALICKÁ, Hana, 2010. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 100 otázek & odpovědí z praxe (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-484-0.

RYLOVÁ, Zuzana, 2012. *Mezinárodní dvojí zdanění*, 4., aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.

MILLER, Angharad a Lynne OATS. *Principles of international taxation*. 3rd ed. Haywards Heath, West, Sussex: Bloomsbury Professional, 2012. ISBN 978-18-4766-879-0.

Daně a právo v praxi, 2005. *Daně a právo v praxi: měsíčník informací z oblasti daní, práva a financí*. 1996-. Praha: Adore. ISSN 1211-7293.

Zákon o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů).

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (2015).

Pokyn MF ČR D-300, pokyn k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Úplné znění Ústavního zákona České národní rady č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky; Úplné znění Usnesení České národní rady č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky; Úplné znění zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny; některé další související právní předpisy. Vydání: dvanácté. Praha: Armex Publishing, 2017. Edice kapesních zákonů. ISBN 978-80-87451-46-5.

Rozhodnutí NSS, 2007. Rozsudek č.j. 9 AFS 85/2007 [online]. Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0055_9Afs_0700076A_prevedeno.pdf

Rozsudek NSS, 2010. Rozsudek č.j. 9Afs 66/2010-189 [online]. Dostupné z WWW: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0066_9Afs_100_20110202092708_prevedeno.pdf

Fučík a partneři, 2010. *Stálá provozovna – definice, vznik, zdanění – 2. díl* [online]. Dostupné z WWW: <http://www.fucik.cz/publikace/stala-provozovna-definice-vznik-zdaneni-2-dil/>

Fučík a partneři, 2017. *Novinky ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění – 2. část* [online]. Dostupné z WWW: <http://www.fucik.cz/publikace/novinky-ve-smlouvach-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-2-cast/>

Bisnode, 2018. *Loni vzniklo 32 187 firem, nejvíc od roku 2007* [online]. Dostupné z WWW: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/loni-vzniklo-32-187-firem-nejvic-od-roku-2007/>

Akont Trust Company, 2018. *Aktualizovaná verze modelové Smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění 2017* [online]. Dostupné z WWW: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_2240-aktualizovana-verze-modelove-smlouvy-oecd-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-2017

Akont Trust Company, 2018. *Nová možnost závazných posouzení zdaňování pro stálé provozovny* [online]. Dostupné z WWW: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_2241-nova-moznost-zavaznych-posouzeni-zdanovani-pro-stale-provozovny

7 Přílohy

Tabulka 4: Přehled platných SZDZ ČR k 22. 10. 2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)
Albánie	10. 09. 1996	270/1996 Sb.	Lucembursko	31. 07. 2014	51/2014 Sb.m.s.
Arménie	15. 07. 2009	86/2009 Sb.m.s.	Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.
Austrálie	21. 11. 1995	5/1996 Sb.	Makedonie	17. 06. 2002	88/2002 Sb.m.s.
Ázerbájdžán	16. 06. 2006	74/2006 Sb.m.s.	Malajsie	09. 03. 1998	71/1998 Sb.
Bahrajn	10. 04. 2012	59/2012 Sb.m.s.	Malta	06. 06. 1997	164/1997 Sb.
Barbados	06. 06. 2012	69/2012 Sb.m.s.	Maroko	18. 07. 2006	83/2006 Sb.m.s.
Belgie	24. 07. 2000	95/2000 Sb.m.s.	Mexiko	27. 12. 2002	7/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15. 01. 1998	58/2010 Sb.m.s.	Moldávie	26. 04. 2000	88/2000 Sb.m.s.
Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.	Mongolsko	22. 06. 1998	18/1999 Sb.
Bulharsko	02. 07. 1999	203/1999 Sb.	Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.
Čína	04. 05. 2011	65/2011 Sb.m.s.	Nigérie	02. 12. 1990	339/1991 Sb.
Dánsko	27. 12. 2012	14/2013 Sb.m.s.	Nizozemí	05. 11. 1974	138/1974 Sb.
Egypt	04. 10. 1995	283/1995 Sb.	Norsko	09. 09. 2005	121/2005 Sb.m.s.
Estonsko	26. 05. 1995	184/1995 Sb.	Nový Zéland	29. 08. 2008	75/2008 Sb.m.s.

Etiopie	30. 05. 2008	54/2008 Sb.m.s.	Pákistán	30. 10. 2015	58/2015 Sb.m.s.
Filipíny	23. 09. 2003	132/2003 Sb.m.s.	Panama	25. 02. 2013	91/2013 Sb.m.s.
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	Polsko	11. 06. 2012	102/2012 Sb.m.s.
Francie	01. 07. 2005	79/2005 Sb.m.s.	Portugalsko	01. 10. 1997	275/1997 Sb.
Gruzie	04. 05. 2007	40/2007 Sb.m.s.	Rakousko	22. 03. 2007	31/2007 Sb.m.s.
Hongkong	24. 01. 2012	49/2012 Sb.m.s.	Rumunsko	11. 08. 1994	180/1994 Sb.
Chile	21. 12. 2016	5/2017 Sb.m.s.	Rusko	18. 07. 1997	278/1997 Sb.
Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb.m.s.	Řecko	23. 05. 1989	98/1989 Sb.
Indie	27. 09. 1999	301/1999 Sb.	Saudská Arábie	01. 05. 2013	42/2013 Sb.m.s.
Indonésie	26. 01. 1996	67/1996 Sb.	Spojené arabské emiráty	09. 08. 1997	276/1997 Sb.
Irán	04. 08. 2016	47/2016 Sb.m.s.	Singapur	21. 08. 1998	224/1998 Sb.
Irsko	24. 04. 1996	163/1996 Sb.	Slovensko	14. 07. 2003	100/2003 Sb.m.s.
Island	28. 12. 2000	11/2001 Sb.m.s.	Slovinsko	28. 04. 1998	214/1998 Sb.
Itálie	26. 06. 1984	17/1985 Sb.	Srbsko a Černá Hora	27. 06. 2005	88/2005 Sb.m.s.
Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.	Srí Lanka	19. 06. 1979	132/1979 Sb.
Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.	Sýrie	12. 11. 2009	115/2009 Sb.m.s.
Jihoafrická republika	03. 12. 1997	7/1998 Sb.	Španělsko	05. 06. 1981	23/1982 Sb.
Jordánsko	07. 11. 2007	88/2007 Sb.m.s.	Švédsko	08. 10. 1980	9/1981 Sb.

Kanada	28. 05. 2002	83/2002 Sb.m.s.	Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.
Kazachstán	29. 10. 1999	3/2000 Sb.m.s.	Tádžikistán	19. 10. 2007	89/2007 Sb.m.s.
Korejská republika	03. 03. 1995	124/1995 Sb.	Thajsko	14. 08. 1995	229/1995 Sb.
Korejská lidově demokratická rep.	07. 12. 2005	3/2006 Sb.m.s.	Tunis	25. 10. 1991	419/1992
Kolumbie	06. 05. 2015	39/2015 Sb.m.s.	Turecko	16. 12. 2003	19/2004 Sb.m.s.
Kuvajt	03. 03. 2004	48/2004 Sb.m.s.	Ukrajina	20. 04. 1999	103/1999 Sb.
Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb.m.s.	Spojené státy americké	23. 12. 1993	32/1994 Sb.
Libanon	24. 01. 2000	30/2000 Sb.m.s.	Uzbekistán	15. 01. 2001	28/2001 Sb.m.s.
Lichtenštejnsko	22. 12. 2015	8/2016 Sb.m.s.	Velká Británie	20. 12. 1991	89/1992 Sb.
Litva	08. 08. 1995	230/1995 Sb.	Venezuela	12. 11. 1997	6/1998 Sb.
Lotyšsko	22. 05. 1995	170/1995 Sb.	Vietnam	03. 02. 1998	108/1998 Sb.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-7201.html>