



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ STÁLÉ PROVOZOVNY SLOVENSKÉHO DAŇOVÉHO REZIDENTA V ČESKÉ REPUBLICCE

TAXATION OF INCOMES OF SLOVAK TAX RESIDENT PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE CZECH
REPUBLIC

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Chvátalová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Michaela Chvátalová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2017/18

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

Zdanění příjmů stálé provozovny slovenského daňového rezidenta v České republice

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy řešení

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

- analýza související právní úpravy a relevantní judikatury
- identifikace problematických aspektů ve zdaňování příjmů stálé provozovny na území ČR
- identifikace a systematizace povinností váznoucích ke stálé provozovně

Návrhy a doporučení

- návrhy a doporučení týkající se zdaňování příjmů a dalších povinností ve vztahu ke stálé provozovně
- modelové případy a jejich řešení z pohledu účetnictví a daní

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem závěrečné práce je identifikovat a systematizovat povinnosti vyplývající z účetních a daňových předpisů pro stálou provozovnu rezidenta Slovenské republiky v České republice a navrhnout kroky vedoucí k daňové optimalizaci a eliminaci daňových rizik.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017. 2., aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 : Full Version [online]. Paříž: OECD Publishing, 2015 [cit. 2017-12-09]. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.

SKALICKÁ, Hana. Mezinárodní daňové vztahy. 3., aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-400-3.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

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

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

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá zdaňováním příjmů stálé provozovny slovenského daňového rezidenta v České republice. Na základě analyzování českých účetních a daňových předpisů jsou vymezeny povinnosti týkající se stálé provozovny. Získaná data z analýzy slouží k určení způsobu vedení účetnictví, převodu účetních dat, výpočtu daňové povinnosti a její optimalizaci.

Abstract

The master's thesis deals with the taxation of incomes of a Slovak tax resident permanent establishment in the Czech Republic. The obligations relating to the permanent establishment are defined based on the analysis of Czech accounting and tax regulations. The data obtained from the analysis serve to determine the approach to accounting management, the transfer of accounting data, the calculation of the tax liability and its optimization.

Klíčová slova

stálá provozovna, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmů právnických osob, daňový rezident, účetnictví

Keywords

permanent establishment, tax conventions for the avoidance of double taxation, corporation tax, tax resident, accountancy

Bibliografická citace

CHVÁTALOVÁ, M. *Zdanění příjmů stálé provozovny slovenského daňového rezidenta v České republice*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 81 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D..

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 20. května 2018

.....

podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu své diplomové práce doc. Ing. Mgr. Karlovi Brychtovi, Ph.D. za cenné a věcné rady a ochotu, kterou mi během zpracování diplomové práce věnoval. Také bych ráda poděkovala rodině a blízkým osobám za podporu.

OBSAH

ÚVOD.....	10
VYMEZENÍ CÍLE.....	11
METODIKA PRÁCE	11
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	12
1.1 Mezinárodní dvojí zdanění.....	12
1.2 Poplatník daně.....	14
1.2.1 Daňový rezident.....	14
1.2.2 Daňový nerezident	15
1.3 Stálá provozovna.....	16
1.4 Plátce daně	20
1.5 Zdroj příjmů	20
2 ANALYTICKÁ ČÁST	21
2.1 Vznik stálé provozovny.....	21
2.2 Registrace k dani z příjmů.....	22
2.3 Založení odštěpného závodu.....	23
2.4 Povinnost vést účetnictví.....	24
2.5 Převod dat v účetnictví.....	30
2.6 Metodika stanovení základu daně	33
2.6.1 Předmět daně z příjmů PO	33
2.6.2 Osvobozené příjmy	33
2.6.3 Zdaňovací období	33
2.7 Stanovení základu daně.....	34
2.8 Výpočet daňové povinnosti.....	38
2.9 Přiznání k dani z příjmů právnických osob.....	40
2.10 Platební povinnosti.....	42

2.10.1	Placení daně z příjmů.....	42
2.10.2	Zálohy na daň.....	42
2.11	Zánik stálé provozovny	43
2.11.1	Zrušení registrace k dani	43
2.11.2	Uzavření účetnictví	43
2.11.3	Daňové přiznání	44
2.12	Další povinnosti spojené s činností podniku.....	45
2.12.1	Dlouhodobý majetek a jeho odpisování.....	45
2.12.2	Zaměstnanci	47
2.12.3	Daň z přidané hodnoty	51
3	NÁVRHY A DOPORUČENÍ.....	55
3.1	Společnost BCD, s.r.o., odštěpný závod	55
3.1.1	Vznik podnikatelské činnosti.....	56
3.1.2	Registrace k daním.....	56
3.2	Účetnictví	57
3.2.1	Zahajovací rozvaha a hlavní kniha	57
3.2.2	Převodový můstek pro účetnictví	59
3.3	Stanovení základu daně a výpočet daňové povinnosti.....	62
3.4	Podání daňového přiznání, platební a další povinnosti.....	67
3.5	Rizika spojená se zdaňováním stálé provozovny.....	68
3.6	Zaměstnanci	68
	ZÁVĚR	73
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	75
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	79
	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	80
	SEZNAM POUŽITÝCH PŘÍLOH	81

ÚVOD

Evropské uskupení několika států je nazváno Evropská unie a jeho součástí je 28 členských států, Lichtenštejnsko, Island, Norsko a Švýcarsko. V rámci Evropské unie a 4 dalších zmíněných zemí je zaveden Evropský jednotný trh, který je bez vnitřních hranic, což znamená, že je založen na 4 základních svobodách Evropské unie - volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu. S volným pohybem zboží, osob, služeb a kapitálu se rozmnožuje podnikání, výdělečná činnost a získávání příjmů v zahraničí a s tím je spojená i otázka, kde budou tyto příjmy zdaněny. [1].

Každý stát by chtěl zdanit příjmy, aby získal finance do státního rozpočtu, a proto by mohlo docházet k mezinárodnímu dvojímu zdanění. Dvojí zdanění příjmů brání rozvoji mezinárodně-ekonomických vztahů, a proto, aby nedocházelo k mezinárodnímu dvojímu zdanění příjmů a byl podpořen rozvoj vztahů mezi státy, jsou uzavírány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které spolu se zákonem o daních z příjmů určují, kde bude příjem zdaněn, jakým způsobem, jakou sazbou a v jaké výši. Z těchto důvodů se také určuje, kdo je rezidentem a kdo nerezidentem státu, který stát je státem rezidenství a který je státem zdroje.

Diplomová práce se zabývá zdaňováním příjmů právnických osob konkrétně stálých provozoven slovenských daňových rezidentů v České republice. Zpracováním tohoto tématu je zároveň pomáháno firmě BCD, s.r.o., odštěpný závod s řešením otázky zdanění jejích příjmů.

V první části závěrečné práce jsou vysvětleny základní pojmy a vztahy týkající se stálé provozovny a mezinárodního zdanění. V druhé části jsou na základě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, zákona o dani z příjmů a dalších právních předpisů identifikovány kroky od vzniku a registrace stálé provozovny, průběhu činnosti, přes stanovení základu daně, výpočtu daně, odvedení daně, až po zánik stálé provozovny. Závěr práce je zaměřen na aplikaci dvou předchozích částí, kde je navržen převod účetních dat a je provedeno zdanění příjmů a výpočet daně z příjmů subjektu BCD, s.r.o., odštěpný závod.

VYMEZENÍ CÍLE

Cílem závěrečné práce je identifikování a systematizování povinností stálé provozovny daňového rezidenta Slovenské republiky v České republice. Povinnosti vyplývají z tuzemských účetních a daňových předpisů týkajících se stálé provozovny. Dílčím cílem je na základě stanovených povinností stálé provozovny navrhnout kroky vedoucí k daňové optimalizaci a eliminaci daňových rizik. Vytvořený systematický návod je aplikován při zdaňování příjmů konkrétní stálé provozovny BCD, s.r.o., odštěpný závod.

METODIKA PRÁCE

Pro zpracování diplomové práce jsou použity metody abstrakce, analýza, syntéza, a dedukce.

Pomocí metody abstrakce jsou v teoretické části odděleny nepodstatné informace od podstatných pro zjištění vlastností a vztahů jednotlivých pojmů v oblasti mezinárodního práva a tuzemských daňových předpisů. Metodou analýzy jsou v analytické části rozebírány fáze procesu vzniku a zdaňování stálé provozovny. Analýza byla převážně provedena na základě zákona o dani z příjmů, zákona o účetnictví a dalších právních úprav navazujících na předchozí zákony. Fáze procesu stálé provozovny jsou podrobněji rozebrány a systematicky uspořádány. Získané informace metodou analýzy jsou v návrhové části spojovány metodou syntézy v celek a aplikovány při řešení zdanění vybrané stálé provozovny. Metodou dedukce je postupováno při celé závěrečné práci, kdy od obecných poznatků je přecházeno ke konkrétnějším závěrům [2].

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

Pro pochopení řešeného tématu je potřeba teoretických poznatků, v rámci kterých jsou vymezeny a vysvětleny pojmy spojované se zdaňováním příjmů stálé provozovny. Zdaňování příjmů stálé provozovny je řešeno mezinárodně, proto je jako první vysvětleno mezinárodní zdanění. Dále jsou definováni účastníci mezinárodního zdanění a také pojem stálá provozovna.

1.1 Mezinárodní dvojí zdanění

Za dvojí zdanění jsou považované situace, kdy je jeden předmět daně podroben dvojnásobnému nebo vícenásobnému zdanění stejným nebo podobným typem daně. Naopak se tím nepovažuje situace, kdy je jedna transakce zatížena dvěma různými typy daní. Dvojí zdanění může být vnitrostátní a mezinárodní. Vnitrostátní dvojí zdanění je úmyslem zákonodárců a mívá ekonomické nebo fiskální důvody. Opačně je to u mezinárodního dvojího zdanění, kdy většinou není úmyslem zákonodárců, ale je dáno kolizí dvou nebo více daňově-právních systémů států. Příčinami mezinárodního dvojího zdanění jsou dvě situace, kdy na jednoho poplatníka se ve více státech pohlíží jako na daňového rezidenta nebo když ve státě zdroje je poplatník daňovým nerezidentem a příjmy jsou zdaněny v tomto státě, ale stát rezidenta nezohledňuje toto zdanění vůbec nebo jen omezeně [3].

Dvojím zdaněním dochází k nadměrnému zatížení příjmů daní a to nepodporuje rozvoje mezinárodně-ekonomických vztahů. K odstranění a omezení dvojího zdanění jsou uzavírány mezi státy smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (dále „SZDZ“) a v legislativách jednotlivých států jsou stanovena opatření. SZDZ nezamezuje úplně dvojitmu zdanění, ale ve většině případů k tomu tak dochází nebo dochází ke zmírnění dvojího zdanění. Pokud nejsou stanovena opatření a uzavřeny SZDZ mezi státy, dochází většinou při příjmech ze zdrojů ve více státech k dvojitmu zdanění příjmů [3; 6].

SZDZ jsou sjednávány podle dvou modelových smluv:

- Prvním modelem je model Organizace pro Hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále „OECD“), kdy uzavírání SZDZ se zakládá na Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále „modelová smlouva OECD“), která byla přijata v roce 1963 a naposledy byla aktualizovaná v roce 2017. Modelovou smlouvu OECD používají vyspělé státy k uzavírání SZDZ a poplatníkovi příjmů je ponecháváno právo zdanit příjem ve státě, kde je rezidentem.
- Druhým modelem je model Organizace spojených národů (dále „OSN“), kdy na základě vzorové smlouvy OSN jsou uzavírány SZDZ mezi vyspělými a rozvojovými státy. Právo zdanit příjmy poplatníka se ponechává rozvojovým zemím [7].

Česká republika i Slovensko jsou členové OECD a na základě modelové smlouvy OECD byla 26. března 2002 podepsána Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku (dále „SZDZ se Slovenskem“) a 14. července 2003 vstoupila v platnost [8].

1.2 Poplatník daně

Poplatníkem daně je osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou zatíženy daní a má daňovou povinnost vůči státu. Na základě toho musí právnická osoba jako poplatník daně podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob [3; 5].

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“) klasifikuje poplatníky daně jako daňové rezidenty nebo daňové nerezidenty, od čehož se následně odvíjí i rozsah daňové povinnosti poplatníka [5].

1.2.1 Daňový rezident

Daňový rezident je poplatník daně, který má v určitém státě neomezenou daňovou povinnost, což znamená, že v tomto státě má povinnost přiznat a podrobit dani celosvětové příjmy - jsou to příjmy z tohoto daného státu a také příjmy ze zahraničí [3; 5].

Daňový rezident PO podle ZDP

Poplatník daně z příjmů právnických osob je taxativně definován v § 17 odst. 2 ZDP:

„a) právnická osoba,

b) organizační složka státu,

c) podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,

d) podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,

e) fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,

f) svěřenský fond podle občanského zákoníku,

g) jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem,

h) fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu“ [4].

Poplatník daně z příjmů podle § 17 odst. 1 ZPD je daňovým rezidentem České republiky, pokud má v České republice své sídlo nebo místo svého vedení, a má daňovou povinnost vztahující se na příjmy ze zdrojů z České republiky i ze zahraničí [4].

Místo vedení je vymezeno ve sdělení Ministerstva financí č. j. 251/122 867/2000. Je to místo, kde je zásadně rozhodováno o průmyslové a obchodní činnosti podniku. Na základě určení místa vedení se vytváří vztah mezi subjektem a státem, kde se nachází místo vedení podniku. Zavedení pojmu místo vedení je nástrojem správců daně pro snižování a odhalování daňových úniků [9].

Daňový rezident PO podle SZDZ

Ve SZDZ mezi různými státy je podobný postup pro určení daňového rezidenta. Určení daňového rezidenta podle SZDZ má přednost před ustanovením v § 17 ZDP [3].

Modelová smlouva OECD označuje v článku 4 odst. 3 za rezidenta právnickou osobu pouze v tom státě, ve kterém je místo skutečného vedení [6].

1.2.2 Daňový nerezident

Poplatník daně, který nemá na území ČR své sídlo nebo to stanoví SZDZ, je nazýván daňový nerezident a má omezenou daňovou povinnost vůči určitému státu. Tento pojem používají státy, které mají mezi sebou uzavřenou SZDZ, a proto daňová povinnost daňového nerezidenta se vztahuje na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu a majetek, který se v tom státě nachází. Bez SZDZ by poplatník byl rezidentem obou států a docházelo by ke dvojímu zdanění příjmů [3; 4].

1.3 Stálá provozovna

Mnoho právnických osob rozšiřuje své podnikání i v zahraničí, kde mají statut nerezident daného státu, a musí řešit otázku, kde budou danit své příjmy z podnikání. Každý stát se snaží, aby příjmy byly daněny na jeho území. Ovšem pro nerezidenty jiného státu, kteří mají v tomto státě stálou provozovnu, platí pravidlo, že daní příjmy v tomto státě prostřednictvím daňového přiznání. O tom také pojednává čl. 7 v modelové smlouvě OECD, který určuje, že zisky podniku jednoho smluvního státu jsou zdaněny ve druhém smluvním státě, kde je stálá provozovna, jako kdyby stálá provozovna byla samostatný subjekt nezávislý na podniku. Zisky stálé provozovny se daní v rozsahu, v jakém jich stálá provozovna dosáhla [3; 6].

V tuzemské právní úpravě v ZDP je stálá provozovna definována v § 22 odst. 2 jako místo, kde je vykonávána činnost poplatníka, který je daňovým nerezidentem na území České republiky podle § 17 odst. 4 ZDP. Tímto místem je například „*dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště*“. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů nebo místo poskytování služeb a nezávislých činností se stává stálou provozovnou po době trvání delší jak 6 měsíců v období 12 kalendářních měsíců [4].

V modelové smlouvě OECD je pojem stálá provozovna více regulován než v ZDP, kde je širší pole možností pro to, co je zahrnováno pod pojmem stálá provozovna. Ve článku 5 modelové smlouvy OECD je stálou provozovnou označováno „*trvalé místo nebo zařízení k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“. Stálá provozovna dle definice v modelové smlouvě OECD musí splňovat 3 znaky:

- mít místo pro podnikání,
- místo pro podnikání musí být stálé a ne nahodilé,
- prostřednictvím místa pro podnikání musí být činnost vykonávána [3; 6; 7].

Dle pokynu GFR č. D-6, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. v § 22 odst. 10 je vymezená stálost místa pro podnikání,

za které není možné považovat prodej v rámci veletrhu, prodejní výstava nebo jednorázové akce podobného typu [20].

Stálou provozovnou se ve čl. 5 odst. 2 a 3 modelové smlouvy OECD konkrétně označuje:

- místo vedení části podniku,
- pobočka,
- kancelář,
- továrna,
- dílna,
- důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje,
- staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor, pokud trvá déle než 12 měsíců [6].

Naopak dle čl. 5 odst. 4 a 6 modelové smlouvy OECD za stálou provozovnu nelze označit:

- zařízení využívané pouze pro uskladnění, vystavení nebo dodání zboží,
- zásobu zboží, která se udržuje pouze pro uskladnění, vystavení nebo dodání,
- zásobu zboží, která se udržuje pouze pro zpracování jiným podnikem,
- místo, které se udržuje pouze pro nákup zboží nebo shromažďování informací pro podnik,
- místo, které se udržuje pouze pro vykonávání jiné přípravné nebo pomocné činnosti,
- místo, které se udržuje pouze pro vykovávání kombinace předchozích možností, jejichž činnost je přípravná nebo pomocná,
- činnost makléřů, generálních komisionářů nebo jiných nezávislých zástupců, pokud jednají samostatně v rámci své činnosti [6].

SZDZ se Slovenskem přijímá vymezení, co se považuje a co se nepovažuje za stálou provozovnu podle modelové smlouvy OECD. Nevynechává žádný bod modelové smlouvy v čl. 5, ale pouze doplňuje čl. 5 odst. 3 o další označení stálé provozovny:

- poskytování služeb podnikem jednoho státu, pomocí zaměstnanců nebo pomocí najatých pracovníků, pokud jsou služby poskytovány v součtu víc jak 6 měsíců během dvanáctiměsíčního období [8].

ZDP § 22 odst. 2 označuje za stálou provozovnu místo poplatníka daně, který je podle § 17 odst. 4 ZDP nerezidentem České republiky, „*např. dílnu, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště) a staveniště*“. Pro staveniště, místo, kde jsou prováděny stavebně montážní projekty, a pro poskytování činností a služeb v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 vzniká stálá provozovna na základě časového testu trvání po dobu 6 měsíců v období 12 měsíců, které na sebe navazují [4].

Vznik stálé provozovny je velmi často spojen se stavební a montážní činností, protože při těchto činnostech není výhodné zřizovat novou firmu. Stálá provozovna vzniká až po uplynutí časového testu, aby byla splněna podmínka trvalého místa [3].

Nejvíce sporů přináší určování vzniku a výše příjmů stálé provozovny při poskytování služeb. Jak ve SZDZ se Slovenskem, tak i v ZDP je stanovený časový test a to poskytování služeb v součtu po dobu víc jak 6 měsíců během dvanáctiměsíčního období. Většinou je jedno, jestli služby jsou poskytovány pro jednoho zákazníka nebo postupně pro více zákazníků, aby byl splněn časový test, ale ve vybraných státech vznikne stálá provozovna, pokud splní časový test u stejného nebo souvisejícího projektu [3].

Pojem stálá provozovna bývá velmi často zaměňován s pojmy odštěpný závod, pobočka, organizační složka a provozovna. Každý pojem je možné označovat zvlášť, ale je možné, že nastane kombinace těchto označení pro část zahraničního subjektu.

Stálá provozovna vzniká na základě činnosti daňového rezidenta, který se ve státě zdroje registruje k dani z příjmů. Nejedná se o právní formu a nezapisuje se v obchodním rejstříku.

Část zahraničního podniku na území České republiky je označován jako pobočka (před 1. lednem 2014 se používal pojem organizační složka). Pokud je pobočka

registrovaná v obchodním rejstříku, označuje se jako odštěpný závod a je povinna hradit daň z příjmů.

Pojem provozovna je spojen se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a v § 4 odst. 1 písm. j) označuje stálé místo, kde osoba povinná k dani uskutečňuje dodání zboží nebo poskytování služeb a má pro to dostatečné personální a technické zdroje [3; 10; 11].

Pokud firma trvale přestane dosahovat příjmů skrze stálou provozovnu, tak stálá provozovna přestává existovat. Nejedná se o dočasné přerušení činnosti firmy, ale o případy, kdy je místo pro podnikání v likvidaci nebo jsou zastaveny všechny činnosti v místě stálé provozovny [3].

V čl. 23 odst. 3 SZDZ se Slovenskem je popisována zásada rovného nakládání při zdanění stálé provozovny, která se nachází na území jiného státu, než se nachází podnik. Zdanění stálé provozovny, která se nachází na území druhého státu než podnik, nesmí být nevýhodnější oproti zdaňování podniků, které vykonávají stejnou činnost v tomto druhém státu. Ale tato zásada nezavazuje druhý stát, ve kterém je stálá provozovna, aby rezidentovi v prvním státě byly poskytovány osobní úlevy, slevy a snížení daně z osobních důvodů nebo rodinných závazků, které jsou přiznávány rezidentům druhého státu [8].

1.4 Plátce daně

Plátce daně je osoba, která je zodpovědná za daňovou povinnost poplatníka daně a pod vlastní majetkovou odpovědností je povinna daň vypočítat, srazit, vybrat a odvést správci daně [3; 5].

V ZDP je plátce definován v § 38c jako „poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, který je plátcem:

- a) příjmu ze závislé činnosti,
- b) příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo
- c) příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně“ [4].

Plátcem daně může být také poplatník uvedený v § 17 odst. 4, který má stálou provozovnu na území České republiky nebo po dobu delší než 183 dní zaměstnává své zaměstnance na území České republiky [4].

1.5 Zdroj příjmů

Daňoví rezidenti určitého státu zahrnují celosvětové příjmy, pokud nejde o vyloučení předmětu daně a osvobození od zdanění, do jejich tuzemského přiznání a proto nemusí řešit zdroj příjmů. U daňových nerezidentů je potřeba podle § 22 ZDP určit příjmy, které mají zdroj příjmů v ČR, a na základě toho budou zdaňovány v ČR, která bude státem zdroje příjmů. Pokud poplatník je nerezidentem ČR a ČR má právo zdanit příjmy, ale příjmy nejsou zahrnuty ve výčtu tuzemského ZDP v § 22, tak ČR příjmy nezdaňuje [3].

2 ANALYTICKÁ ČÁST

Stálá provozovna na území ČR je povinná se řídit zákonnými úpravami ČR a na tomto území budou její příjmy podrobeny dani z příjmů podle ZDP. V této části jsou analyzovány české právní předpisy týkající se povinností právnických osob, kterým vznikla stálá provozovna. Poznatky jsou rozděleny a popisovány v jednotlivých etapách podniku.

2.1 Vznik stálé provozovny

Vznik stálé provozovny se řídí ustanoveními v SZDZ a ZDP. Je potřeba dodržet základní podmínky, kterými jsou místo pro podnikání, stálost místa a prostřednictvím místa pro podnikání musí být daná činnost vykonávána. U poskytování služeb je také vznik spojen s časovým testem.

Stanovení faktu, že vznikla stálá provozovna, není vždy určité. Na základě minulých sporů o vzniku stálé provozovny je k této problematice možné využít judikatury.

Rozhodnutí ze dne 19. 3. 2003 pod spisovou značkou 30 Ca 313/2000-83 se vyjadřuje k činnosti zahraničních pracovníků, kteří využívali kancelář k provozování činnosti a dosahovali v jejím místě příjmů na území ČR po dobu 3 let. Kancelář je považována jako stálé místo a proto v tomto místě vznikla stálá provozovna. Dodatečně za stálou provozovnu musela být podána daňová přiznání [25].

Rozsudek ze dne 10. 6. 1997 pod spisovou značkou 30 Ca 41/95 pojednává o rozdílnostech podmínek pro vznik stálé provozovny, které jsou uvedeny v ZDP a SZDZ. Předmětem sporu bylo, že vznik stálé provozovny se řídil ustanovením v ZDP, ale nebylo přihlíženo ke SZDZ. Tento postup byl vyhodnocen jako nesprávný a je nutné při výkonu činnosti v zahraničí zkoumat i čl. 5 ve SZDZ [25].

2.2 Registrace k dani z příjmů

Právnícké osoby, které vykonávají podnikatelskou činnost v ČR, jsou povinny se zaregistrovat k příslušným daním a stávají se poplatníky daně. Poplatníci daně z příjmů právnických osob, kteří jsou daňovými nerezidenty ČR podle § 17 odst. 4 ZDP a kterým vznikla v ČR stálá provozovna, jsou podle § 39a odst. 2 ZDP povinni podat přihlášku k dani z příjmů do 15 dnů od vzniku stálé provozovny [4; 5; 14].

Přihlášení k dani se podává na přihlášce k registraci ve formátu a struktuře dle Ministerstva financí (viz Příloha I). Přihláška k registraci pro právnické osoby (dále jen „přihláška“) se vyplňuje na tiskopisu č. 25 5102 MFin 5102 aktuálně platném vzoru č. 20 nebo na vytisknuté přihlášce, která je obsahově stejná s tiskopisem, nebo datovou zprávou [14; 15].

Přihlášku je možné poslat datovou schránkou na příslušné územní pracoviště finančního úřadu nebo donést na podatelnu v místě finančního úřadu.

Přihláškou k registraci pro právnické osoby č. 25 5102 MFin 5102 vzor č. 20 je možné se přihlásit k dani z příjmů právnických osob, k dani silniční nebo k dani z příjmů jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti, daně z příjmů FO nebo PO vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně a zajišťující daně z příjmů [15].

Správce daně může prověřovat údaje v přihlášce a ve lhůtě 30 dnů rozhodne o registraci. Na základě registrace je poplatníkovi daně přidělené daňové identifikační číslo (dále „DIČ“), které se skládá z kódu země (pro ČR je kód „CZ“) a identifikačního čísla u právnických osob. Pod DIČ je zakódovaná totožnost poplatníka a DIČ je používáno při každé komunikaci se správcem daně a registracích k jiným daním [14].

Při změně registračních údajů se podává správci daně oznámení o změně registračních údajů na formuláři č. 25 5111 MFin 5111 aktuálně platném vzoru č. 5 (viz Příloha II). Změnu registračních údajů je poplatník daně povinen nahlásit do 15 dnů od data, kdy nastala změna. Nenahlašují se změny, které správce daně může zjistit z rejstříků a evidencí, ke kterým má zřízený přístup. [14].

Nesplní-li poplatník daně registrační nebo oznamovací povinnost vůči finanční správě, správce daně mu může podle § 247a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „DŘ“) udělit pokutu do výše 500 000 Kč. Pokud registraci k dani nebo oznámení o změně registračních údajů je poplatník daně povinen podat elektronicky a podá to jinak než elektronicky, je pokutován částkou 2 000 Kč, pokud však závažně ztěžuje správu daní, může mu být udělena pokuta až do výše 50 000 Kč. Pokuty mohou být poplatníkovi uděleny až do 3 let od porušení jeho povinností [4; 14].

2.3 Založení odštěpného závodu

Zahraniční právnická osoba může se vznikem nebo před vznikem stálé provozovny v tuzemsku založit odštěpný závod. Podle místa podnikání odštěpného závodu se zahraniční právnická osoba zapisuje do obchodního rejstříku u soudu v obvodu, pod který patří. Rejstříkové soudy jsou v Praze, Českých Budějovicích, Plzni, Ústí nad Labem, Hradci Králové, Brně a Ostravě a seznam rejstříkových soudů, adresy a kontakty jsou aktuálně dostupné na webových stránkách <https://or.justice.cz/ias/ui/soudy>, která je spravována Ministerstvem spravedlnosti České republiky [15].

Ministerstvo spravedlnosti ČR na svých internetových stránkách má zveřejněný elektronický formulář, který musí být výlučně použit při zápisu, změně nebo výmazu zápisu z veřejného rejstříku. Elektronický formulář je dostupný na webové adrese <https://or.justice.cz/ias/iform/index.html;jsessionid=PPh6ivE8-e7395vdAwJT+VFG?0>. Tento elektronický formulář je sestaven tak, aby zápis, změna nebo výmaz z obchodního rejstříku byl pro ekonomické subjekty jednoduchý. Podle postupně zadávaných údajů instruuje o dalších potřebných údajích k vyplnění a tím by nemělo docházet k podání neúplně nebo špatně vyplněných formulářů [15].

Vyplněný elektronický formulář lze vygenerovat ve formátu PDF a je možné jej podat v listinné i elektronické podobě 4 různými způsoby:

- v listinné podobě, kdy musí být úředně ověřená pravost podpisů;

- v elektronické podobě pomocí uznávaného elektronického podpisu na emailovou adresu,
- v elektronické podobě zasláním do datové schránky,
- zmocněním jiné osoby, kdy plná moc musí být také úředně ověřená.

Úředně ověřené podpisy lze zajistit např. na krajských úřadech, na obecních úřadech, úřadech městských částí nebo obvodů měst či u držitelů poštovních licencí. Nejdostupnější jsou pobočky České pošty, s.p. [15].

S podáním návrhu je také spojený poplatek ve výši 6 000 Kč. Tento poplatek při podávání formuláře v listinné podobě je možné uhradit ve formě kolků, které lze zakoupit na České poště, s.p. Pokud by návrh byl odeslán elektronicky, tak rejstříkový soud vyzve k uhrazení poplatku skrze bezhotovostní platby.

2.4 Povinnost vést účetnictví

Povinnost vést účetnictví je stanovena pro všechny účetní jednotky v ČR zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále „ZoÚ“). ZoÚ jsou povinny se řídit i zahraniční právnické osoby, které provozují podnikatelskou činnost nebo činnost podle zvláštních právních předpisů na území ČR a jsou povinny vést účetnictví ode dne, kdy zahájí činnost, až do dne ukončení činnosti na území ČR [7; 16].

Zákon o účetnictví dle § 1 odst. 1 ZoÚ „upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu“ [16].

Spolu se ZoÚ jsou účetní jednotky povinny dle § 4 odst. 8 ZoÚ dodržovat také ustanovení v prováděcích právních předpisech k ZoÚ. Prováděcími právními předpisy pro podnikající subjekty, které účtují v soustavě podvojného účetnictví, jsou vyhláška č. 500/2002 Sb. a české účetní standardy pro podnikatele.

Vyhláškou č. 500/2002 Sb. je upravováno sestavování účetní závěrky, jsou vymezeny položky rozvahy, položky výkazu zisku a ztráty, příloha v účetní závěrce a přehled o peněžních tocích, je také definovaná směrná účtová osnova (Tabulka 2), účetní metody a konsolidovaná účetní závěrka [30].

České účetní standardy pro podnikatele (dále „standardy“) obsahují 23 standardů, kterými jsou určovány účetní metody. Standardy se např. týkají účtování na účtech, otevírání a zavírání účetních knih, odložení daně, rezerv, opravných položek, kurzových rozdílů, dlouhodobého majetku, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů, atd. Jejich cílem je dosažení srovnatelných účetních závěrek a zachycení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví [31].

Způsoby vedení účetnictví

Podle ZoÚ jsou 3 možné způsoby vedení účetnictví. Výběr způsobu (znázorněno v Tabulce 1) je stanoven podmínkami, které účetní jednotka musí splnit.

Tabulka 1: Výběr způsobu vedení účetnictví

Způsoby vedení účetnictví	Podmínky selektující způsob vedení
Jednoduché účetnictví	§ 1f odst. 1 ZoÚ
Ve zjednodušeném rozsahu	§ 9 odst. 3 a 4 ZoÚ
V plném rozsahu	při nesplnění předchozích podmínek

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [16])

Za splnění podmínek v § 1f odst. 1 ZoÚ, je v České republice možné vést jen jednoduché účetnictví, jehož předmětem jsou výdaje, příjmy, majetek a závazky a obnáší to vedení peněžního deníku, knih pohledávek a knih závazků a pomocných knih o ostatních složkách majetku. Stálá provozovna nemůže splnit podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví, a proto musí vést účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu podle § 13a ZoÚ. V plném rozsahu vedou účetnictví všechny účetní jednotky, které nejsou podle § 9 odst. 3 a 4 ZoÚ příspěvkové organizace nebo malé a mikro účetní jednotky, které nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. U obou způsobů vedení účetnictví je podvojně účtováno zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, stavu a pohybu závazků i s dluhy a jiných pasiv, o nákladech,

výnosech a výsledku hospodaření. Vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu je vymezeno podrobněji v § 13a ZoÚ. A vedení účetnictví v plném rozsahu spočívá v provádění účetních záznamů v zákonem vymezených účetních knihách a používá účetní zásady a účetní metody podle ZoÚ [16].

Otevírání účetních knih

ZoÚ v § 17 stanovuje pro účetní jednotky, ke kterému dni mají otevřít účetní knihy, na kterých se budou zachycovat účetní operace. Účetní knihy jsou otevírány:

- „ke dni vzniku povinnosti vést účetnictví,
- k prvnímu dni účetního období,
- ke dni vstupu do likvidace,
- ke dni následujícímu po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebo ke dni následujícímu po dni zpracování zprávy o naložení s majetkem podle zvláštních právních předpisů,
- ke dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni následujícímu po dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení, nebo
- ke dni, kterým po sestavení zahajovací rozvahy stanoví zvláštní právní předpis“ [16].

Tabulka 2: Směrná účtová osnova

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek		
1	- Dlouhodobý nehmotný majetek	
2	- Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	
3	- Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	
4	- Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	
5	- Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek	
6	- Dlouhodobý finanční majetek	
7	- Oprávky k dl. nehmotnému majetku	
8	- Oprávky k dl. hmotnému majetku	
9	- Opravné položky k dlouhodobému majetku	
Účtová třída 1 - Zásoby		
11	- Materiál	
12	- Zásoby vlastní činnosti	
13	- Zboží	
15	- Poskytnuté zálohy na zásoby	
19	- Opravné položky k zásobám	
Účtová třída 2 - Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky		
21	- Peněžní prostředky v pokladně	
22	- Peněžní prostředky na účtech	
23	- Krátkodobé úvěry	
24	- Krátkodobé finanční výpomoci	
25	- Krátkodobý finanční majetek	
26	- Převody mezi finančními účty	
29	- Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku	
Účtová třída 3 - Zúčtovací vztahy		
31	- Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)	
32	- Závazky (krátkodobé)	
33	- Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	
34	- Zúčtování daní a dotací	
35	- Pohledávky za společníky	
36	- Závazky ke společníkům	
37	- Jiné pohledávky a závazky	
38	- Přejícné účty aktiv a pasiv	
39	- Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování	
Účtová třída 4 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky		
41	- Základní kapitál a kapitálové fondy	
42	- Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření	
43	- Výsledek hospodaření	
45	- Rezervy	
46	- Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím	
47	- Dlouhodobé závazky	
48	- Odložený daňový závazek a pohledávka	
49	- Individuální podnikatel	
Účtová třída 5 - Náklady		
50	- Spotřebované nákupy	
51	- Služby	
52	- Osobní náklady	
53	- Daně a poplatky	
54	- Jiné provozní náklady	
55	- Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	
56	- Finanční náklady	
57	- Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	
58	- Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace	
59	- Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů	
Účtová třída 6 - Výnosy		
60	- Tržby za vlastní výkony a zboží	
64	- Jiné provozní výnosy	
66	- Finanční výnosy	
69	- Převodové účty	
Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty		
70	- Účty rozvahné	
71	- Účet zisků a ztrát	
75 až	- Podrozvahové účty	
Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví		

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [30])

Zachycení účetních operací

K zachycení účetních operací se používají účty v účetním rozvrhu. K sestavení účtového rozvrhu je ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. směrná účtová osnova (Tabulka 2). Na příslušné účty se podvojně na základě účetních dokladů zapisují účetní operace o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, stavu a pohybu závazků i s dluhy a jiných pasiv, o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Zachycené operace jsou zaznamenány v účetních knihách, kterými jsou:

- hlavní kniha,
- účetní deník,
- kniha analytických účtů,
- kniha podrozvahových účtů [17].

Celkový přehled o finanční situaci pak podávají finanční účetní výkazy:

- rozvaha (Příloha III),
- výkaz zisku a ztráty (Příloha IV),
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

První rozvaha se sestavuje při vzniku povinnosti účtovat, tzv. zahajovací rozvaha, a pak na konci každého účetního období. V rozvaze platí bilanční rovnice $AKTIVA = PASIVA$, kde obecně aktiva jsou prostředky používané k podnikání a pasiva jsou zdrojem krytí majetku, konkrétněji jsou pak účetní operace v rozvaze zachycovány v kategoriích dle Tabulky 3 [17].

Ve výkazu zisku a ztráty jsou zachycovány náklady a výnosy podniku (Tabulka 4). Rozdíl výnosů a nákladů pak vyjadřuje hospodářský výsledek, který je ziskem nebo ztrátou [18].

Tabulka 3: Sestavení rozvahy

ROZVAHA ke dni ...	
AKTIVA	PASIVA
Pohledávky za upsaný základní kapitál	Vlastní kapitál
Stálá aktiva	- Základní kapitál
- Dlouhodobý nehmotný majetek	- Ážio a kapitálové fondy
- Dlouhodobý hmotný majetek	- Fondy ze zisku
- Dlouhodobý finanční majetek	- Výsledek hospodaření min. let
Oběžná aktiva	- Výsledek hospodaření běžného účet.
- Zásoby	- Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu
- Pohledávky	Rezervy
- Krátkodobý finanční majetek	Závazky
- Peněžní prostředky	- Dlouhodobé závazky
Časové rozlišení aktiv	- Krátkodobé závazky
Celkem aktiva	Časové rozlišení pasiv
	Celkem pasiva

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [17])

Tabulka 4: Sestavení výkazu zisku a ztráty

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ke dni ...	
NÁKLADY	VÝNOSY
Zisk	Ztráta

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [18])

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty se sestavují na konci účetního období, k tzv. rozvahovému dni, a spolu s přílohou jsou povinnou součástí účetní závěrky, kterou musí účetní jednotka podle ZoÚ sestavovat [16]. Nepovinnou součástí účetní závěrky jsou přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. I když je povinnost sestavit účetní závěrky, stálá provozovna nemá povinnost účetní závěrku zveřejňovat na veřejném rejstříku.

2.5 Převod dat v účetnictví

Stálá provozovna je povinná vést účetnictví dle českých předpisů a účtuje o všem, co je spojeno pouze s činností stálé provozovny. Ale jelikož se slovenskou zřizující osobou tvoří jeden celek, protože stálá provozovna nemá právní subjektivitu, tak slovenská zřizující právnická osoba musí do svého účetnictví zahrnout činnosti týkající se tohoto celku, tedy musí převést do svého účetnictví všechny účetní operace, které jsou spojeny se stálou provozovnou [32].

Neexistuje jednotná metodika, která by upravovala převod účetních zápisů stálé provozovny na jejího zřizovatele. Záleží tady na vnitřních předpisech zřizovatele, jaký způsob převodu zvolí, přičemž je potřeba, aby byla dodržena zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví a pravidla vyplývající ze ZoÚ. Praxe zná několik možných způsobů převodu dat. Níže jsou popsány některé z nich a srovnány v Tabulce 5:

- Převod přes obraty v účetnictví

Nejjednodušším způsobem převodu účetních dat je převod obrátů aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, které se musí přepočítat kurzem, který ji stanoví zřizující právnická osoba. Tato varianta převodu účetních dat je nejméně administrativně a technicky náročné, ale na druhou stranu je spojena s úskalím, že není možné dohledat případné chyby nebo nesrovnalosti [33].

- Převod konečných zůstatků účtů

Stálá provozovna vede účetnictví pouze v českých korunách. Převod konečných zůstatků účtů se také provádí v českých korunách. Výjimkou jsou transakce, které byly provedeny v jakékoliv jiné měně než v českých korunách. U transakcí v cizí měně by mohly nastat problémy s přepočtem, a proto stálá provozovna tyto transakce předává v jejich původní měně. Do slovenského účetnictví se položky dostanou po přepočtu na eura pomocí stanoveného kurzu. Podle intervalu převodu konečných zůstatků účtů je možné použít denní, měsíční nebo roční kurz [32].

Při převodu konečných zůstatků účtů je důležité, zda zřizující právnická osoba a stálá provozovna mají stejnou účtovou osnovu nebo ne. Pokud jsou účtové osnovy totožné nebo podobné, tak je možné kumulativně převádět pouze syntetické účty, protože slovenská zřizující právnická osoba má své analytické účty, které s velkou pravděpodobností budou odlišné. V případě shodných účtových osnov si slovenský zřizovatel může u všech účtů vytvořit jednotně analytické účty, na které budou zaznamenávány pouze převedené hodnoty od stálé provozovny. Kontrola převedených dat bude jednodušší pomocí přehlednějšího zaznamenání [32].

- Převod jednotlivých účetních položek

Podobným způsobem jako u převodu konečných zůstatků účtů probíhá převod účetnictví přes jednotlivé účetní položky. Účetnictví stálé provozovny je vedeno v českých korunách a také převod je prováděn ve stejné měně. Přepočtem na eura je možné převést účetní data do slovenského účetnictví. Opět je možné účetní data převádět denním, měsíčním nebo ročním kurzem. Tato varianta převodu je mnohem náročnější oproti předchozí variantě [32].

- Vedení dvojího účetnictví

Další možností je účtování zřizovatele o všech účetních zápisech, které jsou účtovány u stálé provozovny. Jedná se v podstatě o vedení dvojího účetnictví. Každá položka musí být přepočtena z tuzemské měny na měnu, ve které účtuje zřizovatel [33]. Tento způsob je velmi administrativně náročný pro stálou provozovnu, proto je výhodnější použít převod pomocí konečných zůstatků nebo převod jednotlivých účetních položek.

Vyloučení vzájemných vztahů

Závislostí stálé provozovny na zřizující právnické osobě není při vzniku stálé provozovny povinný vklad do základního kapitálu, proto o základním kapitálu a také o kapitálových fondech není účtováno. Veškerý základní kapitál má zřizující právnická osoba. Stálá provozovna je financována z prostředků poskytnutých od zřizovatele na její provoz. O těchto prostředcích je účtováno v účtové třídě 47x – jako o dlouhodobých závazcích. V účetnictví zřizovatele jsou tyto prostředky evidovány na účtech

dlouhodobých pohledávek, a proto se pro účely spojení účetnictví celku tyto vzájemné vztahy vylučují [32].

Tabulka 5: Srovnání metod převodu účetních dat

	Převod obrátů aktiv, pasiv, výnosů a nákladů	Převod konečných zůstatků účtů	Převod jednotlivých položek	Vedení dvojího účetnictví
Účetní zápisy stále provozovny v měně	- česká koruna	- česká koruna	- česká koruna	- česká koruna - euro
Výhody	- nejnižší administrativní náročnost	- jednodušší kontrola dat	- přehlednější pro kontrolu dat	- dodržení účetních předpisů v obou zemích
Nevýhody	- pozdější vyjímání účetních zápisů subjektů tvořící celek	- pozdější vyjímání účetních zápisů subjektů tvořící celek	- pozdější vyjímání účetních zápisů subjektů tvořící celek - časově náročnější	- dvojitý účtování, - vysoké administrativní náklady, - složitá kontrola
Rizika	- obtížná kontrola - téměř nemožné dohledávání chyb a nesrovnalostí	- rozdílná účtová osnova stále provozovny a zřizující PO	- rozdílná účtová osnova stále provozovny a zřizující PO	- nalezení účetní, která zná české i slovenské právní předpisy

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [32; 33])

Na základě výše uvedeného srovnání jednotlivých metod lze konstatovat, že převod účetních dat pomocí konečných zůstatků účtů je nejlepší možnou variantou, která je spojená s adekvátně vysokými administrativními náklady s tím, že je možné provést jednodušeji kontrolu a vede se pouze jedno účetnictví v českých korunách.

2.6 Metodika stanovení základu daně

Jelikož stálá provozovna podléhá českým právním předpisům, tak veškeré příjmy stálé provozovny budou zdaněny podle ZDP. Příjmy podléhají dani z příjmů PO a přímo pro PO jsou speciálně určeny v § 17 až § 21a v ZDP. Dále pak § 23 až § 33 ZDP pojednává o obecných ustanoveních, která se týkají právnických i fyzických osob [5].

2.6.1 Předmět daně z příjmů PO

Předmětem daně z příjmů PO se zabývá § 18 ZDP, který stanovuje, co do předmětu daně patří a co naopak nepatří. Určení předmětu daně je velmi důležité pro další postup při stanovení základu daně. U právnických osob je předmět daně stanoven obecně a jsou jimi příjmy z veškeré činnosti PO a příjmy z nakládání s veškerým majetkem PO. Následně jsou uvedeny specifické příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů PO [4].

Pojem příjem v účetnictví není totožný se stejným pojmem z pohledu ZDP. V účetnictví se pojem příjem používá pro skutečný převod peněz. Pro účely určení předmětu daně z příjmů PO se v § 23 odst. 6 ZDP za příjem považuje plnění peněžní i nepeněžní včetně příjmů získaných směnou [19].

2.6.2 Osvobozené příjmy

Některé příjmy, které jsou předmětem daně, mohou být za určitých podmínek od daně osvobozeny a nebudou zahrnuty do základu daně. Osvobozené příjmy od daně jsou stanoveny v § 19 a § 19b ZDP [5].

2.6.3 Zdaňovací období

Daň z příjmů není odváděná po každém obdržení příjmů, ale je stanovené zdaňovací období, za které jsou přiznávány příjmy, které pak podléhají dani. Zdaňovací období

daně z příjmů právnických osob je definováno v § 21a ZDP a mohou jimi být 4 rozdílná období:

- a) kalendářní rok – období nepřetržitě po sobě jdoucími 12 měsíci začínající v lednu,
- b) hospodářský rok – období nepřetržitě po sobě jdoucími 12 měsíci, které začíná první den v jiném měsíci než je leden, ale toto období mohou používat účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, územním samosprávným celkem nebo účetní jednotkou vzniklou zvláštním zákonem,
- c) období od dne fúze, rozdělení obchodní korporace, převodu jmění na společníka do konce kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém se předcházející změny staly,
- d) účetní období, které je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců a to v případech, které jsou uvedené v § 3 odst. 4 ZoÚ [5; 19].

Pokud neprobíhají u poplatníka daně specifické případy spadající pod písm. c) a d), tak zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok, které poplatník používá do té doby, než jsou důvody pro změnu. Je-li zdaňovacím obdobím kalendářní nebo hospodářský rok, tak poplatník daně si může sám vybrat, jaké bude jeho zdaňovací období.

2.7 Stanovení základu daně

Po určení příjmů podniku, které jsou předmětem daně, které jsou osvobozené a jaké máme zdaňovací období, je možné podle § 23 ZDP stanovit základ daně za dané zdaňovací období.

Základ daně u stálé provozovny můžeme stanovit dvěma postupy. První postup je obecně používán všemi českými PO a druhým postupem je náhradní způsob zdanění, který se používá jen pro stálé provozovny [7].

1. postup

První postup pro stanovení základu daně stálé provozovny lze použít stejný jako pro české právnické osoby a je přehledně zpracován dále v Tabulce 6. Zdrojem informací pro stanovení základu daně je účetnictví, které zachycuje proběhlé operace. Na základě sestaveného výkazu zisku a ztráty je stanoven výsledek hospodaření před zdaněním, který se zjistí jako rozdíl příjmů a výdajů (nákladů) připadajících stálé provozovně. Pro výpočet výsledku hospodaření je potřeba splnit pravidlo, že příjmy a výdaje (náklady) musí časově a věcně spadat do zdaňovacího období, za které se stanovuje základ daně, a že výsledek hospodaření není ovlivněn Mezinárodními účetními standardy [4].

U stálé provozovny, která vzniká až po uplynutí časového testu, jsou do základu daně zahrnovány i příjmy, které byly dosaženy před tím, než vznikla stálá provozovna [20]. Základ daně se potom upravuje o položky, které snižují základ daně, a položky, které zvyšují základ daně. Úpravy základu daně jsou prováděny na základě § 18 až 19 a § 23 až 33 ZDP a po provedení těchto korekcí je vypočítán základ daně před úpravami nebo daňová ztráta [5]. Daňovou ztrátu dále nelze upravovat o slevy na dani a výsledná daňová povinnost je nulová. Základ daně je možné dále upravovat a po provedení potřebných úprav se konečný základ daně zaokrouhluje na celé 1 000 Kč dolů [19].

Základ daně lze upravovat o odčitatelné položky od základu daně § 34 ZDP a položky snižující základ daně § 20 odst. 8 ZDP. Jednou z položek odčitatelných od základu je daňová ztráta, kterou si daňový subjekt může odečíst od základu daně maximálně za 5 zdaňovacích období předcházejících období, za které se vypočítává daň. Dalšími odčitatelnými položkami jsou odpočet na podporu výzkumu a vývoje a odpočet na podporu odborného vzdělávání, které je možné uplatnit maximálně za 3 zdaňovací období předcházející výpočtu daně. Položkami snižující základ daně jsou bezúplatná plnění, která musí být ve výši alespoň 2 000 Kč, avšak do výše 10 % základu daně sníženého o odčitatelné položky. Lze si uplatnit pouze bezúplatná plnění, která jsou poskytována na území členských států Evropské unie a států Evropského hospodářského prostoru [4].

2. postup

U stálé provozovny je také možné od 1. 1. 2018 použít druhý postup a to náhradní způsob zdanění podle § 23 odst. 11 ZDP. Tento způsob zdanění se domlouvá s finančním úřadem a spočívá v tom, že základ daně nebo daňová ztráta se porovnává s obdobnou činností jiného poplatníka, který má sídlo nebo bydliště v ČR. Při srovnání je potřeba dodržet podmínku, že u stálé provozovny nesmí být základ daně nižší nebo daňová ztráta nesmí být vyšší než u subjektu, se kterým je stálá provozovna srovnávána. V rámci tohoto postupu stanovení základu daně se poměruje zisk nebo ztráta k nákladům. Může být také použit hrubý příjem jiného poplatníka nebo činnosti, které lze srovnat se stálou provozovnou. Nebo dalším způsobem je rozdělení zisku nebo ztráty pro různé části stálé provozovny [7].

Konkrétně postup pro stanovení daně dle § 23 odst. 11 ZDP není vymezen ZDP a ani jinými daňovými zákony. Ale na základě § 38nd ZDP si může daňový nerezident, kterému vznikla stálá provozovna, zažádat o závazné posouzení způsobu určení základu daně. Součástí žádosti musí být údaje uvedené v § 38nd odst. 3 ZDP, mezi které patří informace o subjektu, popis organizační struktury, popis obchodní činnosti a návrh rozhodnutí. Správce daně pak vyjádří souhlas nebo nesouhlas k navrženému rozhodnutí [4; 19].

Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti

VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI	
+ Příjmy	
- Výdaje	
<hr/>	
= VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním	
+ Položky zvyšující výsledek hospodaření	
Částky neoprávněně zkracující příjmy	§ 23 ZDP
Částka zvyšující výsledek hospodaření	§ 23 ZDP
Neuznané výdaje zahrnuté ve výsledku hospodaření	§ 24 - 25 ZDP
Rozdíl odpisů, který zvyšuje výsledek hospodaření	§ 26 - 33 ZDP
- Položky snižující výsledek hospodaření	
Příjmy, které nejsou předmětem daně	§ 18 ZDP
Příjmy, které jsou od daně osvobozené	§ 19 ZDP
Částka snižující výsledek hospodaření	§ 23 ZDP
Příjmy nezahrnované do základu daně	§ 23 ZDP
Rozdíl odpisů, který snižuje výsledek hospodaření	§ 26 - 33 ZDP
<hr/>	
= ZÁKLAD DANĚ před úpravami/DAŇOVÁ ZTRÁTA	
- Položky odčitatelné od základu daně	§ 34 ZDP
<hr/>	
= ZÁKLAD DANĚ po odčitatelných položkách	
- Položky snižující základ daně	§ 20 odst. 8 ZDP
<hr/>	
= ZÁKLAD DANĚ po úpravách	
Zaokrouhlení základu daně na celé 1 000 Kč dolů	§ 20 odst. 11 ZDP
Sazba daně	§ 21 ZDP
<hr/>	
DAŇ	
- Slevy na dani	§ 35, § 35a - 35b ZDP
= DAŇOVÁ POVINNOST	
- Zálohy na dani	
<hr/>	
= PŘEPLATEK/NEDOPLATEK DANĚ	

(Zdroj: Vlastní zpracování dle ZDP [4])

2.8 Výpočet daňové povinnosti

Pokud stát zdroje má podle SZDZ právo zdanit příjmy, tak zdaňování nerezidentů vychází z § 22 odst. ZDP. Tyto příjmy mohou být zdaněny různými způsoby:

- srážkou daně z příjmů podle § 36 ZDP,
- zajištěním daně z příjmů podle § 38e ZDP nebo
- v rámci daňového přiznání § 38m ZDP.

Příjmy z činnosti stálé provozovny na území České republiky mohou být zdaňovány ve státě zdroje podle SZDZ se Slovenskem a § 22 odst. 1 písm. a) ZDP. Příjmy z činnosti stálé provozovny nejsou zdaněny ani srážkou daně, ani pomocí zajištění daně, ale v rámci daňového přiznání [4].

Daňová povinnost stálé provozovny PO se vypočte jako součin základu daně po úpravách a sazby daně podle § 21 ZDP. Pokud v zákoně není stanoveno jinak, tak sazba daně je 19 % [24].

Stálá provozovna, stejně jako ostatní poplatníci daně, si může vypočítanou daň ze základu daně snížit o slevy na dani, ale sleva nelze odečíst od daně vypočítané ze samostatného základu daně. Slevy je možné uplatňovat souběžně a snížit jimi daň o:

- slevu poskytnutou za zaměstnávání osob se zdravotním postižením,
- investiční pobídky [19].

Slevy za zaměstnávání osob se zdravotním postižením

Dle § 35 je možné uplatnit za zaměstnance se zdravotním postižením slevu na dani podle zařazení do kategorie dle rozsahu zdravotního postižení (viz Tabulka 7). Sleva na dani ve výši 18 000 Kč je za každého zdravotně postiženého zaměstnance s výjimkou těžce zdravotně postižených zaměstnanců. Za každého těžce zdravotně postiženého zaměstnance je sleva na dani ve výši 60 000 Kč. Tyto slevy jsou poskytnuté v plné výši, pokud zdravotně postižený zaměstnanec pracuje u poplatníka celý rok. Pokud celý rok u poplatníka nepracuje lze uplatnit slevu i poměrem a to výpočtem průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců se zdravotním postižením [4].

Tabulka 7: Sleva na dani za zdravotně postižené zaměstnance

Rozsah postižení	Sleva
Zdravotně postižený zaměstnanec vyjma těžce zdravotně postižených	18 000 Kč/rok
Těžce zdravotně postižený zaměstnanec	60 000 Kč/rok

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [4])

Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením se vypočítává pro každou kategorii zvlášť jako podíl celkového počtu hodin zaměstnanců a celkového ročního fondu pracovní doby na jednoho zaměstnance při plném pracovním úvazku. Výsledek se zaokrouhluje na 2 desetinná místa a je vynásoben roční slevou [5].

Investiční pobídky

Sleva na dani je také poskytnutá u poplatníků daně, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky. Investiční pobídka je veřejná podpora upravována zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů (dále „zákon o investičních pobídkách“) a je poskytována poplatníkům, kteří zahájili podnikatelskou činnost a jsou registrováni k dani z příjmů [4; 21].

Aby si poplatník mohl uplatnit slevu na dani, tak musí splnit obecné i speciální podmínky a obdržet Rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek. Obecné podmínky jsou stanovené v zákoně o investičních pobídkách a speciální podmínky jsou stanovené v § 35a ZDP nebo § 35b ZDP [19].

U PO se výše slevy vypočítá jako „*součin sazby daně podle § 21 odst. 1 ZDP a ZD upraveného o položky snižující ZD (včetně daru) a o rozdíl, o který úrokové příjmy zahrnované do ZD převyšují s nimi související výdaje (náklady)*“ [5].

Slevu mohou uplatňovat poplatníci po dobu 10 let, které na sebe navazují, od období, ve kterém splnili podmínky pro investiční pobídky, a nejpozději do 3 let od rozhodnutí o příslibu investičních pobídek [5].

2.9 Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Na základě daňového řádu je poplatník daně zatížen břemenem tvrzení, což znamená, že má povinnost přiznat daň a to podáním řádného nebo dodatečného daňového přiznání. A zároveň má břemeno důkazní, které ukládá poplatníkovi povinnost své tvrzení dokázat [14].

Podání daňového přiznání u právnických osob není podmíněno výší příjmů jak u fyzických osob, ale podle § 38m ZDP je povinna každá právnická osoba podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Daňové přiznání se podává za zdaňovací období podniku. Je-li zdaňovací období kratší jak 12 měsíců, přesto se daňové přiznání podává minimálně za 12 měsíců [4; 5].

Řádné daňové přiznání za PO se dle § 136 DŘ podává nejpozději do 3 měsíců od prvního dne, který následuje po uplynutí zdaňovacího období. Pokud daňový subjekt musí mít ověřenou účetní závěrku od auditora nebo pokud do 3 měsíců od ukončení zdaňovacího období byla správci daně předložena plná moc udělená poradci, tak daňové přiznání se podává nejpozději do 6 měsíců od prvního dne, který následuje po uplynutí zdaňovacího období [22]. Jelikož nejčastějším zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, tak tento den obvykle připadá na 1. dubna v případě tříměsíční lhůty nebo 1. července v případě šestiměsíční lhůty. Pokud poslední den pro podání řádného přiznání není pracovní den, tak poslední den připadá na nejbližší pracovní den po tomto datu. Termíny pro podání daňového přiznání jsou zobrazeny v Tabulce 8.

Tabulka 8: Termíny pro podání řádného daňového přiznání

Podmínky	Termín pro podání
Obecné pravidlo	do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období
Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období
Na základě předložení plné moci udělené poradci	do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [22])

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podle § 38ma ZDP podává také za období, která nejsou zdaňovacím obdobím. Jedná se o situace, kterými jsou například období před fúzí, převodem jmění nebo rozdělení obchodní korporace, přechod z kalendářního roku na hospodářský a několik dalších situací. U těchto případů se daňové přiznání podává do konce třetího měsíce po měsíci, do kterého patří určené situace [5].

ZDP v § 38mb určuje právnické osoby, které jsou vyjmuty od povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Právnické osoby, na které se vztahuje výjimka a u kterých může vzniknout stálá provozovna, jsou:

- veřejná obchodní společnost,
- obchodní korporace, která zaniká nebo je rozdělována za období ode dne přeměny do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku [4].

Přiznání k dani z příjmů se podává ve formátu stanoveném Ministerstvem financí. Podání musí být uskutečněno fyzicky na tiskopise č. 25 5404 MFin 5404 na aktuálně platném vzoru č. 27 (viz Příloha VI) nebo přes datovou zprávu ve formátu shodném s tiskopisem [15; 22]. Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy, určuje, že podání přes datovou zprávu musí být ve formátu XML. Pro vytvoření daňového přiznání a pro kontrolu slouží aplikace Daňový portál, který je spravován Finanční správou České republiky [23].

2.10 Platební povinnosti

2.10.1 Placení daně z příjmů

Správce daně dle § 139 DŘ provádí vyměření daně a to může být na základě daňového přiznání, vyúčtování nebo z moci úřední. Vypočtená daň v daňovém přiznání je dle § 135 DŘ splatná k poslednímu dni podání řádného daňového přiznání. Pokud je daň vyměřená na základě moci úřední nebo je daň v daňovém přiznání nižší než daň vyměřená správcem, tak musí být rozdíl doplacen do 15 dnů ode dne, kdy platební výměr nabude právní moci [22].

Pokud daň nebude zaplacená ve stanoveném termínu, tak se daňový subjekt dostává do prodlení. Za první 4 pracovní dny prodlení není daňový subjekt penalizován, ale od 5. pracovního dne prodlení do dne platby je povinen uhradit úrok z prodlení [5].

2.10.2 Zálohy na daň

Velmi často není celá výše daně placená až s podáváním daňového přiznání, ale podle § 38a ZDP jsou průběžně placené zálohy během zálohového období. Zálohovým obdobím je první den po posledním dni, ke kterému se podává daňové přiznání, až po poslední den podání daňového přiznání za následující zdaňovací období [4].

První zálohy na daň se platí nejdříve od druhého zdaňovacího období, protože rozhodujícím faktorem pro výpočet je poslední známá daňová povinnost za minulé období. O výši záloh a také jejich splatnosti rozhoduje výše poslední známé daňové povinnosti (viz Tabulka 9). Pokud poslední známá daňová povinnost nepřesáhne 30 000 Kč, tak daňový subjekt nemusí platit zálohy. Pokud poslední známá daňová povinnost je vyšší než 30 000 avšak do 150 000 Kč, tak se zálohy platí pololetně ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. Přesáhne-li poslední známá daňová povinnost 150 000 Kč, tak zálohy jsou placené čtvrtletně ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti [5]. Změní-li se poslední daňová povinnost podáním dodatečného přiznání k dani, tak výše záloh se už nemění a zůstává stejná po dobu celého zálohového období [4].

Tabulka 9: Výpočet záloh z poslední známé daňové povinnosti

Výše poslední známé daňové povinnosti	Výše zálohy	Splatnost záloh
daň \leq 30 000 Kč	0 % daně	-
30 000 Kč < daň \leq 150 000 Kč	40 % daně	15.6. a 15.12
150 000 Kč < daň	25 % daně	15.3., 15.6., 15.9., 15.12.

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [24])

Zálohy, které byly zaplacený během zdaňovacího období, se pak při podávání daňového přiznání za toto zdaňovací období odečítají od celkové daňové povinnosti a daňovému subjektu vznikne přeplatek nebo nedoplatek daně (viz Tabulka 6) [24].

2.11 Zánik stálé provozovny

Se zánikem stálé provozovny slovenská právnická osoba pokračuje dále v činnosti, ale na území České republiky musí být vše spojené se stálou provozovnou řádně ukončeno a odregistrováno.

2.11.1 Zrušení registrace k dani

Se skončením činnosti je potřeba odhlásit stálou provozovnu od daně. To se provádí u správce daně na základě Žádosti o zrušení registrace na formuláři č. 25 5129 MFin 5129 aktuálně platném vzoru č. 1 (viz Příloha V). Zrušení registrace k dani může být také provedeno z moci úřední stejně jak u registrace k dani [14].

2.11.2 Uzavření účetnictví

Zákon o účetnictví stanovuje rozvahové dny, ke kterým se uzavírají účetní knihy a ke kterým se sestavuje účetní závěrka. K poslednímu dni účetního období je sestavovaná řádná účetní závěrka a k ostatním dnům je sestavovaná mimořádná účetní závěrka [16].

Účetní knihy se uzavírají:

- „ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- k poslednímu dni účetního období,
- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku nebo ke kterému nastanou účinky rozhodnutí soudu o přeměně reorganizace v konkurs,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění reorganizačního plánu,
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění plánu oddlužení, nebo
- ke dni, ke kterému stanoví povinnost uzavřít účetní knihy nebo sestavit účetní závěrku zvláštní právní předpis“ [16].

2.11.3 Daňové přiznání

Zanikne-li stálá provozovna, tak musí podat daňové přiznání za část zdaňovacího období, které vzniklo mezi koncem předcházejícího zdaňovacího období a dnem zániku. Daňové přiznání se musí podat do konce následujícího měsíce po měsíci, ve kterém stálá provozovna zanikla [7].

2.12 Další povinnosti spojené s činností podniku

S průběhem výdělečné činnosti stálé provozovny jsou spojené i různé aspekty, které stálá provozovna musí řešit. Musí je řešit podle českých zákonů, a proto jsou vybrány problematiky, které pravděpodobně stálá provozovna bude muset řešit.

2.12.1 Dlouhodobý majetek a jeho odpisování

Dlouhodobý majetek je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a dle povahy může být nehmotný, hmotný a finanční. Oceňováním dlouhodobého majetku a jeho odpisováním se zabývá ZDP, ZoÚ, zákon č 151/1997 Sb., o oceňování majetku a standard č. 013. Jelikož do nákladů firmy není možné přímo zahrnout celou hodnotu majetku, tak je majetek v účetnictví postupně amortizován skrze odpisy, které vyjadřují opotřebení majetku. Opotřebení je počítáno jen u dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku a není určováno na základě fyzického opotřebení, ale dle výpočtu uvedeného v ZoÚ [16].

Jsou počítány 2 druhy odpisů – účetní a daňové. Účetní se počítají měsíčně a jsou zahrnuty v nákladech firmy. Daňové odpisy se počítají také měsíčně a jsou použity při výpočtu základu daně. Níže jsou popsány oba způsoby výpočtu odpisu.

Účetní odpisy

Firma si sama stanovuje, jakým způsobem bude účetně odpisovat majetek. Může majetek odpisovat opět 2 způsoby a to dle doby opotřebení nebo podle výkonu [16].

Daňové odpisy

Daňovými odpisy se zabývá ZDP v § 26 – § 32a a stanovuje doby odpisování majetku. A v příloze 1 ZDP je dlouhodobý hmotný majetek roztríděn do odpisových skupin, na základě kterých je určena doba, po kterou se majetek odpisuje. V následující Tabulce 10 je uvedena doba odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny [4].

Tabulka 10: Doby odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisování v letech
1	3
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [4])

Po zařazení do odpisové skupiny je odpisování dlouhodobého hmotného majetku možné provést opět 2 způsoby: rovnoměrně nebo zrychleně.

Odpisuje se také technické zhodnocení hmotného majetku. Dle § 30 ZDP se technické zhodnocení zařadí do odpisové skupiny podle hmotného majetku, u kterého bylo provedeno. Opět může být odpisování rovnoměrné nebo zrychlené.

Dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje podle práva užívání. Pokud je právo užívání na dobu neurčitou, tak se odpisuje tato sjednaná doba. Ale pokud není sjednaná doba užívání, tak se v § 32a odst. 4 ZDP jsou určeny minimální doby odpisování (viz Tabulka 11).

Tabulka 11: Doby odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Druhy majetku	Doba odpisování při nesjednaném právu na užívání
Audiovizuální dílo	nejméně 18 měsíců
Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	nejméně 36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	nejméně 72 měsíců

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [4])

2.12.2 Zaměstnanci

S výkonem činnosti podniku jsou spojeny i pracovněprávní vztahy, které vznikají mezi zaměstnanci (FO) a zaměstnavateli (FO nebo PO). Vztah je založen na odlišném ekonomickém postavení účastníků, kdy zaměstnanec je podřízen zaměstnavateli. Tyto pracovněprávní vztahy jsou podřízeny především zákonu č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále „zákoník práce“). Neupravuje-li zákoník práce problematiku, která je spojená s pracovněprávními vztahy, tak se aplikuje zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který působí jako podpůrný pramen zákoníku práce [27].

Vznik a zánik pracovního poměru

Dle zákoníku práce je pracovněprávní vztah zakládán pracovní smlouvou nebo jmenováním na vedoucí pracovní místo. Nejčastější způsob vzniku je pracovní smlouva, která musí být uzavřena písemně nejpozději v den nástupu. Zaměstnanec se zaměstnavatelem se také mohou dohodnout na zkušební době a délce trvání pracovního poměru [28].

Mimo pracovní poměr je možné mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem písemně sjednat dohodu o provedení práce (dále „DPP“) nebo dohodu o pracovní činnosti (dále „DPČ“). Tyto dohody se od pracovního poměru hlavně odlišují možností flexibility, kdy zaměstnanci může být přidělována práce podle potřeb zaměstnavatele nebo naopak zaměstnanec má možnost organizování provedení zadané práce. Ale není zde vyloučeno přesné rozvržení pracovní doby a pracovních úkolů jako u pracovního poměru [27].

Obě dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr jsou oproti pracovnímu poměru limitovány. U DPP nesmí být za kalendářní rok odpracováno více jak 300 hodin. A u DPČ nesmí být překročena v průměru za kalendářní rok polovina pracovní doby, která připadá zaměstnanci v pracovním poměru na týden dle směnného režimu (zpravidla max. 20 hodin/týden). Neupravuje-li zákoník práce jinak dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, řídí se úpravami, které platí pro pracovní poměr s výjimkami uvedenými v § 77 odst. 2 zákoníku práce [28].

Pracovní doba a doba odpočinku

Délka týdenní pracovní doby u pracovního poměru, což je doba, kdy zaměstnanec vykovává práci pro zaměstnavatele, je 40 hodin s výjimkami u zaměstnanců, kteří vykonávají práci v režimech uvedených v Tabulce 12 [28].

Tabulka 12: Délka týdenní pracovní doby

Pracovní režim	Týdenní pracovní doba
Standardní pracovní režim	40 hod.
V podzemí při těžbě surovin, v důlní výstavbě a na báňských pracovištích geologického průzkumu	37,5 hod.
Třísměnný a nepřetržitý pracovní režim	37,5 hod.
Dvousměnný pracovní režim	38,75 hod.

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [28])

Pracovní doba je většinou rozvržená do pěti pracovních dní. Avšak délka jedné směny nesmí být delší než 12 hodin. Během výkonu práce má zaměstnanec nárok na dobu odpočinku. Mimo doby odpočinku v rámci pracovní doby má zaměstnanec nárok na nepřetržitý odpočinek mezi směnami alespoň 11 hodin (u mladistvých 12 hodin) za dobu trvající 24 hodin [28].

Kromě nároku na dobu odpočinku mezi směnami má zaměstnanec nárok na dovolenou minimálně 4 týdny za rok při celoročním trvání pracovního poměru. Při kratší době trvání pracovního poměru je nárok na poměrnou část dovolené [27].

Mzda

Za vykonanou práci je zaměstnanci poskytnutá mzda. Mzda se odvíjí od rozsahu práce, její náročnosti a výsledků zaměstnance. Dle složitosti a namáhavosti jsou pracovní pozice a jejich náplň rozčleněny do 8 skupin prací, pro které je stanovena nejnižší úroveň zaručené mzdy. O minimálním nároku na mzdu pojednává nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí. Toto nařízení vlády také charakterizuje 8 skupin prací obecně i konkrétně pro různé obory. V následující Tabulce 13 jsou zobrazeny hodinová a

měsíční nejnižší zaručená mzda pro danou skupinu prací. Měsíční minimální zaručená mzda je stanovená pro týdenní pracovní dobu 40 hodin [27; 29].

Tabulka 13: Nejnižší úroveň zaručené mzdy podle skupin prací k 1. 1. 2018

Skupina prací	Nejnižší úroveň zaručené mzdy	
	Hodinová	Měsíční
1.	73,20 Kč	12 200 Kč
2.	80,80 Kč	13 500 Kč
3.	89,20 Kč	14 900 Kč
4.	98,50 Kč	16 400 Kč
5.	108,80 Kč	18 100 Kč
6.	120,10 Kč	20 000 Kč
7.	132,60 Kč	22 100 Kč
8.	146,40 Kč	24 400 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [29])

Nejnižší úroveň zaručených mezd je v posledních letech každý rok zvyšována. Pokud zaměstnavatelé dávají zaměstnancům mzdu blížící se minimu, je důležité, aby sledovali vývoj a změny minimálních a zaručených mezd.

Výpočet mzdy a odvody za zaměstnance

V Tabulce 14 je znázorněn postup při výpočtu mezd zaměstnanců. V zásadě skoro vše, co zaměstnanec dostane od zaměstnavatele, by mělo být součástí hrubé mzdy - základní mzda, náhrady mzdy za dovolenou a za svátek, prémie, osobní ohodnocení, příplatky za práci přesčas nebo v nepracovní dny, naturální odměny, atd.

Hrubá mzda je pak snižována o zálohu na daň a odvody na sociální a zdravotní pojištění. Je důležité věnovat pozornost výpočtu odvodům odečteným od hrubé mzdy. Sociální a zdravotní pojištění se počítá z hrubé mzdy. Ale záloha na daň se počítá z hrubé mzdy zvýšené o sociální (25 %) a zdravotní (9 %) pojištění zaměstnavatele a zaokrouhlené na stovky nahoru. Zálohu na daň lze snížit o slevy na dani, avšak maximálně ve výši vypočtené daně. Od daně lze také odečíst daňové zvýhodnění na děti, které se uplatňuje v plné výši a pokud je větší než vypočtená daň, tak se stává daňovým bonusem, který se vyplácí zaměstnanci [27].

Od čisté mzdy se pak obvykle odečítají srážky ze mzdy, kterými mohou být poskytované stravenky nebo srážky spojené s rozhodnutím soudů. Nedaněnými příjmy mohou být příjmy z provedeného ročního zúčtování daně.

Tabulka 14: Postup při výpočtu mezd zaměstnanců

Postup při výpočtu mezd zaměstnanců
Základní mzda
+ Náhrady mzdy za dovolenou, neodpracovaný svátek
+ Prémie
+ Osobní ohodnocení
+ Příplatky
= Hrubá mzda
- Sociální pojištění za zaměstnance 6,5 %
- Zdravotní pojištění za zaměstnance 4,5 %
- (Záloha na daň 15 % - Slevy na dani - Daňové zvýhodnění)
= Čistá mzda
- Srážky ze mzdy
+ Nedaňové příjmy
+ Daňový bonus
= Částka k výplatě

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [27])

Zaměstnanci musí být vyplacena mzda do stanoveného termínu ve smlouvě. A odvody na sociální a zdravotní pojištění se každý měsíc hlásí přes přehledy, kterými se souhrnně za zaměstnance i zaměstnavatele hlásí výše sraženého pojistného, a platby se provádí nejpozději do 20. dne v měsíci [28].

Sražená zálohová daň se také musí odvést do 20. dne v měsíci, ale nehlásí se měsíčně na finanční úřad, ale jednou ročně se posílá vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.

2.12.3 Daň z přidané hodnoty

V neposlední řadě stálá provozovna také řeší problematiku týkající se daně z přidané hodnoty (dále „DPH“). Součástí této kapitoly jsou základní informace spojené s DPH.

Registrace k DPH

Registrace k DPH je povinná po překročení obrátu 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích měsíců. Podmínka překročení obrátu je irelevantní u osoby, která pouze uskutečňuje plnění osvobozená od daně a neuplatňuje nárok na odpočet daně. V zákoně o dani z přidané hodnoty (dále „ZodPH“) jsou stanovené další situace, ve kterých se také daňový subjekt musí registrovat k dani. Pokud subjekt není povinen podle zákona být registrován k dani a chce být plátcem DPH, tak se může dobrovolně registrovat [15].

Osoby, které jsou povinné se registrovat k dani, se musí registrovat do 15 dní ode dne, kdy byl překročen obrát 1 000 000 Kč nebo kdy jim vznikla jiná povinnost stanovená zákonem. Dobrovolná registrace je ke dni, ke kterému se samotný subjekt rozhodne registrovat. Plátcem daně se pak osoba stává od prvního dne v měsíci následujícím po měsíci, kdy byla provedena registrace [15].

Předmět DPH

Předmět daně z přidané hodnoty je stanoven v § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Je jím v rámci ekonomické činnosti a za úplatu:

- dodání zboží,
- poskytnutí služeb a
- pořízení zboží z jiného členského státu.

Dále je předmětem daně:

- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu a
- dovoz zboží.

Po vymezení předmětu daně v ZoDPH následuje výčet situací, které jsou vyňaty z předmětu daně [10].

Místo plnění

Po stanovení předmětu DPH podle § 2 ZoDPH jsou dále zkoumány § 7 až § 12 ZoDPH, ve kterých je stanoveno místo plnění pro jednotlivé situace, které mohou nastat. Na základě stanovení místa plnění je určen stát, ve kterém je plnění předmětem DPH [15].

Datum uskutečnění zdanitelného plnění

Pokud je místem plnění určeno tuzemsko, tak je potřebné časově zařadit plnění, na základě čehož vzniká plátcí daně povinnost přiznat daň. Pokud není stanoveno zákonem jinak, tak obvykle je povinnost přiznat daň k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty, a to podle toho, který z těchto dní nastal dříve. V zákoně o DPH je den zdanitelného plnění vymezen v § 20a až § 25 ZoDPH [15].

Režim přenesení daňové povinnosti

V určitých případech je možné v rámci režimu přenesení daňové povinnosti převést povinnost spojenou s přiznáním DPH na plátce, který je příjemcem zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku. Režim přenesení daňové povinnosti se použije při:

- dodání zlata,
- dodání zboží v příloze č. 5 ZoDPH,
- dodání nemovitých věcí,
- poskytnutí stavebních nebo montážních prací a
- ostatních případech uvedených v § 92ea ZoDPH [10].

Osvobození od daně

V zákoně o dani z přidané hodnoty jsou také určena plnění, která jsou osvobozená od DPH. Osvobození od DPH má dvě formy:

- osvobození od daně bez nároku na odpočet daně,
- osvobození od daně s nárokem na odpočet daně [10].

V ZoDPH je přehled všech plnění, která jsou osvobozená od daně. Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně je v § 51 až § 62 ZoDPH a osvobození od daně s nárokem na odpočet daně je v § 63 až § 71g.

Základ daně

Základem DPH jsou proběhlé transakce za uskutečnění zdanitelného plnění:

- přijatá úplata,
- hodnota zboží,
- hodnota služby,
- jiné daně, poplatky,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, jimiž jsou náklady na balení, přepravu nebo pojištění [10].

Sazby DPH

V rámci zdanitelných plnění nebo přijatých úplat jsou používány 3 typy sazeb daně:

- 21 % - základní sazba daně,
- 15 % - první snížená sazba daně,
- 10 % - druhá snížená sazba daně.

Součástí ZoDPH jsou přílohy, ve kterých je uvedeno, pro jaký typ služeb a zboží se má uplatňovat první a druhá snížená sazba daně. V ostatních případech se použije základní sazba daně [10].

Přiznání k dani z přidané hodnoty

Zdaňovacím obdobím je měsíc nebo čtvrtletí. Za toto období musí daňový subjekt podat do 25. dne dalšího měsíce přiznání k DPH [10].

Výsledkem daňového přiznání je rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně. Rozdílem může být daňová povinnost (daň na výstupu > odpočet daně) nebo nadměrný odpočet (odpočet daně > daň na výstupu) [10].

Do 25. dne po skončeném zdaňovacím období musí být připsaná zaplacená daň na účtu správce daně. Případá-li 25. den na sobotu, neděli nebo svátek, tak první pracovní den po tom dni je posledním dnem pro zaplacení. Po tomto dni se daňový subjekt dostává do prodlení a dle daňového řádu bude i penalizován [22].

Další daňová tvrzení

Současně s přiznáním k DPH se podávají další daňová tvrzení - kontrolní a souhrnné hlášení.

Kontrolní hlášení poskytuje správci daně informace o proběhlých transakcích mezi subjekty. Na základě těchto informací by správce daně měl lépe přijít na daňové úniky a podvody. Kontrolní hlášení se podává měsíčně nebo čtvrtletně a to vždy k 25. dni v následujícím měsíci [15].

Souhrnné hlášení se podává měsíčně (výjimečně čtvrtletně) v případě dodávání zboží, přemísťování obchodního majetku nebo poskytování služeb v jiném členském státě. Termínem pro podání je opět 25. den následujícího měsíce po skutečnosti [15].

3 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

V poslední části diplomové práce jsou pro firmu BCD, s.r.o., odštěpný závod zpracovány a navrženy postupy spojené s činností stálé provozovny z pohledu českých zákonů týkajících se účetnictví a daní. Pro firmu BCD, s.r.o., odštěpný závod je zobrazen způsob vedení účetnictví a navržen převod účetních dat do účetnictví slovenské právnické osoby. Součástí návrhové části je také provedeno zdanění příjmů firmy BCD, s.r.o., odštěpný závod, která v roce 2017 vstoupila na český trh a musí v roce 2018 podat přiznání k dani z příjmů právnických osob. Závěrem návrhové části jsou navržena opatření spojená se zaměstnáváním zaměstnanců, protože v této oblasti firma nedodrží některá ustanovení ze zákoníku práce.

3.1 Společnost BCD, s.r.o., odštěpný závod

Jelikož je diplomová práce zpracovávána s cílem, aby byla užitečná pro konkrétní firmu, součástí této kapitoly je představení vybrané firmy. Firma ochotně poskytla všechna svá data, ale kvůli požadavku o udržení anonymity firmy byl pozměněn název stálé provozovny i slovenské právnické osoby a jsou pozměněny i některé identifikující informace o společnosti.

Název	BCD, s.r.o., odštěpný závod
Právní forma	Odštěpný závod zahraniční právnické osoby
Vznik	2017
Zápis	u Krajského soudu v Brně
Sídlo	Brno-venkov, Česká republika
Předmět podnikání	Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Zřizovatel	BCD, s.r.o.
Právní forma zřizovatele	Společnost s ručením omezeným
Sídlo zřizovatele	Bratislava, Slovensko
Vznik zřizovatele	2016

Firma BCD s.r.o., odštěpný závod poskytuje služby spojené s prodejem měkkého nábytku. Prodej je zaměřen na přímé, rohové a modulární sedací soupravy, křesla a taburety, jednolůžka, dvojlůžka a modulární lůžka, stolky k sedacím soupravám nebo lůžkám, doplňky nebo také samostatné matrace. Veškeré zboží je vyráběno na Ukrajině.

Prodávané produkty jsou vyráběné v různých velikostech, barvách, tvarech a s rozdílným designem. Důraz je kladen převážně na prodej kvalitního nábytku, který byl vyroben předními technologiemi a k výrobě, balení i skladování byl použit ekologický materiál.

3.1.1 Vznik podnikatelské činnosti

Jednatel společnosti BCD, s.r.o. před vstupem na český trh sepsal s notářem notářský zápis o zřízení odštěpného závodu zahraniční osoby na území České republiky. Součástí zápisu musel být předložen výpisem z obchodního rejstříku slovenské společnosti BCD, s.r.o. a průkaz totožnosti jednatele. Tento notářský zápis byl podán jako návrh na zřízení na rejstříkovém soudě, který následně ve lhůtě 30 dní zapsal společnost do obchodního rejstříku. Zápisem do obchodního rejstříku vznikl firmě BCD, s.r.o. odštěpný závod a tím i stálá provozovna. Tímto krokem společnost nemusí již splňovat podmínku časového testu 6 měsíců pro vznik stálé provozovny poskytující služby.

3.1.2 Registrace k daním

Se vznikem stálé provozovny firma splnila povinnost do 15 dní a podala žádost o registraci k dani z příjmů právnických osob skrze přihlášku k registraci pro právnické osoby (Příloha I). Současně se firma dobrovolně registrovala k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů ze závislé činnosti.

3.2 Účetnictví

Dle Tabulky 1 v analytické části a po prostudování ZDP lze jednoznačně určit, že účetnictví nebude ani zjednodušené ani ve zkráceném rozsahu. Účetní jednotka musí vést účetnictví v plném rozsahu a to je stanoveno na základě následujících kroků:

- 1) § 9 odst. 3 písm. b) ZoÚ říká, že malé nebo mikro jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tak mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu;
- 2) § 20 ZoÚ nezahrnuje firmu BCD, s.r.o., odštěpný závod, jelikož nesplňuje dané podmínky, mezi firmy, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem;
- 3) § 9 odst. 4 ZoÚ specifikuje účetní jednotky uvedené v odst. 3 písm. b) a mezi tyto jednotky nespadá stálá provozovna zahraniční právnické osoby.

Stálá provozovna měla povinnosti se vznikem stálé provozovny začít vést účetnictví. Kdyby firma BCD, s.r.o., odštěpný závod před vznikem stálé provozovny vykonávala podnikatelskou činnost, musela by účetnictví začít vést zpětně od začátku, kdy zahájila svoji činnost.

3.2.1 Zahajovací rozvaha a hlavní kniha

Ke dni vzniku podnikatelské činnosti stálé provozovny byla sestavena zahajovací rozvaha (viz Tabulka 15) a následně otevřeny účetní knihy. Součástí zahajovací rozvahy byly pouze vložené peníze na bankovní účet od slovenského zřizovatele. Tyto prostředky jsou stálé provozovně poskytnuty bezúročně, protože spolu se slovenskou firmou tvoří jeden celek. Z toho důvodu také není do stálé provozovny vkládán základní kapitál, kterým již disponuje slovenská strana.

Tabulka 15: Zahajovací rozvaha

Aktiva	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA		Pasiva
221 Pokladna	1 000 000 Kč	471 Dl. závazky (ovládající osoba)	1 000 000 Kč
Σ Aktiv	1 000 000 Kč	Σ Pasiv	1 000 000 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Během roku bylo účtováno v návaznosti na vzorovou účtovou osnovu o operacích spojených s činností stálé provozovny a konečné stavy účtů jsou zachyceny v hlavní knize firmy (viz. Tabulka 16).

Tabulka 16: Hlavní kniha firmy BCD, s.r.o., odštěpný závod

Účet	Název účtu	Stav aktiv v Kč	Stav pasiv v Kč
021	Stavby	469 207	
029	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	59 780	
081	Oprávkový ke stavbám	-3 128	
211	Pokladna	581 155	
213	Ceniny	-180	
221	Bankovní účty	912 304	
311	Pohledávky z obchodních vztahů	62 135	
314	Poskytnuté zálohy a závdavky	234 273	
321	Závazky z obchodních vztahů		611 669
324	Přijaté provozní zálohy a závdavky		134 668
331	Zaměstnanci		172 470
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům		15 591
336	Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení a zdrav. pojištění		100 081
341	Daň z příjmů		
342	Ostatní přímé daně		22 027
343	Daň z přidané hodnoty		-198 452
361	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		25 400
381	Náklady příštích období	658	
383	Výdaje příštích období		10 911
471	Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		1 186 549
Účet	Název účtu	Stav nákladů v Kč	Stav výnosů v Kč
501	Spotřeba materiálu	46 970	
502	Spotřeba energie	126 466	
504	Prodané zboží	135 978	
511	Opravy a udržování	270	
512	Cestovné	3 141	
513	Náklady na reprezentaci	5 299	
518	Ostatní služby	688 846	
521	Mzdové náklady	734 200	
522	Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti	244 147	
538	Ostatní daně a poplatky	3 700	
544	Smluvní pokuty a úroky z prodlení	4 336	
548	Ostatní provozní náklady	152	
551	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3 128	
563	Kurzové ztráty	4 840	
568	Ostatní finanční náklady	1 026	
604	Tržby za zboží		2 237 570
648	Ostatní provozní výnosy		221
Hospodárský výsledek		235 290	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2.2 Převodový můstek pro účetnictví

Důležitou problematikou mezi českou stálou provozovnou a slovenským zřizovatelem je převod účetních záznamů stálé provozovny do účetnictví slovenské firmy.

Výhodou u stálých provozoven zřízených slovenskou právnickou osobou je, že pro oba státy je velmi podobný vzorový účtový rozvrh. Jak zřizující právnická osoba, tak i stálá provozovna se řídí tímto vzorovým účtovým rozvrhem. V případě nejednotného vzorového účtového rozvrhu by bylo výhodnější převést účetnictví přes obraty aktiv, pasiv, nákladů a výnosů, ale tento způsob, i když je časově méně náročný, je spojen s rizikem, že nebude možné dohledat případné chyby.

Proto firma BCD, s.r.o. a její stálá provozovna by měly převod účetních záznamů provést druhým způsobem a to převedením jednotlivých konečných zůstatků účtů pomocí stanoveného převodového můstku. Tento způsob je časově náročnější a je s ním spojená větší potřeba technického zabezpečení, ale je mnohem přehlednější a také je jednodušší dohledat vzniklé chyby.

I když by stálá provozovna mohla vést účetnictví v českých korunách a i eurech a následně by se přičetly na slovenské straně už přepočítané sumy, tak pro stálou provozovnu by to byla velká administrativní zátěž. Z toho důvodu stačí, když stálá provozovna bude vést účetnictví jen v českých korunách a slovenská strana pak pomocí jednotného měnového kurzu přepočítá konečné stavy z účetnictví stálé provozovny. Pro rok 2017 je jednotný měnový kurz 26,29 Kč/EUR.

Na základě údajů v účetnictví o provedených účetních operacích je pro českou stálou provozovnu a slovenskou zřizující právnickou osobu sestaven převodový můstek (Tabulka 17) pro převod účetních dat pro rok 2017.

Pro větší přehlednost a kontrolu, by slovenská právnická osoba měla mít přesně určenou analytiku k syntetickým účtům, na kterou se budou převádět data od české stálé provozovny. Proto pro účely návrhů jsou použité analytické účty xxx.900.

Tabulka 17: Převod účetnictví stálé provozovna na slovenskou právnickou osobu

Účet ČR	Účet SK	Název účtu
021	021.900	Stavby
029	029.900	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
081	081.900	Oprávký ke stavbám
211	211.900	Pokladna
213	213.900	Ceniny
221	221.900	Bankovní účty
311	311.900	Pohledávky z obchodních vztahů
314	314.900	Poskytnuté zálohy a závdavky
321	321.900	Závazky z obchodních vztahů
324	324.900	Přijaté provozní zálohy a závdavky
331	331.900	Zaměstnanci
333	333.900	Ostatní závazky vůči zaměstnancům
336	336.900	Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení a zdrav. pojištění
341	341.900	Daň z příjmů
342	342.900	Ostatní přímé daně
343	343.900	Daň z přidané hodnoty
361	361.900	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
381	381.900	Náklady příštích období
383	383.900	Výdaje příštích období
471	-	Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
501	501.900	Spotřeba materiálu
502	502.900	Spotřeba energie
504	504.900	Prodané zboží
511	511.900	Opravy a udržování
512	512.900	Cestovné
513	513.900	Náklady na reprezentaci
518	518.900	Ostatní služby
521	521.900	Mzdové náklady
522	522.900	Příjmy společníků obchodní korporace ze závislé činnosti
538	538.900	Ostatní daně a poplatky
544	544.900	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
548	548.900	Ostatní provozní náklady
551	551.900	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
563	563.900	Kurzové ztráty
568	568.900	Ostatní finanční náklady
604	604.900	Tržby za zboží
648	648.900	Ostatní provozní výnosy

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z toho vyplývá, že pokud stálá provozovna používá analytické účty, tak se provede součet těchto analytických účtů a souhrnně se převedou do slovenského účetnictví. Tento princip je znázorněn na 3 typech účtů. V Tabulce 18 je analyticky rozdělen účet pro poskytnuté zálohy (rozvažný účet aktivní), v Tabulce 19 jsou veškeré závazky spojené s daní z přidané hodnoty také souhrnně převedeny na slovenskou stranu (rozvažný účet pasivní) a také v Tabulce 20 u účtu služby (nákladový účet), musí dojít k převodu do slovenské firmy. Stejným principem se převádí i ostatní analyticky vedené účty a také výnosové účty, ke kterým stálá provozovna nevede analytiku.

Tabulka 18: Převedení účtu 314 – Poskytnuté zálohy

ČR	314.300	Poskytnuté zálohy - služby	174 303 Kč
	314.600	Poskytnuté zálohy - PLATBY	59 970 Kč
SK	314.900	Poskytnuté preddavky	234 273 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 19: Převedení účtu 336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezp. a zdrav. poj.

ČR	336.100	Zdravotní pojištění	29 549 Kč
	336.200	Sociální pojištění	68 590 Kč
	336.300	Poj. ze zák. odpov.	1 942 Kč
SK	336.900	Zúčtovanie s orgánmi sociálneho zabezpečenia a zdravotného poistenia	100 081 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 20: Převedení účtu 518 - Služby

ČR	518.100	Služby-nájemné	519 050 Kč
	518.210	Služby-telekomunikace	7 136 Kč
	518.230	Služby-internet	6 154 Kč
	518.250	Služby-poštovní	128 Kč
	518.500	Služby-marketing	22 812 Kč
	518.510	Služby-účetnictví	38 510 Kč
	518.520	Služby-školení	300 Kč
	518.560	Služby-provize	108 Kč
	518.600	Služby-reklama	71 947 Kč
	518.700	Služby-pronájem vozidla	22 701 Kč
SK	518.900	Ostatné služby	688 846 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Není možné vynechat jakoukoliv položku v účetnictví, protože pak by nebyla dodržena bilance aktiv a pasiv. Jediná položka, která se nepřevádí na slovenskou stranu a vyjímá se, je poskytnutá půjčka slovenskou BCD, s.r.o. české stálé provozovně. Neúročené půjčené peněžní prostředky jsou zachyceny na účtu 471 – Dlouhodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba (Tabulka 21).

Jelikož slovenská firma BCD, s.r.o. podléhá povinnému auditu, je potřeba ověření a odsouhlasení se stálou provozovnou, že poskytnuté prostředky ze slovenské strany jsou ve stejné výši účtovány i ve stálé provozovně.

Tabulka 21: Účet 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba

ČR	471	Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	1 186 549 Kč
----	-----	---	--------------

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.3 Stanovení základu daně a výpočet daňové povinnosti

Pro základ daně je stanoven stejný postup jako při stanovení základu daně pro všechny české PO, které jsou rezidenty ČR, a je postupováno podle kroků v Tabulce 6. Pro stanovení základu daně je vycházeno z účetnictví firmy BCD, s.r.o., odštěpný závod.

Výsledek hospodaření před zdaněním

Výsledek hospodaření je stanoven k 31. 12. 2017 jako rozdíl příjmů a výdajů a přenesen na ř. 10 do daňového přiznání (viz Tabulka 22).

Příjmy	2 237 790 Kč,
Výdaje	2 002 500 Kč,
Výsledek hospodaření	235 290 Kč.

Tabulka 22: Výsledek hospodaření k 31. 12. 2017

10 ⁸⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ³⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni 31.12.2017	235 290 Kč
------------------	---	------------

(Zdroj: Vlastní zpracování pomocí [15])

Položky zvyšující základ daně

K výsledku hospodaření musí být přičteny položky zvyšující základ daně, na základě účetnictví jsou níže popsány konkrétní položky.

Jelikož firma BCD, s.r.o., odštěpný závod nestihla do 31. 1. 2018 uhradit sociální a zdravotní pojištění za zaměstnavatele i zaměstnance, musí si o tuto částku zvýšit základ daně. Na ř. 30 se objeví neuhrazené závazky za sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance a na ř. 40 za zaměstnavatele. Pokud firma náklady spojené se sociálním a zdravotním pojištěním uhradí během roku 2018, může si v dalším roce o tyto náklady naopak snížit základ daně.

Dále se firma BCD, s.r.o., odštěpný závod rozhodla využít zákonné možnosti uplatnění nákladů na vozidlo ve formě paušálu na pohonné hmoty. Proto je nutné, aby na ř. 40 daňového přiznání byl zvýšen základ daně o skutečné náklady spojené se spotřebou pohonných hmot pronajatého vozidla. I když firma nemá vozidlo zahrnuto ve svém majetku, tak si při nájmu vozidla za úplaty může použít spotřebu pohonných hmot paušálními výdaji.

Náklady spojené s reprezentací jsou vždy považované za nedaňové. O celkovou částku, která je účtována na účet 513 - Náklady na reprezentaci, se zvýší základ daně na ř. 40 daňového přiznání.

Součástí ostatních služeb jsou položky, které nemohou být zahrnuty do daňových nákladů. Těmito náklady ve firmě BCD, s.r.o., odštěpný závod jsou chybně vystavené doklady bez údajů o firmě, a z toho důvodu nelze pokládat tyto náklady za náklady spojené s činností firmy. Pro lepší přehlednost jsou tyto náklady rovnou odděleny a účtovány na samostatný analytický účet účtové skupina 51 - Služby. Tyto náklady jsou také zahrnuty na ř. 40 daňového přiznání.

Poslední kategorií, kterou musí být zvýšen základ daně, jsou úroky z prodlení, které firma neuhradila ve zdaňovacím období 2017. Stejně jako u nákladů spojených se sociálním a zdravotním pojištěním je možné po uhrazení o tyto náklady opět snížit základ daně v období, ve kterém budou uhrazeny.

Všechny výše popsané položky zvyšující základ daně a jejich výše jsou součástí Tabulky 23.

Tabulka 23: Položky zvyšující základ daně

Účet	Název účtu	Řádek v daňovém přiznání	Částka
501.800	Spotřeba materiálu-pohonné hmoty	ř. 40	15 000 Kč
513	Náklady na reprezentaci	ř. 40	5 299 Kč
518.xxx	Služby-nedaňové	ř. 40	2 608 Kč
521	Mzdové náklady	ř. 30	15 353 Kč
524.100	Závazky-Zdravotní pojištění	ř. 40	14 236 Kč
524.200	Závazky-Sociální pojištění	ř. 40	33 218 Kč
544	Sml.pokuty,úroky z prodl.	ř. 40	4 337 Kč
Celkem			90 051 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položky zahrnuté na ř. 40 v daňovém přiznání musí být rozepsané v Příloze č. 1/A II. oddílu. V Tabulce 24 je názorně vyplněná příloha.

Tabulka 24: Příloha č. 1/A II. oddílu

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy - náklady			
Řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	50- Spotřebované nákupy	15 000 Kč	
2	51- Služby	7 907 Kč	
3	52- Zúčet.se zaměst. a instit.	47 454 Kč	
4	54- Daně a poplatky	4 337 Kč	
5			
6	Celkem	74 698 Kč	

(Zdroj: Vlastní zpracování pomocí [15])

A závěrem k položkám zvyšující základ daně Tabulka 25 sumarizuje položky a zobrazuje přesné zaznamenání do daňového přiznání.

Tabulka 25: Položky zvyšující základ daně

30 ⁸⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm.a) bodů 3 až 20 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	15 353 Kč
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	74 698 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování pomocí [15])

Položky snižující základ daně

Výsledek hospodaření si poplatník může snížit o položky snižující základ daně. Jedná se například o zmíněné výdaje spojené s provozem automobilu. Vozidlo si firma najala dne 22. 9. 2017 a měla jej pronajaté po celé zdaňovací období. Může si tedy za celé 3 měsíce užívání uplatnit 15 000 Kč (3 měsíce x 5 000 Kč/za 1 celý měsíc užívání) jako náklad k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Jelikož firma provedla technické zhodnocení pronajatých prostor, účtuje tak o účetních odpisech dlouhodobého hmotného majetku. Se souhlasem pronajímatele může firma BCD, s.r.o., odštěpný závod rovněž uplatňovat daňové odpisy. Pro tyto účely je nutné znát účtovou skupinu, ve které má vlastník zařazený majetek. Proto dobu použitelnost pro výpočet účetních odpisů si účetní jednotka sama stanovila na 25 let. Daňové odpisy majetku zařazeného v 6. odpisové skupině jsou zákonem stanoveny na 50 let.

Pro firmu je výhodné, aby daňové odpisy uplatňovala zrychleně, protože technické zhodnocení provedla na pronajatých prostorách, na které má smlouvu o pronájmu pouze na 10 let a dále není jisté, zda smlouva bude prodloužena. Z toho plyne nejistota a pro firmu je tedy výhodnější, aby si v prvních letech odpisování uplatňovala vyšší daňové odpisy a tím i snižovala základ daně. V Příloze VII je tabulka, kde jsou vypočítané daňové odpisy pro celou dobu odpisování.

Zaznamenání účetních i daňových odpisů v daňovém přiznání je provedeno v Příloze II. oddílu B (viz Tabulka 26) a proto, že jsou daňové odpisy vyšší než účetní odpisy, tak si firma může odečíst od základu daně jejich rozdíl ve výši 6 257 Kč.

Souhrnný přehled položek snižujících základ daně je uveden v Tabulce 27.

Tabulka 26: Odpisy dlouhodobého majetku

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku			
a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona			
Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6	9 385 Kč	
	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	9 385 Kč	
b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona			
	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.	3 128 Kč	

(Zdroj: Vlastní zpracování pomocí [15])

Tabulka 27: Položky snižující základ daně

112	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř.10)	15 000 Kč
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	6 257 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování pomocí [15])

Po úpravách ř. 10 daňového přiznání je vyčíslen základ daně ve výši 304 084 Kč. Jelikož firma podniká první rok, tak zatím nemá další položky, o které by si mohla snížit základ daně, kterými by mohly být poskytnutá bezúplatná plnění nebo položky v § 34 ZDP.

Upravený základ daně musí být zaokrouhlen dolů na tisíce, tedy 304 000 Kč. A z této částky je možné spočítat daň z příjmů ve výši 19 %. Znázorněno v Tabulce 28, celková daň činí 57 760 Kč.

Tabulka 28: Výpočet daňové povinnosti

200	Základ daně	304 084 Kč
270	Základ daně zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů	304 000 Kč
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19
340	Celková daň	57 760 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování pomocí [15])

3.4 Podání daňového přiznání, platební a další povinnosti

Firma BCD, s.r.o., odštěpný závod má stejnou povinnost podat daňové přiznání jako ostatní čeští rezidenti. Na základě předložené plné moci udělené daňovému poradci má termín pro podání daňového přiznání do 2. 7. 2018 (6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období). Daňový poradce následně zasílá svojí datovou schránkou daňové přiznání na Finančního úřadu pro Brno-venkov.

Vypočtenou daňovou povinnost 57 760 Kč musí firma uhradit nejpozději do 2. 7. 2018 na účet 7704-77628621/0710, na který se hradí daň z příjmů právnických osob v Jihomoravském kraji. Jako variabilní symbol použije svoje identifikační číslo a konstantní symbol je 1148.

Po skončení zdaňovacího období nastává období zálohové. Subjekt, jehož poslední známá daňová povinnost přesáhne 30 000 Kč, je povinen platit zálohy na daň. Firma bude muset v průběhu zálohového období uhradit dvakrát 40 % z daňové povinnosti vypočítané za rok 2017. Na stejný účet (7704-77628621/0710), se stejným variabilním a konstantním symbolem jako u hrazení daňové povinnosti, musí provést platby:

- k 15. 12. 2018 23 104 Kč,
- k 15. 06. 2019 23 104 Kč.

Zálohy na dani zaplacená v průběhu zdaňovacího období budou odečteny od daňové povinnosti vypočítané za rok 2018.

I když stálá provozovna vystupuje jako samostatný subjekt, který vede vlastní účetnictví a je registrován k dani z příjmů, tak stále tvoří jeden celek se slovenskou firmou BCD, s.r.o. Jak je výše popsáno, tak informace zachycené v účetnictví se přenáší do účetnictví slovenské zřizující firmy, která je znovu zahrne ve svém daňovém přiznání. Aby nemusela znovu platit daň, která je již zaplacená v České republice, tak musí stálá provozovna požádat český finanční úřad o potvrzení, že daň zaplatila. Slovenská firma si pak uhrazenou daň může započíst u své daňové povinnosti.

3.5 Rizika spojená se zdaňováním stálé provozovny

Pokud je stálá provozovna zdaňována stejně jako český rezident, nejsou shledána závažnější rizika spojená se zdaňováním příjmů stálé provozovny oproti zdaňování rezidenta ČR, stálá provozovna je posuzována jako česká společnost. Pouze musí spolupracovat s českým daňovým poradcem kvůli možným odlišnostem v českých a slovenských zákonech.

Komplikovanější je zdaňování stálé provozovny podle § 23 odst. 11 ZDP, kdy má být výsledek hospodaření srovnán s podobnou činností poplatníka na území ČR. Z důvodu nestanovení přesného metodického procesu provedení srovnání není doporučeno využít tohoto způsobu.

3.6 Zaměstnanci

Při zpracování diplomové práce byly zjištěny nedostatky týkající se zaměstnávání zaměstnanců. Je možné, že slovenské zákony jsou v některých aspektech rozdílné a proto je této problematice věnována pozornost, aby mohla být eliminována rizika a komplikace spojené s povinnostmi zaměstnavatele. Jelikož se stálá provozovna musí řídit českými zákony, tak níže jsou popsány návrhy ke splnění povinností dané těmito zákony.

Pracovní doba

Firma má v současné době 2 zaměstnankyně zaměstnané na hlavní pracovní poměr s pracovní funkcí asistentka prodeje. Náplní práce je prodej zboží a s tím spojená administrativa. Otevírací doba prodejny je každý den v týdnu v rozmezí 10:00 - 20:00 hod., to znamená, že týdně je potřeba zajistit, aby prodejna byla otevřená 70 hodin.

Jelikož jsou pouze 2 zaměstnankyně na celou prodejnu, což při současných podmínkách znamená, že na jednu pracovníci vychází téměř vždy celodenní směna, kterou bude na pracovišti sama. Podmínky jsou tak stanovené proto, že je potřeba získat zákazníky a tedy se po celou otevírací dobu nesmí zavřít prodejna. Z toho také vyplývá, že si zaměstnankyně nemůže dát pauzu po maximálně 6 odpracovaných hodinách, na kterou má ze zákona nárok, a poněvadž je na prodejně sama, tak se nemá i s kým vystřídat.

Doba odpočinku mezi dvěma směnami 11 hodin a také nepřetržitý odpočinek 35 hodin během týdne je možné dodržet při dvou zaměstnancích. Ale je potřebné počítat s tím, že zaměstnanci mají nárok na 4 týdny dovolené a také s možnými překážkami, které způsobí nepřítomnost zaměstnance v práci, kterými jsou například nemoc a ošetřování dítěte nebo člena rodiny.

Na základě výše uvedených faktů je navrženo, aby počet zaměstnanců byl minimálně tři, i když tento počet není úplně dostačující. Za optimální považuji zaměstnat 4 pracovníky. Možnou variantou je také zaměstnání 3 pracovníků na hlavní pracovní poměr a 1 pracovníka s polovičním úvazkem nebo na dohodu o provedení práce, který by vypomohl o víkendech.

V Příloze VIII jsou navrženy rozvrhy pracovních dob pro 3 a 4 zaměstnance, které samozřejmě mohou mít různé varianty. V obou variantách všichni zaměstnanci splní 40 hodin týdenní pracovní dobu a budou mít přestávku na jídlo a odpočinek.

Mzda

Mzdy zaměstnanců byly při plném úvazku nastavené fixně na 25 000 Kč/měsíc, nyní všichni mají hodinovou mzdu 150 Kč/hod. Tuto změnu jsem navrhovala již v průběhu roku, protože zaměstnanci nedodržovali pracovní fond. Z toho důvodu také byly komplikace s výpočtem, kdy zaměstnanci očekávali svoji fixní mzdu, ale při nedodržení pracovního fondu byla obvykle poměrem snižovaná, a zaměstnavatel jim samozřejmě nechtěl proplácet nedodržený pracovní fond. Přejít na hodinovou sazbu hodnotím kladně, protože s tím souhlasily obě strany a není spor mezi nadřízeným a podřízeným, který většinou byl řešen přes mzdovou účetní.

Dále ke mzdě za odpracované hodiny jsou zaměstnanci odměňováni podle měsíčního obratu tržeb, kdy jsou nastaveny následující motivační hranice:

- za obrat vyšší 540.000 Kč náleží odměna ve výši 7 500 Kč,
- za obrat vyšší 670.000 Kč náleží další odměna ve výši 5 500 Kč,
- za obrat vyšší 1.050.000 Kč náleží další odměna ve výši 13 000 Kč.

Pokud by zaměstnanec odpracoval méně než 160 hodin za měsíc, tak bude odměna poměrem zkrácená. Ale v podstatě při plném úvazku si zaměstnanec může odměnami zvýšit dvojnásobně svoji nárokovou mzdu.

Odměňování podle obratu tržeb zatím nebylo zrealizováno, protože firma je začínající a nedaří se jí tak rychle proniknout na místní trh a dostat se do povědomí potenciálních zákazníků. Ale celá teorie odměňování dle podílu na tržbách je postavená na tom, jak pracují všichni asistenti prodeje v jedné provozovně. Tím je snaha zaměstnance motivovat, aby si navzájem pomáhali a spolupracovali. Záměrně není zavedeno odměňování jednotlivců, aby bylo eliminováno škození spolupracovníkům a vyzdvihování vlastních úspěchů nekalými způsoby.

Ve slovenské firmě se způsob odměňování dle výsledků celé skupiny osvědčil a zaměstnanci jsou tak motivováni, že si i v době svého volna dobrovolně pomáhají. Čeští obyvatelé a slovenští jsou z podobných národů a proto je také předpoklad, že totožně smýšlejí. Z toho důvodu si myslím, že by tento způsob odměňování mohl být

efektivní a respektován také u českých pracovníků, kteří by byli ochotní se tímto způsobem motivovat.

Pro názornost je přiložená Tabulka 29, kde je modelově vypočítaná mzda zaměstnance ve 4 variantách podle zasloužených odměn z obratu, aby zaměstnavatel měl představu o výši nákladů spojených se zaměstnanci. Ve výpočtu jsou zjednodušeně zahrnuty pouze základní předpoklady bez různých výpočtových možností, jako jsou čerpání dovolené, práce v neděli, nemoc, srážky, atd.

Tabulka 29: Modelový výpočet měsíční mzdy zaměstnance

	do obratu 540.000 Kč	od obratu 540.000 Kč	od obratu 670.000 Kč	od obratu 1.050.000 Kč
Ø Měsíční fond hodin	173	173	173	173
Hodinová sazba	150 Kč	150 Kč	150 Kč	150 Kč
Základní mzda	25 950 Kč	25 950 Kč	25 950 Kč	25 950 Kč
Prémie	0 Kč	7 500 Kč	13 000 Kč	26 000 Kč
Příplatky	1 875 Kč	2 357 Kč	2 598 Kč	3 200 Kč
Hrubá mzda	27 825 Kč	35 807 Kč	41 548 Kč	55 150 Kč
Sociální pojištění 6,5 %	1 809 Kč	2 327 Kč	2 701 Kč	3 585 Kč
Zdravotní pojištění 4,5 %	1 252 Kč	1 611 Kč	1 870 Kč	2 482 Kč
Základ pro výpočet daně	37 300 Kč	48 000 Kč	55 700 Kč	74 000 Kč
Záloha na daň 15 %	5 595 Kč	7 200 Kč	8 355 Kč	11 100 Kč
Slevy § 35ba	2 070 Kč	2 070 Kč	2 070 Kč	2 070 Kč
Záloha ke sražení	3 525 Kč	5 130 Kč	6 285 Kč	9 030 Kč
Čistá mzda	21 239 Kč	26 738 Kč	30 692 Kč	40 053 Kč
Sociální pojištění 25 %	6 956 Kč	8 952 Kč	10 387 Kč	13 787 Kč
Zdravotní pojištění 9 %	2 504 Kč	3 223 Kč	3 739 Kč	4 963 Kč
Σ Náklady zaměstnavatele	37 286 Kč	47 981 Kč	55 674 Kč	73 901 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Náklady zaměstnavatele na jednoho zaměstnance jsou vysoké, a proto je pochopitelné, že je snaha o zajištění provozu jen se 2 zaměstnanci, ale je to stav, kdy zaměstnanci zvýšené pracovní nasazení nevydrží dlouhodobě a dochází k častým odchodům pracovníků. S tím jsou samozřejmě spojené náklady na nábor nových zaměstnanců a jejich zaškolení.

Možnou variantou je zaměstnávání pracovníků na dohodu o provedení práce, kteří by mohli vypomáhat o víkendech nebo prázdninových režimech. Náklady na takového pracovníka jsou měsíčně maximálně 10.000 Kč., ze kterých není hrazeno sociální a zdravotní pojištění, jen 15 % daň při nepodepsání prohlášení poplatníka daně.

Jelikož je za zaměstnance potřeba hradit sociální a zdravotní pojištění a záloha na daň, je potřeba se nahlásit k potřebným institucím.

Povinnosti vůči zdravotním pojišťovnám a sociální správě zabezpečení

U zdravotní pojišťovny, kde jsou zaměstnanci pojištěni, se musí zaměstnavatel přihlásit jako plátce pojistného a také přihlásí zaměstnance, za kterého bude pojištění odvádět. Přihlášení zaměstnavatele se provede na formuláři „Přihláška a evidenční list zaměstnavatele“, který je možné osobně donést na jakoukoliv pobočku příslušné zdravotní pojišťovny nebo poslat datovou schránkou. Zaměstnance pak musí zaměstnavatel nahlásit do 8 kalendářních dní od začátku nástupu zaměstnance do práce. Pro přihlášení použije formulář „Hromadné oznámení zaměstnavatele“, který se používá i pro odhlášení zaměstnance při skončení pracovního poměru, také do 8 kalendářních dní.

Podobným způsobem se přihlašuje i zaměstnavatel na správu sociálního zabezpečení. Přes formulář „Přihláška do registru zaměstnavatelů“ se přihlásí zaměstnavatel a přes formulář „Oznámení o nástupu do zaměstnání“ přihlašuje a odhlašuje zaměstnance a to opět ve lhůtě 8 pracovních dní.

Na správu sociálního zabezpečení se také zasílají Evidenční listy důchodového pojištění, podklady spojené s pracovní neschopností a ošetřováním člena rodiny, s peněžitou pomocí v mateřství a otcovskou poporodní péčí.

Kontakty na výše uvedené instituce pro Brno a Brno-venkov jsou součástí Přílohy IX.

ZÁVĚR

Tématem diplomové práce je zdanění příjmů stálé provozovny slovenského daňového rezidenta v České republice. Cílem práce bylo identifikování a analyzování etap stálé provozovny slovenského daňového rezidenta s následným návrhem zdanění příjmů.

Pro získání podstatných informací týkajících se pojmů spojenými s mezinárodním právem a tuzemskými daňovými předpisy je zpracována teoretická část této práce. V této části je vymezen pojem mezinárodní dvojí zdanění, poplatník a plátce daně a stálá provozovna.

Po získání teoretických informací týkajících se mezinárodního zdanění příjmů v souvislosti se stálou provozovnou jsou v analytické části rozebrány fáze procesu a systematicky spojovány do jednoho celku. K analyzování byly použity související právní úpravy (hlavně byl použit zákon o dani z příjmů a zákon o účetnictví) a judikatura. První etapa je spojená se vznikem podnikatelské činnosti, registrací k příslušným daním a povinností vést účetnictví. V oblasti účetnictví jsou popsány varianty převodu účetních dat do účetnictví zřizovatele. V druhé části je analyzována metodika stanovení základu daně z příjmů, výpočet daňové povinnosti, přiznání příjmů a následná platba daně. V třetí části jsou popsány kroky týkající se ukončení stálé provozovny. Závěrem je poukázáno na další činnosti, které stálá provozovna musí řešit v souvislosti s provozováním svojí činnosti. V těchto oblastech je zaměřeno na odpisování dlouhodobého majetku, které může být odlišné od slovenských zákonů a zároveň je možné postupně majetek umořovat a dostat do nákladů, případně snížit si jimi daňový základ. Další problematiku oblastí je pak zaměstnávání zaměstnanců, které stálá provozovna téměř vždy potřebuje a s nimiž je spojeno mnoho povinností. Také je poukázáno na problematiku související s daní z přidané hodnoty, která se s velkou pravděpodobností také týká stálé provozovny.

Poslední a hlavní částí závěrečné práce jsou návrhy a doporučení týkající se zdaňování příjmů a dalších povinností ve vztahu ke stálé provozovně. Zprvu je představena stálá provozovna BCD, s.r.o., odštěpný závod. I když nejsou uvedeny některé konkrétní

informace kvůli požadavku firmy, všechny ostatní informace firma byla ochotná poskytnout. Na základě poskytnutých účetních operací byla sestavena hlavní kniha. Jelikož stálá provozovna tvoří celek se slovenskou právnickou osobou, musí být účetní data stálé provozovny převedená do slovenského účetnictví. Proto na základě hlavní knihy je pro převod účetních dat navržen převodový můstek. Převod účetních dat byl zvolen pomocí konečných stavů jednotlivých účtů s tím, že slovenská strana převede částky pomocí ročního kurzu na eura. Další částí je provedeno zdanění příjmů stálé provozovny, které byly dosaženy v roce 2017, vypočtená daňová povinnost a stanoveny zálohy na daň z příjmů, které musí být hrazeny. Závěrem jsou navržená opatření a je poukázáno na závažné chyby, kterých se stálá provozovna dopouští při zaměstnávání zaměstnanců.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] EVROPSKÁ KOMISE. *Evropská unie* [online] Evropská komise, 1995-2017 [cit. 2017-11-25]. Dostupné z: <https://europa.eu/european-union/topics/>.
- [2] LORENC, M. *LORENC.INFO* [online]. Praha: 2007-2013 [cit. 2017-12-09]. Dostupné z: <http://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>.
- [3] SOJKA, V., M. BARTOŠOVÁ, P. FEKAR, J. MAŠEK, M. NEŠLEHA a I. VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.
- [4] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, V., M. PITTERLING a H. SKALICKÁ. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2017*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-538-3.
- [6] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 : Full Version* [online]. Paříž: OECD Publishing, 2015 [cit. 2017-12-09]. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>.
- [7] SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 3. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-400-3.
- [8] Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní a z příjmů a z majetku, ve znění pozdějších předpisů.

- [9] Sdělení MF čj. 251/122 867/2000, k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník".
- [10] Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] ČESKÁ ADVOKÁTNÍ KOMORA. *Česká advokátní komora* [online]. 2012. [cit. 2017-12-25]. Dostupné z: <http://www.cak.cz/>.
- [12] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník, ve znění pozdějších předpisů.
- [14] HRSTKOVÁ DUBŠEKOVÁ, L. *Daňový řád 2017-2018*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-716-5.
- [15] FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční správa České republiky* [online]. 2013-2017, [cit. 2017-12-22]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/>.
- [16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [17] STORMWARE, s.r.o. *STORMWARE* [online]. 2017 [cit. 2017-12-30]. Dostupné z: <https://www.stormware.cz/>.
- [18] DIRECT ACCOUNTING S.R.O. *iÚčto.cz* [online]. Praha: Direct Accounting s.r.o., 2017 [cit 2017-12-30]. Dostupné z: <http://www.iucto.cz/>.
- [19] PELECH, P., V. PELC a H. STUHLÍKOVÁ. *Daně z příjmů: s komentářem*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-011-9.
- [20] Pokyn GFŘ č. D-6 - uplatňování zákona o daních z příjmů.

- [21] Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- [22] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [23] Pokyn GFŘ-D-24, kterým se stanovuje formát a struktura datové zprávy.
- [24] VANČUROVÁ, A., L. LÁCHOVÁ a J. VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX, 1997. ISBN 978-80-87480-44-1.
- [25] *KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR* [online]. Brno: ©2006 – 2015 [cit. 2018-04-22]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/>.
- [26] SCHMIED, Z., R. KLÍMOVÁ, M. SALAČOVÁ, et al. *Průvodce mzdovou problematikou 2018*. 6. aktualizované vydání. Bohuňovice: Oswald, 2017. ISBN 978-80-88128-12-0.
- [27] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.
- [28] Nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí ze dne 6. prosince 2006.
- [29] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [30] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [31] *www.uctovani.net* [online]. ©2010 – 2018 [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/>.

- [32] LOUŠA, František. Účtování organizační složky. In: *Mzdová praxe* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013 [cit. 2018-04-18]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26188v34553-organizacni-slozka-podniku-umistena-na-slovensku/>.
- [33] KRNÁČOVÁ, Olga. Organizační složka podniku umístěná na Slovensku. In: *Mzdová praxe* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010 [cit. 2018-04-18]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26188v34553-organizacni-slozka-podniku-umistena-na-slovensku/>

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

a.s.	akciová společnost
č.	číslo
čj.	číslo jednací
č. j.	číslo jednací
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EU	Evropská unie
FO	fyzická osoba
hod.	hodiny
HPP	hlavní pracovní poměr
odst.	odstavec
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (anglicky The Organisation for Economic Co-operation and Development)
OSN	Organizace spojených národů (anglicky United Nations)
PO	právnícká osoba
resp.	respektive, přesněji řešeno
Sb.	Sbírka zákonů
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku
ZD	základ daně
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka 1: Výběr způsobu vedení účetnictví	25
Tabulka 2: Směrná účtová osnova	27
Tabulka 3: Sestavení rozvahy	29
Tabulka 4: Sestavení výkazu zisku a ztráty	29
Tabulka 5: Srovnání metod převodu účetních dat	32
Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti	37
Tabulka 7: Sleva na dani za zdravotně postižené zaměstnance	39
Tabulka 8: Termíny pro podání řádného daňového přiznání.....	40
Tabulka 9: Výpočet záloh z poslední známé daňové povinnosti.....	43
Tabulka 10: Doby odpisování dlouhodobého hmotného majetku	46
Tabulka 11: Doby odpisování dlouhodobého nehmotného majetku	46
Tabulka 12: Délka týdenní pracovní doby.....	48
Tabulka 13: Nejnižší úroveň zaručené mzdy podle skupin prací k 1. 1. 2018	49
Tabulka 14: Postup při výpočtu mezd zaměstnanců.....	50
Tabulka 15: Zahajovací rozvaha.....	57
Tabulka 16: Hlavní kniha firmy BCD, s.r.o., odštěpný závod	58
Tabulka 17: Převod účetnictví stálé provozovna na slovenskou právnickou osobu.....	60
Tabulka 18: Převod účtu 314 – Poskytnuté zálohy.....	61
Tabulka 19: Převod účtu 336 - Zúčtování s institucemi sociál. zabezp. a zdrav. poj.	61
Tabulka 20: Převod účtu 518 - Služby.....	61
Tabulka 21: Účet 471 - Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba.....	62
Tabulka 22: Výsledek hospodaření k 31. 12. 2017.....	63
Tabulka 23: Položky zvyšující základ daně.....	64
Tabulka 24: Příloha č. 1/A II. oddílu	64
Tabulka 25: Položky zvyšující základ daně.....	65
Tabulka 26: Odpisy dlouhodobého majetku	66
Tabulka 27: Položky snižující základ daně.....	66
Tabulka 28: Výpočet daňové povinnosti	67
Tabulka 29: Modelový výpočet měsíční mzdy zaměstnance	71

SEZNAM POUŽITÝCH PŘÍLOH

Příloha I: Přihláška k registraci pro právnické osoby

Příloha II: Oznámení o změně registračních údajů

Příloha III: Rozvaha

Příloha IV: Výkaz zisku a ztráty

Příloha V: Žádost o zrušení registrace

Příloha VI: Přiznání k dani z příjmů právnických osob

Příloha VII: Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

Příloha VIII: Rozvržení pracovní doby pro 3 a 4 zaměstnance

Příloha IX: Kontakty na zdrav. pojišťovny a správy soc. zabezpečení pro Brno