Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Bakalářská práce

Definice stálé provozovny v kontextu mezinárodního zdanění

Renata Kahounová

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Renata Kahounová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Definice stálé provozovny v kontextu mezinárodního zdanění

Název anglicky

Permanent Establishment Definition in Context of International Taxation

---

Cíle práce

Cílem práce je identifikovat odlišnosti v definici institutu stálé provozovny, zejména v modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OECD a OSN a také identifikovat rozdíly ve stanovení základu daně stálé provozovny dle různých nástrojů, kterými jsou např. směrnice OECD o převodních cenách, stanoviska OECD k přisuzování zisků stálým provozovnám, akční plán "BEPS" a případně další, jako např. MLI.

Metodika

Metodika práce bude založena zejména na studiu právních předpisů v oblasti stálých provozoven a jejich zdanění. Porovnání předpisů upravujících vznik stálé provozovny, identifikace a analýza sporných bodů s následnou formulací stanoviska bude stěžejní částí práce.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

stálá provozovna, smlouva o zamezení dvojího zdanění, směrnice o převodních cenách, organizační složka, daň z příjmů, právnická osoba

---

Doporučené zdroje informací

DVOŘÁKOVÁ, V., PITTERLING, M., SKALICKÁ, H. Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018. ISBN 973-80-7552-125-5.

FUČÍK I. a kol. Daňové aspekty podnikání v koncernu. Praha: Wolters Kluwer, 2008. ISBN 978-80-7357-323-2

NERUDOVÁ, D. *Daňová politika v Evropské unii.* Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-682-3.

RYTÍŘOVÁ, L. – TEPPEROVÁ, J. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků : daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie.* Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-732-4.

SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy.* Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-400-3.

SOJKA, V., BARTOŠOVÁ M., FEKAR P., MAŠEK J., NEŠLEHA M., VAŇOUSOVÁ I. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů, 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN: 978-80-7552-688-5

VYŠKOVSKÁ, M. *Cizinci a daně : zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice.* Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-285-6.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 ZS – PEF (únor 2020)

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 13. 11. 2018

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 21. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 26. 11. 2019

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 26. 11. 2019 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za jeho metodické vedení, připomínky a odborné konzultace při zpracování bakalářské práce.

Definice stálé provozovny v kontextu mezinárodního zdanění

Abstrakt

Bakalářská práce je zaměřena na definování odlišností v pojmu stálá provozovna a v určení daňové rezidence, které se liší dle právních předpisů České republiky a jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění. V návaznosti na definici stálé provozovny je cílem práce porovnat rozdíly ve stanovení základu daně, které vychází ze ZDP a nástrojů přisuzování zisků stálým provozovnám dle OECD. Bakalářská práce se skládá z teoretické části, ve které je popsán pojem stálá provozovna, podmínky jejího vzniku a dále metody stanovení základu daně stálé provozovny včetně nástrojů sloužících k přisuzování zisků stálým provozovnám, tak jak je možno seznámit se s nimi na základě dostupné literatury a právních předpisů. V navazující praktické části práce je provedena analýza rozdílů mezi modelovou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění OSN a modelovou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění OECD a dále zhodnocení jednotlivých postupů sloužících ke stanovení daně stálé provozovny.

Klíčová slova: stálá provozovna, smlouva o zamezení dvojího zdanění, daň z příjmů, organizační složka, směrnice o převodních cenách, smluvní stát, přiřazení zisku

Permanent Establishment Definition in Context of International Taxation

Abstract

The bachelor thesis is focused on defining the differences in the concept of permanent establishment and in the determination of the tax residence, which differ according to the Czech legislation and individual double taxation convention. Following the definition of a permanent establishment, the aim is to compare the differences in the determination of the tax base, which is based on the ITA and tools of profit attribution to permanent establishments according to OECD. The bachelor thesis consists of a theoretical part, which describes the concept of permanent establishment, the conditions of its establishment and the method of determining the tax base of a permanent establishment, including tools used for attribution of profits to permanent establishments based on available literature and legislation. In the following practical part of this thesis is performed analysis of the differences between the model convention on avoidance of double taxation of the United Nations and the OECD model double taxation convention as well as the analysis of the individual methods used to determine the tax of the permanent establishment.

Keywords: permanent establishment, double taxation convention, income tax, organizing element, directive on transfer pricing, contracting state

Obsah

1 Úvod **12**

2 Cíl práce a metodika **13**
2.1 Cíl práce 13
2.2 Metodika 13

3 Teoretická východiska **14**
3.1 Základní pojmy 14
3.1.1 Definice stálé provozovny 14
3.1.2 Právní rámec stálé provozovny 14
3.1.3 Druhy stálých provozoven 17
3.1.4 Registrace stálé provozovny 19
3.1.5 Daňové rezidentství a související pojmy 20
3.2 Způsob stanovení základu daně stálé provozovny z pohledu legislativy 23
3.2.1 Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění 23
3.2.2 Způsob stanovení základu daně dle ZDP 24
3.2.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění 25
3.2.4 Způsob stanovení základu daně dle SZDZ 25
3.2.5 Nástroje přisuzování zisků stálým provozovnám 26
3.3 Mezinárodní dvojí zdanění 28
3.3.1 Druhy dvojího zdanění 28
3.3.2 Principy používané při přisuzování zisků stálé provozovně 28
3.3.3 Princip tržního odstupu 29
3.3.4 Digitální daň 29

4 Analytická část **30**
4.1 Porovnání modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění 30
4.1.1 Rozdíly mezi MS OECD a MS OSN 30
4.1.2 Analýza SZDZ – postup zjišťování SZDZ sepsaných dle MS OSN 31
4.2 Porovnání předpisů upravujících vznik stálých provozoven 33
4.2.1 Službová stálá provozovna – časový test 33
4.2.2 Stavebně montážní projekt – časový test 34
4.2.3 Článek 5 SZDZ – definice stálé provozovny 35
4.3 Posouzení vzniku stálé provozovny 37
4.4 Porovnání nástrojů přiřazení zisku 38
4.5 Stanovení základu daně 41
4.5.1 Funkční a riziková analýza 41
4.6 Porovnání metod stanovení převodních cen 42

4.6.1 Metody stanovení převodních cen 43
4.6.2 Shrnutí metod 46

5 Výsledky a diskuse 48
5.1 Vznik stálé provozovny – problémy s určením 48
5.2 Nástroje přiřazení zisku stálým provozovnám 49
5.3 Stanovení převodních cen 50

6 Závěr 52

7 Seznam použitých zdrojů 54

Publikace 54

Ostatní zdroje 56

Přílohy 57

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Hlavní rozdíly mezi modelovou smlouvou OECD a OSN 30
Tabulka 2 – analýza smluv se znaky MS OSN 32
Tabulka 3 – rozdíly v definici stálé provozovny oproti modelové smlouvě 36
Tabulka 4 - Metoda nezávislé srovnatelné ceny 43
Tabulka 5 - Metoda při opětovném prodeji 44
Tabulka 6 - Metoda nákladů a přirážky (C+) 44
Tabulka 7 - Transakční metoda čistého rozpětí 45
Tabulka 8 - Metoda rozdělení zisku 46
Tabulka 9 - Shrnutí metod 47
Tabulka 10 - Časový test vzniku stálé provozovny, výše dividend a úroků 57
Tabulka 11 - Přehled platných SZDZ ČR k 7.12.2018 61
Tabulka 12 - Struktura modelové smlouvy 63

Seznam Grafů

Graf 1: Srovnání lhůt pro vznik stálé provozovny u služeb 34
Graf 2 Srovnání lhůt pro vznik stálé provozovny u stavebně montážního projektu 35

Seznam použitých zkratek

SP – stálá provozovna

OS – organizační složka
ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
SZDZ – smlouva o zamezení dvojího zdanění
MS OECD – modelová SZDZ dle vzoru OECD
MS OSN – modelová SZDZ dle vzoru OSN
GFŘ – Generální finanční ředitelství
ZDPH – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
OECD – organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
NOZ – Občanský zákoník (nový)
FO – fyzická osoba
PO – právnická osoba
DŘ – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

1 Úvod

Státní rozpočet je hlavní součástí systému veřejných financí a je základním nástrojem přerozdělování prostředků občanů za účelem zajištění politických, ekonomických a sociálních funkcí státu. Klíčovým zdrojem příjmů státu je výběr daní, proto je na výběr daní a jeho rozdělení soustředěna velká pozornost. Současně s ekonomickou globalizací rozšiřují zahraniční firmy své podnikání do České republiky, a naopak někteří čeští podnikatelé expandují do zahraničí, kde nabízí své služby a výrobky. Vzhledem k tomu, že se každý stát snaží zdanit zisky z aktivní činnosti firem na svém území, snaží se státy nalézt prostředky, kterými tohoto zdanění dosáhne. Statut stálé provozovny je příkladem zastoupení právnické či fyzické podnikající osoby na území cizího státu, v našem případě na území České republiky, u kterého je potřeba vyřešit zdanění na území tohoto státu, tedy v České republice. Pro správné určení zdanění příjmů nerezidentů/stálé provozovny, je třeba nejdříve přesně definovat, za jakých podmínek stálá provozovna nerezidentům vzniká. Stálá provozovna vzniká obchodní korporaci či fyzické osobě na území státu, ve kterém není rezidentem, ale vykonává v něm obchodní činnost. Vznik stálé provozovny je podmíněn jednak pevným místem k výkonu činnosti např. kancelář, dílna a dále časovým testem v případech u stálé provozovny v podobě staveniště či poskytování činností a služeb obchodního, technického nebo jiného poradenství či v případě nezávislých činností např. daňového poradenství. V okamžiku vzniku stálé provozovny vzniká i povinnost danit příjmy ze zdrojů na území tohoto státu. Pro stanovení optimálního zdanění jsou průběžně připravovány nové nástroje, mezi které patří smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a jednotlivými státy, Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), tj. 15 zpráv a doporučení státům, které v rámci postupu proti vyhýbání se daňové povinnosti a přesunům zisků mimo místa, kde vznikají zpracovala Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a dále mnohostranná úmluva neboli multilaterální instrument (MLI). MLI je nástroj OECD, jehož hlavním cílem je zabránit zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění formou přesouvání zisků do zemí s nulovým nebo nízkým daňovým zatížením. Mezinárodní zdanění je zkrátka oblastí, která zaměstnává velké množství odborníků, kterými jsou na úrovni obchodních korporací ekonomové, daňoví poradci, auditoři, na straně veřejné správy se jí zaobírají pracovníci územních finančních orgánů.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je identifikovat odlišnosti v definici institutu stálé provozovny, zejména v modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění OECD a OSN a také identifikovat rozdíly ve stanovení základu daně stálé provozovny dle různých nástrojů, kterými jsou například směrnice OECD o převodních cenách, stanoviska OECD k přisuzování zisků stálým provozovnám, akční plán „BEPS“ a případně další, jako například MLI.

Objektem zkoumání jsou právní předpisy vztahující se k tématu stálých provozoven a mezinárodnímu zdanění příjmů. Výstupem práce je předložit ucelený přehled smluv o zamezení dvojího zdanění, ze kterého vyplývají podmínky vzniku stálé provozovny, dále zjištění klíčových rozdílů mezi nejčastěji používanými modelovými smlouvami o zamezení dvojího zdanění a v neposlední řadě souhrn nástrojů přisuzování zisků stálým provozovnám.

2.2 Metodika

Metodika práce bude založena zejména na studiu právních předpisů v oblasti stálých provozoven a jejich zdanění. Porovnání předpisů upravujících vznik stálé provozovny, identifikace a analýza sporných bodů s následnou formulací stanoviska bude stěžejní částí práce.

V teoretické části práce bude shrnuta legislativa pojednávající o stálých provozovnách a mezinárodním zdanění příjmů a dále vysvětleny základní pojmy související se zpracovávaným tématem. Ve čtvrté kapitole budou analyzovány rozdíly mezi modelovými smlouvami OECD a OSN, odlišnosti jednotlivých SZDZ a dále porovnány nástroje přisuzování zisku stálým provozovnám a metody stanovení převodních cen. V následující kapitole budou identifikovány sporné body. Závěrečné shrnutí bude předmětem kapitoly šesté.

3 Teoretická východiska

3.1 Základní pojmy

3.1.1 Definice stálé provozovny

Základním smyslem konceptu stálé provozovny je rozhodnout o právu jednoho smluvního státu na zdanění zisků podniku druhého smluvního státu. Na základě článku 7 smlouvy o zamezení dvojího zdanění nemůže jeden smluvní stát zdanit zisky podniku druhého smluvního státu, jestliže tento podnik nevykonává svou podnikatelskou činnost prostřednictvím stálé provozovny nacházející se na území daného smluvního státu. (Nerudová, 2009)

Stálou provozovnu není možné založit, vznikne za podmínek vymezených v ZDP nebo SZDZ, organizační složka může být stálou provozovnou a naopak. (Fučík, 2008)

Organizační složku definuje NOZ § 503, má obdobné postavení jako odštěpný závod a zapisuje se do obchodního rejstříku. (Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník)

Jestliže charakter činností vykonávaných organizační složkou na území ČR nesplňuje podmínky stanovené pro vznik stálé provozovny, nevzniká ani stálá provozovna ani povinnost organizační složky hradit daň z příjmů. Provozovna dle ZDPH může existovat nezávisle na obou shora jmenovaných. (Fučík, 2010)

3.1.2 Právní rámec stálé provozovny

Definice stálé provozovny dle ZDP

ZDP definuje stálou provozovnu v §22 odst. 2 jako místo k výkonu činnosti daňových poplatníků na území České republiky např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje, staveniště. V případě staveniště, provádění stavebně-montážních projektů a poskytování služeb poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími je existence stálé provozovny vázána kromě kontraktu také na běh času činnosti zahraniční firmy v ČR. Dle § 22 odst. 1 a) ZDP se za příjmy ze zdrojů na území ČR u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP považují příjmy

z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Ustanovení § 22 odst. 2 **ZDP je dále rozvedeno v pokynu GFŘ D-22**, který kromě jiného upřesňuje, že znakem stálé provozovny je i určitý stupeň trvalosti na místě (tzv. místní souvislost), a dále, že: *„za daňové výdaje stálé provozovny se považuje i poměrná část celkových administrativních výloh či jiných nákladů (například provozních) vynaložených v zahraničí na zabezpečení příjmů v České republice. U stálé provozovny, jejíž existence závisí na době trvání, podléhají dani i příjmy dosažené do uplynutí této doby. Za stálou provozovnu – místo prodeje – se nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy či obdobné jednorázové akce.“* Pokyn D-22 dále odkazuje k dalším výkladům postupů vztahujícím se ke zdaňování daňových nerezidentů ČR z příjmů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, které jsou upraveny v samostatných pokynech Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství. (GFŘ, 2015)

Činnost daňového nerezidenta v těchto dvou specifických případech je považována za stálou provozovnu, přesáhne-li doba jejího trvání šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Stálá provozovna dle MS OECD

V článku 5 odst. 1 MS OECD se uvádí, že výraz „stálá provozovna“ označuje pro účely této smlouvy – trvalé místo nebo zařízení, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku. Definice v MS OECD je širší a obecnější. V modelu se používá výraz „stálé místo k výkonu činnosti“. Z hlediska časového testu je ZDP benevolentnější, neboť model OECD prodlužuje dobu možného přerušení například u stavebních činností na 12 měsíců, aniž by se časový test počítal znovu.

Stálou provozovnou se dle MS OECD rozumí především:

- místo vedení,
- závod,
- kancelář,
- továrna,

- dílna, a
- důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.

Staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než 12 měsíců. (Nerudová, 2009)

Definice stálé provozovny je ve vzorové smlouvě předmětem čl. 5 jak v případě MS OSN, tak v MS OECD.

Dle čl. 5 odst. 4 MS OECD naopak výraz stálá provozovna nezahrnuje:

- zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku,
- zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání,
- zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem,
- stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik,
- stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter,
- stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter,
- stálé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání činnosti trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z této kombinace přípravného nebo či pomocného charakteru. (Nerudová, 2009)

Stálá provozovna dle MS OSN

Stálou provozovnou se dle MS OSN rozumí především:

- místo vedení.
- závod,

- kancelář,
- továrna,
- dílna, a
- důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů.

Pojem stálá provozovna zahrnuje také:

- Staveniště, stavební, montážní nebo instalační projekt nebo související dozorové činnosti, ale pouze v případě, že takové místo, projekt nebo činnosti trvají déle než šest měsíců,
- Poskytování služeb, včetně poradenských služeb podnikem prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných osob zaměstnaných podnikem za tímto účelem, ale pouze v případě, že činnosti tohoto druhu pokračují pro stejný nebo propojený projekt ve smluvním státě trvají více než 183 dní v jakémkoli dvanáctiměsíčním období začínajícím nebo končícím v daném fiskálním roce. (OSN, 2011)

Nadřazenost právní úpravy v SZDZ

Z výše uvedené právní úpravy stálé provozovny je zřejmé, že právní úprava je dle SZDZ odlišná od právní úpravy uvedené ZDP. Zde je proto nutné uvést, že právní úprava uvedená v jednotlivých SZDZ je nadřazená ZDP. Tato skutečnost vyplývá i ze samotného ZDP, a to z § 37, který stanoví, že ustanovení ZDP se použije pouze v případě, pokud SZDZ, kterou je Česká republika vázána nestanoví jinak.

3.1.3 Druhy stálých provozoven

Stálé provozovny se člení dle druhů činností daňového nerezidenta.

Kamenná stálá provozovna je trvalé zařízení k výkonu činnosti, existuje od prvního dne zahájení činnosti. Zpravidla se jedná o kancelář, dílnu, místo prodeje, odbytiště včetně obchodních reprezentací. Dle ZDP je považována za stálou provozovnu přesáhne-li její doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. (Fučík, 2008)

Službová stálá provozovna zajišťuje poskytování služeb včetně poradenských nebo manažerských, podnikem jednoho ze smluvních států nebo prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem za tímto účelem, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu 6 měsíců v jakémkoliv 12 ti měsíčním období. V případě existence více různých projektů se časové testy sčítají. (Sojka V., 2017)

Zde vzniká rozpor mezi ustanoveními ZDP a SZDZ, neboť službová stálá provozovna není v některých SZDZ definována. Finanční správa vychází z metodického pokynu D-154, podle kterého vznikne stálá provozovna při poskytování služeb vždy po šesti měsících, nestanoví-li SZDZ delší časový test. (Sojka V., 2017, str.80)

S tímto mnoho odborníků nesouhlasí. Vycházíme-li z definice stálé provozovny tak, jak ji vymezuje první věta článku 5 mezinárodních smluv, nelze přehlédnout důraz kladený na trvalý (pevný) charakter zařízení pro podnikání. U velké části služeb běžně poskytovaných zahraničními subjekty se nedá hovořit o vlastním pevném zařízení. Pokud se jedná o servisní a poradenské služby, mohou být často celé roky poskytovány pracovníky, kteří ke svým zákazníkům pravidelně dojíždějí, přestože v ČR nemají žádnou trvale nebo dočasně lokalizovanou kancelář nebo jiné vlastní zařízení. (Sojka V., 2017, str.80)

Stavebně montážní projekt zahrnuje staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, pokud staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než 6 měsíců. Podmínky: časová, místní, věcná – ucelené dílo. Důležitá je doba plnění smlouvy vč. přípravných úkonů, pracovních přestávek (víkendů, svátků) a technologických přestávek nezbytných pro navazující činnosti dodavatelů, činnost subdodavatelů se započítává do celkové doby. (Sojka V., 2017)

Také stavebně montážní projekt je předmětem odborných sporů, zejména proto, že zhruba polovina SZDZ obsahuje časový test pro vznik staveniště a montáže 12 měsíců. MS OECD v čl. 5 odst. 3 uvádí: *„Staveniště nebo stavební nebo instalační projekt zakládá vznik stálé provozovny, pokud trvá déle než dvanáct měsíců.“*. (Nerudová, 2009)

Stálá provozovna z titulu závislého zástupce, dle § 22 odst. 2 ZDP – závislým zástupcem může být jak fyzická, tak právnická osoba. SP závislého zástupce vzniká v okamžiku, kdy má zahraniční společnost na území ČR osobu, která *„má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí“*. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Uvedené členění stálých provozoven je spíše orientační. Každý autor člení stálé provozovny jinak, vždy se však vychází ze stejného základu, a to z pevného místa k vykonávání činnosti (pevná, kamenná, fyzická), dále stálá provozovna poskytující služby (službová, časová) a stálá provozovna vážící se ke stavbě, staveništi.

Stálá provozovna - ostatní:

- **z titulu společníka v.o.s., komplementáře k.s. nebo společníka společnosti** (daňového nerezidenta) - dle § 22 odst. 3 ZDP s odkazem na §38e odst. 3 ZDP,
- **příjem člena evropského hospodářského zájmového sdružení** - §37a odst. 3 ZDP,
- **SP evropské společnosti a evropské družstevní společnosti** - § 37b ZDP (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Internetové obchody – oblast elektronických médií a s tím související oblast elektronického obchodování zaznamenaly v poslední době velmi rychlý vývoj, to přineslo problémy při posuzování, kdy u internetových obchodů vzniká stálá provozovna a kdy nikoliv. Princip posouzení je tak problematický a vyžaduje posuzování každého případu individuálně podle typu společnosti, předmětu činnosti společnosti apod. (Jelínek, 2018)

3.1.4 Registrace stálé provozovny

Registrační povinnost stálé provozovny je zakotvena v § 39 odst. 3 ZDP, který stanoví poplatníkovi FO lhůtu 15 dní k podání přihlášky k registraci, ode dne, ve kterém

mu na území ČR vznikla stálá provozovna nebo obdržel povolení nebo oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemským orgánem veřejné moci. Pro PO je tato povinnost v ZDP upravena v § 39a odst. 2 - povinnost registrace do 15 ti dnů od vzniku SP a dále v § 39a odst. 3, který stanoví povinnost 15 ti dnů ode dne, ve kterém začal vykonávat činnost na území ČR, která je zdrojem příjmů nebo přijal příjmy ze zdrojů na území ČR nebo obdržel povolení nebo získal oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemským orgánem veřejné moci. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Vznik registrační povinnosti je obsažen v § 125 a 126 DŘ. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád)

3.1.5 Daňové rezidentství a související pojmy

Z pohledu mezinárodního zdaňování příjmů je třídění poplatníků na daňové rezidenty a daňové nerezidenty klíčové. Abychom mohli definovat stálou provozovnu, je třeba si vyjasnit pojmy rezident a nerezident. Rezidence je dále členěna na rezidenty fyzických osob a rezidenty právnických osob, neboť stálá provozovna může vzniknout jak právnické, tak fyzické osobě. Stálá provozovna může vzniknout nerezidentovi.

Daňový rezident státu je poplatník s neomezenou (celosvětovou) daňovou povinností vůči tomuto určitému státu. Znamená to, že má povinnost danit jak příjmy plynoucí z tohoto státu, tak příjmy plynoucí ze zahraničí. (Sojka V., 2017)

Poplatník je definován v § 2 ZDP (fyzická osoba) a v § 17 ZDP (právnická osoba):

Poplatník daně z příjmů fyzických osob je dle § 2 odst. 2 ZDP daňovým rezidentem, pokud má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Podle § 2 odst. 4 ZDP jsou poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích, přičemž do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z kterých lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Dle § 17 odst. 3 ZDP jsou poplatníci **daňovými rezidenty** ČR (právnické osoby), pokud mají na území ČR své sídlo nebo místo vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Plátce daně je definován v § 38c odst. 1) ZDP: „*plátcem daně se rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, pokud je tento poplatník povinen odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od jiných poplatníků nebo jiným poplatníkům straženy, nebo úhradu na zajištění daně.*“ Dle odst. 2) se plátcem daně rozumí též poplatník, který má na území České republiky stálou provozovnu nebo zde své zaměstnance zaměstnává déle než 183 dnů v roce. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Daňový nerezident je poplatník s omezenou daňovou povinností vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnost je omezena v dotčeném státě pouze na příjmy ze zdrojů na území tohoto státu, na majetek nacházející se na území tohoto státu, popř. jiným způsobem. (Sojka V., 2017, str.4)

Dle § 17 odst. 4 ZDP jsou poplatníci **daňovými nerezidenty**, pokud nemají na území ČR své sídlo nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Daňovu povinnost mají pouze ve vztahu k příjmům ze zdrojů na území ČR.

Dle § 2 odst. 3 ZDP jsou nerezidenty poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení. Daňová povinnost se vztahuje jen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

V modelové smlouvě OECD je výraz rezident definován v čl. 4. V komentáři k tomuto článku je pak kromě jiného doplněno, že „*pojetí rezidenta smluvního státu má různé funkce a je důležité v případech vymezení rozsahu aplikace smlouvy na jednotlivé osoby; při řešení situací, kdy dochází k dvojímu zdanění v důsledku dvojího rezidentství a při řešení situací, kdy dochází k dvojímu zdanění v důsledku zdanění ve státě rezidence a ve státě zdroje nebo sídla.*“ Cílem čl. 4 je tedy vyjasnit případy dvojího rezidentství. (Nerudová, 2009)

V případě konfliktů rezidentství (tedy, kdy jedna osoba splňuje kritéria rezidentství ve více zemích) je třeba vycházet v první řadě z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud existuje. Konflikty rezidentství se řeší podle pravidel, která tato konkrétní smlouva obsahuje. Podotkněme, že kritérium zdržování se na území té, které země po dobu delší než 183 dní v kalendářním roce, stanovené v českém zákoně o daních z příjmů jako kritérium pro určování rezidentství fyzických osob, je v mezinárodních smlouvách při řešení konfliktu rezidentství až třetím kritériem v pořadí (prvním je stálý byt, druhým středisko životních zájmů, třetím stát, ve kterém se osoba obvykle zdržuje, čtvrtým státní příslušnost). Z uvedených důvodů jsou shora citované definice rezidentů pouze definicemi podle českého ZDP bez zohlednění smluv o zamezení dvojího zdanění. (Dvořáková V., 2018, str.9)

Modelová smlouva OECD uvažuje v čl. 4 pro určení rezidentství níže uvedená kritéria:

- fyzická osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; pokud jej má v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, ve kterém je středisko jeho životních zájmů,
- jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má osoba středisko svých životních zájmů, nebo nemá v žádném ze států stálý byt, předpokládá se, že je rezidentem toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje,
- jestliže se osoba zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem,
- jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

Je-li rezidentem obou smluvních států jiná než fyzická osoba (tzn. právnická osoba), předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se nachází místo jejího skutečného vedení. (Nerudová, 2009)

3.2 Způsob stanovení základu daně stálé provozovny z pohledu legislativy

3.2.1 Metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění

K zamezení dvojího zdanění slouží dvě skupiny metod:

Zápočet daně – umožňuje, aby daň vypočtená z celosvětových příjmů byla snížena o daň zaplacenou v zahraničí v souladu se SZDZ a s předpisy státu zdroje.

Metoda úplného zápočtu – umožňuje poplatníkovi započítat daň zaplacenou v zahraničí na daňovou povinnost v tuzemsku v plné výši. V ČR je aplikována zejména v souvislosti se zdaněním úroků. „*Úplný zápočet lze např. najít v SZDZ se Srí Lankou jako metodu, která se pro některé příjmy použije na straně druhého smluvního státu. Ujednání o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy, aby navzájem akceptovaly celou daň zaplacenou z určitého příjmu ve státě zdroje.“* (Sojka V., 2017, str. 30)

Metoda prostého zápočtu – zápočet daně zaplacené v zahraničí na daňovou povinnost v tuzemsku limitovaný do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční základ daně. V SZDZ je využívána častěji.

Metoda vynětí – podstatou je, že stát rezidence určité příjmy dosažené ve státě zdroje nepodrobí zdanění vůbec.

Metoda úplného vynětí – příjem ze zahraničí není brán v úvahu při zdanění ostatních příjmů.

Metoda vynětí s výhradou progrese – příjem ze zahraničí se do základu daně nezahrne, přihlíží se však k němu při stanovení míry zdanění. (Sojka V., 2017)

Poplatník si v praxi mezi metodami zamezení dvojího zdanění nemůže vybrat. Která metoda bude v konkrétním případě použita, určuje Zákon nebo SZDZ. V některých případech však má poplatník možnost zdroj a charakter příjmů přizpůsobit tomu, co je pro něj výhodné. (Sojka V., 2017, str.41)

3.2.2 Způsob stanovení základu daně dle ZDP

Způsob stanovení základu daně stálé provozovny je v ZDP upraven v ustanovení § 23. Zjištění základu daně vychází z hospodářského výsledku dle účetnictví vedeného dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění posledních předpisů, a to v případě, že obchodní korporace povinnost vést účetnictví dle tohoto zákona má nebo ho vede na základě svého rozhodnutí. V případě, že zahraniční společnost tuto povinnost nemá, vede přehled příjmů a výdajů přiřaditelných činnostem stálé provozovny a základ daně upraví v souladu s ustanovením § 23 ZDP. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Pokud stálá provozovna nemá povinnost vést účetnictví, může přistoupit ke zvláštnímu způsobu stanovení základu daně v souladu s § 23 odst. 11 ZDP, dle něhož základ daně nemůže být nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo obdobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek český daňový rezident, a dále, že: *„ Ke stanovení může být použito poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše obchodního rozpětí (provize) a jiných srovnatelných údajů. Rovněž lze použít metody rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem.“*. (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu)

Vzhledem k tomu, že jsou tato ustanovení poměrně stručná, je vhodné vyjít při alokaci nákladů a výnosů z Komentáře k Modelové smlouvě OECD, respektive jeho aktualizované anglické verze z roku 2014, dále ze Zprávy OECD o rozdělování zisku stálým provozovnám, dále ze Zprávy OECD o zabránění umělému vyhýbání se statusu stálých provozoven z roku 2015 (Preventing the Artifical Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report) a v neposlední řadě i ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. (Skalická, 2016)

Nadřazenost SZDZ nad ZDP je patrná i z ustanovení § 37 ZDP, který uvádí: „ *Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Výraz „stálá základna“ používaný v mezinárodních smlouvách je obsahově totožný s výrazem „stálá provozovna“* (Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu), *a* vyplývá zároveň i z článku 10 Ústavy ČR, kde je uvedeno: *„Vyhlášené*

mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu, stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“. (Česká republika, 1992)

3.2.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

SZDZ jsou nadnárodní právní předpisy, dohody mezi dvěma státy (bilaterální smlouvy), případně mezi více státy (multiraterální smlouvy). Existují dva vzory SZDZ.

MS OSN - vzor vypracovaný Organizací spojených národů (OSN) používá princip zdanění v zemi zdroje příjmu. Je aplikován mezi hospodářsky vyspělými a rozvojovými státy s odlišnou hospodářskou vyspělostí, daňový výnos je ponechán rozvojové zemi.

MS OECD - modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku je aplikována mezi ekonomicky vyspělými státy, poprvé vyšla v roce 1928. koncem roku 2002 byla aktualizována. (Zíka,2003) V českém jazyce byla poprvé vydána v roce 2008, k poslední aktualizaci došlo 18. 12. 2017, ta kromě jiného zahrnula v čl. 5 „předcházení umělému vyhýbání se vzniku stále provozovny“. Ke smlouvě je vypracován komentář, na který mohou jednotlivé smlouvy odkazovat.

Je třeba zmínit, že kromě modelové smlouvy OECD a OSN existuje ještě modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění USA. Model odráží zájmy USA jako kapitálově exportní země, která zdaňuje rezidentům celosvětové příjmy a zároveň si zajišťuje práva zdaňovat příjem jako země zdroje.

Vzhledem k tomu, že ČR uzavírá většinu smluv na principu MS OECD budou i v následujícím textu uváděny odkazy na tuto smlouvu.

3.2.4 Způsob stanovení základu daně dle SZDZ

Mezinárodní daňové principy pro přisuzování zisků stálé provozovně jsou obsaženy v čl. 7 Modelové smlouvy OECD nazvaném Zisky podniků. Čl. 7 stanovuje pravidla

při zjišťování jaké a zda vůbec jsou nějaké zisky, které by stálá provozovna měla zdanit. Pravidly pro zjištění zisků podniku jednoho smluvního státu, který obchoduje s podnikem z druhého smluvního státu, pokud jsou oba podniky spojené, se zabývá článek 9.

3.2.5 Nástroje přisuzování zisků stálým provozovnám

Kromě již zmiňované Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku existují i další nástroje:

Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydaná OECD. Postupy přisuzování zisků uvedené v této směrnici OECD jsou dále rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství, např. pokyn D-332 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, nahrazen v roce 2019 pokynem GFŘ D-34, v návaznosti na aktualizovanou Směrnici o převodních cenách vydanou v roce 2017.

2010 Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám schválená Výborem pro fiskální záležitosti a Radou OECD dne 22. července 2010.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) je 15 standardů vypracovaných v letech 2013-2015 OECD, zaměřených proti snižování daňového základu a přesouvání zisků.

BEPS je součástí kroků, které v boji proti daňovým únikům podnikají vyspělé státy. Existuje několik důvodů, proč byl BEPS sepsán, schválen a zveřejněn tak rychle. Současné politické priority vyspělých států v oblasti mezinárodního zdanění zdůrazňují potřebu hrazení daní ve státech s velkými zisky, a nikoliv ve státech s nízkým daňovým zatížením. BEPS podporuje obnovení důvěry ve spravedlnost daňových systémů. Vládám umožňuje získávat účinně daňové příjmy ze zisků na jejich území a tím vykonávat svou daňovou suverenitu. Tyto nové politické cíle byly převedeny do podoby doporučení pro konkrétní akce v rámci iniciativy proti erozi základu daně a přesouvání zisků. (Fučík, 2016)

Akční kroky BEPS:

- 1 – Daňové aspekty digitální ekonomiky
- 2 – Neutralizace efektů hybridního uspořádání
- 3 – Pravidlo ovládané zahraniční společnosti
- 4 – Omezení ovlivňování daňového základu úrokovými odpočty
- 5 – Zefektivnění boje proti nekalým daňovým praktikám (s ohledem na transparentnost a ekonomickou podstatu)
- 6 – Zabránění zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění
- 7 – Zabránění umělému vyhýbání vzniku stálé provozovny
- 8, 9, 10, 13 a 15 se týkají transferových cen
- 11 – Stanovení metodologie sběru a analýzy dat o přijatých opatřeních BEPS
- 12 – Požadavek na zveřejňování agresivních daňových opatření
- 14 – Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů
- 15 – Vyvinutí nových multiraterálních nástrojů. (Fučík, 2016)

Předmětem posledního opatření BEPS je vypracování mnohostranného instrumentu „**MLI**“ jehož cílem je umožnit implementaci dosažených výsledků majících dopad na mezinárodní daňové smlouvy. MLI je součástí opatření proti umělému přesouvání zisků do jurisdikcí s nízkým nebo nulovým daňovým zatížením s následkem minimální nebo žádné zaplacené daně, zejména daně z příjmů právnických osob. Česká republika se rozhodla, že přistoupí k povinné minimalistické variantě a přijala opatření, vycházející z akce č. 6 a 14, která upravují:

- zabránění zneužívání SZDZ, které by svým zněním mohly vytvořit příležitost k daňovým únikům nebo vyhýbání se zdanění,
- pravidlo testu hlavního účelu transakce a
- opatření pro zlepšení řešení sporů.

S účinností od 1. ledna 2018 mají daňoví nerezidenti možnost požádat správce daně o **Závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta** z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Závazné posouzení by mělo zahraničním subjektům přinést právní jistotu, protože představuje závazné stanovisko správce daně k metodice stanovení základu daně stálé provozovny. Postup je obsažen v § 38nd ZDP.

Žádost je zpoplatněna částkou 10 tis. Kč. (GFŘ, 2018) Jak často bude tento nový nástroj poplatníky využíván, a zda pomůže k vyjasnění sporných otázek ve věci stanovení základu daně stálé provozovny, bude možno vyhodnotit až s odstupem času.

3.3 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění se řeší v případech, ve kterých rezident jednoho státu pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě, kdy výsledkem je, že příjem podléhá zdanění v obou těchto státech.

3.3.1 Druhy dvojího zdanění

Právní dvojí zdanění

Popisováno OECD jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového subjektu ze stejného předmětu zdanění a za stejné zdaňovací období ve dvou nebo více státech (v jednom státě z titulu rezidentství a ve druhém z titulu zdroje příjmu), obvykle bývá alespoň částečně odstraněno SZDZ nebo uvnitř jednoho státu, pokud existuje více úrovní daňového systému. (SojkaV., 2017, str. 27)

Ekonomické dvojí zdanění

O ekonomickém dvojím zdanění hovoříme v případě, kdy různé státy uvalují daň na různé poplatníky, avšak na základě stejného předmětu daně. Příkladem jsou zdanitelné licenční poplatky daněné ve státě příjemce a kapitálové platby bez možnosti jejich uplatnění jako daňového nákladu dle státu vyplácející společnosti.

Dvojí zdanění ekonomické znamená, že daňovou povinnost nesou dva či více poplatníci místo poplatníka jednoho. (Sojka V., 2017)

3.3.2 Principy používané při přisuzování zisků stálé provozovně

Určení základu daně a daně z příjmů by mělo vždy sledovat základní logiku zdanění. Daňová povinnost by v konečném důsledku měla odpovídat částce podobné dani zaplacené nezávislým subjektem, který by za běžných tržních podmínek za úplatu zajišťoval činnosti obchodní reprezentace v rámci svého podnikání. Protože cílem podnikání je dosažení

zisku, nulová daňová povinnost či daňová ztráta by měla být u obchodních reprezentací spíše jen krátkodobým přechodným jevem vyplývajícím ze zvýšených nákladů při pronikání na určité trhy. I zde je totiž běžné, že nezávislé obchodní zastoupení podstupuje úvodní podnikatelské riziko. (Sojka V., 2017, str.95)

3.3.3 Princip tržního odstupu

Základním pravidlem cenové politiky mezi spojenými osobami by měla být snaha stanovit ceny na základě principu tržního odstupu, který je upraven jak v ZDP (viz např. § 23 odst. 7 a 11), tak v SZDZ.

„Obecně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma a víc daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými (v terminologii SZDZ se užívá pojem sdružené podniky). Tyto ceny (tzv. obvyklé ceny) musí být stanoveny stejným způsobem, jakým by při jejich stanovení postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené převodní jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. V České republice se v této souvislosti obecně hovoří o použití „cen obvyklých“ pro účely stanovení základu daně z příjmu, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech.“ (GFŘ, 2019)

3.3.4 Digitální daň

Česká republika v současné době řeší legislativní návrh pro zdanění příjmů z digitálních služeb. Navazuje tak na evropské státy, např. Slovensko, které s platností od 1.1.2018 rozšířilo definici stálé provozovny o digitální SP a dále Rakousko, jež v dubnu 2019 daň schválilo.

Návrh zákona, který byl Vládě České republiky předložen v září 2019, zavádí jednotnou digitální daň ve výši 7% na vybrané internetové služby poskytované v ČR. Dani by měli podléhat společnosti s globálním obratem nad 750 mil. EUR ročně, které dosáhnou za kalendářní rok obratu minimálně 50 mil. Kč za uskutečněné zdanitelné služby. (Žurovec, 2019)

4 Analytická část

4.1 Porovnání modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění

4.1.1 Rozdíly mezi MS OECD a MS OSN

MS OECD a MS OSN jsou si obsahem a strukturou velmi podobné (viz tabulka č. 12), lze však nalézt několik výrazných odlišností. Jednou z odlišností je doba trvání vzniku SP, která je dle MS OECD 12 měsíců, dle MS OSN měsíců 6. U zdanění příjmů a majetku se MS OSN kloní ke zdanění ve státě zdroje. Jestliže je vykonávána činnost ve druhém státě prostřednictvím v tomto státě umístěné provozovny, mohou být zisky zdaněny ve druhém státě, avšak pouze v rozsahu, který lze stálé provozovně přičíst. MS OSN umožňuje zdanit licenční poplatky ve státě zdroje pouze pokud uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky. Zisky ze zcizení majetku umožňuje MS OSN danit pouze ve státě zdroje, tento princip je uplatňován MS OECD až od roku 2003. (Zíka, 2003) Ostatní příjmy jsou daněny dle MS OSN ve státě zdroje, dle MS OECD ve státě rezidenta.

Tabulka 1 – Hlavní rozdíly mezi modelovou smlouvou OECD a OSN

Článek SZDZ	Rozdíl	Modelová SZDZ	
		OECD	OSN
5	Doba trvání vedoucí ke vzniku SP	12 měsíců	6 měsíců
10	Dividendy	Zdanění ve státě rezidenta. Povinná výše srážkové daně.	Není upravena srážková daň – bilaterální jednání.
11	Úroky		
12	Licenční poplatky		
13	Zcizení majetku – místo zdanění zisku	stát zdroje, až od roku 2003	stát zdroje
21	Ostatní příjmy – místo zdanění	stát rezidenta	stát zdroje

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

4.1.2 Analýza SZDZ – postup zjišťování SZDZ sepsaných dle MS OSN

Za účelem zjištění, které SZDZ nesou znaky MS OSN byla provedena analýza platných SZDZ. Při analýze jednotlivých SZDZ byly nejprve vyloučeny ty, jejichž doba trvání vedoucí ke vzniku SP u stavebně montážních projektů činí 12 měsíců. Takových smluv má ČR uzavřeno celkem 49. Z počtu 49 lze u 47 smluv konstatovat, že se jedná o smlouvy uzavřené na základě MS OECD, neboť zároveň splňují další kritéria jako např. místo zdanění ostatních příjmů ve státě rezidenta. Zdanění ostatních příjmů ve státě zdroje lze nalézt u SZDZ podepsaných s Belgií a Singapurem, proto byly dále ponechány mezi posuzovanými SZDZ.

Ve druhém kroku byly vyloučeny SZDZ s časovým testem u stavebně montážních projektů v délce 9 měsíců. Těchto 8 SZDZ má strukturu i znaky MS OECD.

Třetím krokem je analýza zbývajících 33 smluv dle znaků MS OSN shrnutá níže v tabulce.

Kritéria členění:

1. Stálá provozovna s dobou trvání vzniku 6 a méně měsíců,
2. Rozšířená definice SP v MS OSN o zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování,
3. čl.5 odst. 6 SZDZ – dle kterého jsou pojišťovací společnosti vybírající pojistné ve druhém státě považovány za SP,
4. Zisky podniků – v MS OSN, pokud je činnost vykonávána prostřednictví SP, mohou být zdaněny v tomto státě v rozsahu, v kterém je lze přičíst SP nebo prodejům zboží v tomto státě, které je stejného nebo podobného druhu jako zboží prodávané touto SP,
5. Licenční poplatky – zdanění ve státě zdroje, pokud uložená daň nepřesáhne určité procento hrubé částky licenčních poplatků,
6. Zisky ze zcizení majetku – právo zdanění ve státě zdroje (od roku 2003 uplatňováno i v MS OECD),
7. Ostatní příjmy jsou dle MS OSN daněny ve státě zdroje, dle MS OECD ve státě rezidenta (výjimkou je Srí Lanka, která místo zdanění neuvádí a Venezuela, která postupuje s každým smluvním státem dle předpisu)

Tabulka 2 – analýza smluv se znaky MS OSN

Stát	Kritérium							Znak
	1	2	3	4	5	6	7	
Arménie	X	-	-	-	X	X	-	3
Bahrajn	X	X	-	.	X	X	-	4
Barbados	X	-	-	X	X	X	-	4
Belgie	-	-	-	-	X	X	X	3
Brazílie	X	-	-	-	X	X	X	4
Egypt	X	X	X	-	X	X	-	5
Estonsko	X	-	-	-	X	X	-	3
Etiopie	X	X	-	X	X	X	-	5
Filipíny	X	-	-	-	X	X	X	4
Gruzie	X	-	-	-	X	X	-	3
Hongkong	X	-	-	-	X	X	-	3
Chile	X	-	-	-	X	X	X	4
Indie	X	X	X	-	X	X	-	5
Indonésie	X	-	X	X	X	X	-	5
Jordánsko	X	X	-	X	X	X	-	5
Kolumbie	X	-	X	-	X	X	-	4
Kuvajt	X	-	-	-	X	X	-	3
Kypr	X	-	-	-	X	X	-	3
Maroko	X	X	X	-	X	X	-	5
Mexiko	X	-	X	X	X	X	X	6
Nigérie	X	-	-	X	X	X	X	5
Norsko	X	-	-	-	X	X	-	3
Nový Zéland	X	-	-	-	X	X	-	3
Pákistán	X	X	-	X	X	X	-	5
Panama	X	-	X	-	X	X	-	4
Saúdská Arábie	X	-	-	-	X	X	-	3
Singapur	-	-	-	X	X	X	X	4
Srí Lanka	X	X	-	-	X	X	-	4
Sýrie	X	-	-	-	X	X	-	3
Thajsko	X	X	-	-	X	X	X	5
Tunis	X	-	-	-	X	X	-	3
Venezuela	X	-	X	X	X	X	-	5
Vietnam	X	-	X	-	X	X	-	4
Počet znaků kritéria	31	9	9	9	33	33	8	132

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

Pokud budeme vycházet z údajů zahrnutých ve shora uvedené tabulce, nalezneme 21 smluv, které obsahují více než tři zvolená kritéria, dá se tedy předpokládat, že tyto SZDZ jsou sestaveny na základě MS OSN. Přiřadíme-li k těmto státům Kypr a Tunis, v literatuře často uváděné jako příklad států, s kterými jsou smlouvy sepsány na základě MS OSN, získáme 23 států, s nimiž má ČR uzavřenu SZDZ dle vzoru OSN jedná se o následující státy: Bahrajn, Barbados Brazílie, Egypt, Etiopie, Filipíny, Chile, Indie, Indonésie, Jordánsko, Kolumbie, Kypr, Maroko, Mexiko, Nigérie, Pákistán, Panama, Singapur, Srí Lanka, Thajsko, Tunis, Venezuela a Vietnam. Tyto údaje jsou však pouze orientační, neb jak z většiny dostupné literatury, tak ze studia jednotlivých smluv vyplývá, že obě modelové smlouvy se v průběhu vývoje vzájemně přibližují a nové smlouvy jsou často sepisovány na základě kombinace obou vzorů.

4.2 Porovnání předpisů upravujících vznik stálých provozoven

Určení vzniku stálé provozovny může být v praxi často složité, zejména z důvodů odlišností v jednotlivých smlouvách. Česká republika do současnosti uzavřela 88 SZDZ, které se však liší např. v časových testech vzniku SP (viz tabulka č. 10 v příloze).

4.2.1 Službová stálá provozovna – časový test

Časový test pro vznik službové SP se liší v ZDP oproti Modelové smlouvě OECD (viz čl. 3.1.3), zároveň se v některých SZDZ vyskytují i jiné lhůty, případně nejsou uvedeny vůbec:

12měsíční časový test – je aplikován pouze ve dvou případech, tj. ve smlouvě s Kazachstánem a dále s Finskem, kde je však v podmínce 12 měsíců z 18.

9měsíční časový test – využívá celkem 7 smluv, s Belgií, Čínou, Francií, Libanonem. Rumunskem, Srbskem a Černou Horou a USA, přičemž v případě Belgie a Francie se jedná o 9 měsíců z 15.

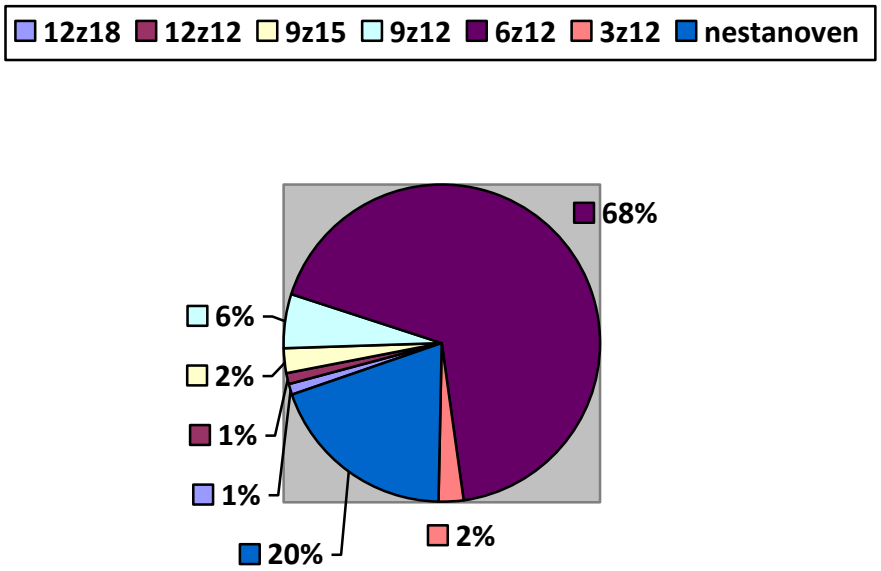
Časový test 6 měsíců – využíván nejčastěji, uvádí jej 59 SZDZ.

Časový test 3 měsíců z 12– podepsán v SZDZ s Moldávií a Indonésií.

183 dní časového testu – stanoví smlouva s Chile.

Časový test nestanoví celkem 17 SZDZ.

Graf 1: Srovnání lhůt pro vznik stálé provozovny u služeb



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

4.2.2 Stavebně montážní projekt – časový test

12měsíční časový test – se vyskytuje u 49 SZDZ.

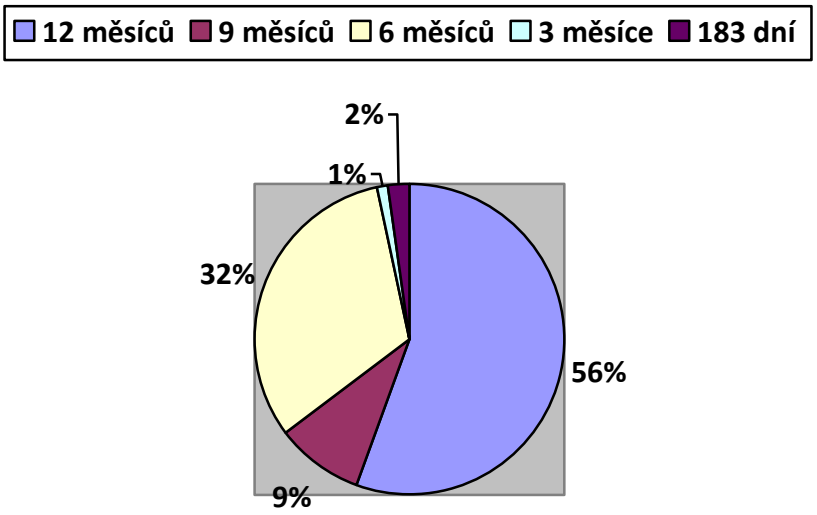
9měsíční časový test – uvádí 8 smluv se státy Albánie, Ázerdbájdžán, Korejská republika, Litva, Lotyšsko, Rumunsko a Řecko.

Časový test 6 měsíců – stavebně montážní projekt vzniká po 6 měsících dle 28 SZDZ.

Časový test 3 měsíců– stanoven ve smlouvě s Nigérií.

183 dní časového testu – lhůtu 183 dní stanoví smlouva s Chile a Srí Lankou.

Graf 2 Srovnání lhůt pro vznik stálé provozovny u stavebně montážního projektu



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

Stálá provozovna může vzniknout i bez důvodu existence trvalého místa k podnikání, a to sice v případě stavebně montážního projektu, nebo poskytování služeb po dobu delší, než určuje časový test. Zde nastává předmět odborných sporů, neboť ZDP stanoví časový test pro vznik stálé provozovny u staveniště, místa provádění stavebně montážních projektů a poskytování služeb, přesáhne-li jejich doba trvání 6 měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích, zatímco jednotlivé SZDZ uvádí časový test různě dlouhý. Pro bezesmluvní státy platí lhůta 6 měsíců z 12 po sobě jdoucích. V některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění není službová stálá provozovna specifikována vůbec.

4.2.3 Článek 5 SZDZ – definice stálé provozovny

Modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění OSN a OECD definují stálou provozovnu v článku 5 shodně jako: místo vedení; závod; kancelář; továrnu; dílnu; důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů, toto pojetí SP přebírá 55 smluv o zamezení dvojího zdanění. Místo vedení nezahrnují smlouvy s Hongkongem, Gruzií a Rakouskem, naopak v některých jednotlivých smlouvách je tento výčet ještě rozšířen, jak je uvedeno v tabulce níže.

Tabulka 3 – rozdíly v definici stálé provozovny oproti modelové smlouvě

Stát	Výraz stálá provozovna oproti modelové smlouvě zahrnuje	Vzor SZDZ
Albánie	farmu, plantáž, sad nebo vinici	OECD
Austrálie	zemědělský, pastevecký nebo lesnický majetek	OECD
Bahrajn	rafinerii, místo prodeje, sklad ve vztahu k osobě, poskytující skladování pro jiné	OSN
Egypt	farmu nebo plantáž, zařízení a sklady užívané jako prodejní místo	OSN
Etiopie	komerční sklad (ve vztahu k osobě, která vykonává činnost v oblasti skladování), farmu,plantáž nebo jiné místo, kde jsou vykonávány zemědělské , lesnické, plantážní nebo jiné související činnosti	OSN
Gruzie	nezahrnuje místo vedení	OECD
Hongkong	nezahrnuje místo vedení	OECD
Indie	prodejní místo; sklad, pokud jde o osobu poskytující skladní zařízení jiným; farmu nebo plantáž, kde jsou vykonávány zemědělské, lesnické, plantážní nebo jiné související činnosti	OSN
Jordánsko	sklad ve vztahu k osobě, která vykonává činnost v oblasti skladování;	OSN
Libanon	farmu, plantáž, sad nebo vinici	OECD
Malajsie	farmu nebo plantáž;	OECD
Maroko	místo prodeje; sklad ve vztahu k osobě, která poskytuje skladovací zařízení pro jiné	OECD
Pákistán	sklad ve vztahu k osobě, která vykonává činnost v oblasti skladování; místo prodeje	OSN
Rakousko	nezahrnuje místo vedení	OECD
Rumunsko	plantáž, farmu, sad nebo vinici	OECD
SAE	farmu nebo plantáž	OECD
Srí Lanka	skladiště; zemědělské hospodářství, farmu nebo plantáž; zařízení nebo stavbu využívané pro průzkum přírodního bohatství (obsaženo v č.4 SZDZ)	OSN
Sýrie	**místo prodeje**	OECD
Thajsko	farmu nebo plantáž; sklad patřící osobě poskytující skladovací zařízení pro jiné;	OSN
Turkmenistán	místo prodeje	OECD
Ukrajina	zařízení nebo budovu ke zkoumání přírodních zdrojů; sklad nebo jiné zařízení používané k dodávání zboží	OECD
Velká Británie	zařízení nebo stavbu používanou k výzkumu nebo využití přírodních zdrojů	OECD
Venezuela	vrtací soupravu nebo loď používanou pro průzkum nebo rozvoj přírodních zdrojů nebo v souvislosti s ním;	OSN

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

4.3 Posouzení vzniku stálé provozovny

Vznik stálé provozovny je problematickou oblastí. Zjednodušeně lze konstatovat, že máme tři základní důvody, které ke vzniku provozovny vedou:

- místo k výkonu činnosti
- poskytování služeb a
- závislý agent (viz kapitola 3.1.3)

Ostatní SP:

- z titulu společníka v.o.s.. komplementáře k.s. nebo společníka společnosti,
- příjem člena evropského hospodářského sdružení,
- SP evropské společnosti a evropské družstevní společnosti.

Znakem SP je určitý stupeň trvalosti na místě. Tento znak není u stavebních a montážních projektů porušen, jestliže jde o stavbu, která je svým charakterem postupující (např. plynovod, dálnice). Časová podmínka se posuzuje vždy pro jednotlivé staveniště, stavbu nebo projekt v souvislosti. Pokud je stavba rozdělena do subdodávek nebo dílčích projektů, nemá toto rozdělení vliv na počítání doby. Doba strávená na staveništi všemi dodavateli se započítává souhrnně. Provádění instalačního či montážního projektu mimo vlastní stavební projekt (např. v rámci již užívané budovy) není z hlediska možného vzniku stálé provozovny posuzováno jako stavba, ale jako služba a zkoumá se tedy s ohledem na vznik tzv. službové stálé provozovny. (GFŘ, 2015)

Ještě složitější situace nastává v případě posouzení vzniku stálé provozovny – závislého zástupce. NSS v rozsudku ze dne 25.4.2019 sp. Zn. 2 Afs 103/2018-46 popsal klíčové definiční znaky nezávislého zástupce, kdy mimo jiné konstatoval, že vodítkem pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění je komentář OECD k Modelové smlouvě. Jednalo se o situaci, kdy stálou provozovnu měl v ČR založit smluvní vztah mezi českou společností ES (daňový rezident Německa) a českou společností, která poskytovala společnosti ES různé administrativní služby, jelikož tato v ČR neměla žádné zaměstnance. Správce daně dovodil, že činnosti, které pro společnost ES vykonávala česká společnost představují samostatnou a nepostradatelnou část podnikatelských činností ES, nikoliv pouze činnosti přípravného nebo pomocného charakteru, zároveň tyto činnosti vykonávala

dlouhodobě a systematicky (smlouva na dobu neurčitou). Dle správce daně lze v této situaci spatřovat záměr oslovit na území ČR neomezený počet zákazníků s cílem realizovat zde obchody, zisky. Krajský soud ve svém rozsudku 50 AF 33/2017 – závěr správce daně potvrdil. NSS v tomto případě odmítl rozhodnutí správce daně potvrzené Krajským soudem v Českých Budějovicích a dospěl k závěru, že činnost zástupce (české společnosti) pro zahraniční daňový subjekt je činností „jiného nezávislého zástupce“ vykonávajícího pouze administrativní úkony. Dle NSS: *„Znaky závislosti zástupce ve smyslu čl. 5 odst. 5 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku nevykazuje zastoupení spočívající veskrze v pasivních činnostech, jako je přijímání objednávek, evidence objednávek ve zbožovém informačním systému zastoupeného, přebírání poštovních zásilek pro zastoupeného v rámci reklamačního procesu a jejich dosílání zastoupenému, zasílání katalogů zboží na základě předchozí žádosti zákazníka a vyřizování příchozích telefonních hovorů zákazníků, obzvláště poskytuje-li zástupce takovou paletu služeb v rámci své obvyklé obchodní činnosti vícero subjektům.“* (NSS, 2018)

4.4 Porovnání nástrojů přiřazení zisku

Dle **§ 23 ZDP** nemůže být základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by český daňový rezident dosáhl za obdobných podmínek. Základ daně se zjišťuje z hospodářského výsledku evidovaného v účetnictví stálé provozovny, v případě že tato povinnost vést účetnictví má (například organizační složka v ČR) nebo se rozhodla jej vést. Pokud zahraniční subjekt povinnost vést účetnictví nemá, v souladu s pravidly § 23 ZDP upraví základ daně zjištěný z přehledu příjmů a výdajů stálé provozovny nebo výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví vedeného dle zahraničních předpisů. Stálá provozovna, která nemá povinnost vést účetnictví v ČR, může dle § 23 odst. 11 ZDP přistoupit ke zvláštnímu způsobu stanovení základu daně tedy za použití poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše obchodního rozpětí a jiných srovnatelných údajů, případně lze použít rozdělení celkových zisků nebo ztrát zřizovatele stálé provozovny jeho různým částem.

Podrobným dokumentem, ze kterého lze čerpat poznatky ohledně řešené problematiky je **Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám** ze dne 22. 7.2010. Zpráva je zaměřena na interpretaci a aplikaci článku 7 Modelové smlouvy OECD z roku 2010. Principy používané při přisuzování zisků stálé provozovně praví, že SP mají být přisouzeny takové zisky, kterých by dosáhla za tržních podmínek, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem vykonávajícím totožné aktivity. Stálé provozovně mohou být přisouzeny zisky i tehdy, jestliže společnost jako celek žádných nedosahuje a naopak. Pro účely přiřazení zisků je ke stálé provozovně přistupováno jako k funkčně samostatnému podniku, ačkoliv jím ve skutečnosti není. Funkční a věcná analýza stálé provozovny je prováděna v kontextu s článkem 7 shodně jako u podniků dle článku 9. V souladu s principem tržního odstupu je nezbytné vypracovat mechanismus přisuzování rizik, ekonomického vlastnictví aktiv a kapitálu, aby mohla být provozovně přisouzena práva a povinnosti vyplývající z transakcí mezi samostatnými podniky a podnikem, kterého je SP součástí. (OECD, 2010)

Mechanismus přisuzování funkcí a rizik je dále detailně popsán ve **Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**. Tato směrnice byla novelizována v červenci roku 2017 a má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků. Aktualizace přinesla kromě jiných změn zaměření se na uplatnění principu tržního odstupu a svými změnami reaguje na výsledky projektu BEPS. Směrnice je seřazena do devíti kapitol, jak následuje:

I. Princip tržního odstupu,
II. Metody pro stanovení převodních cen,
III. Srovnávací analýza,
IV. Přístupy v daňové správě, jak zabránit sporům v oblasti převodních cen a jak je řešit,
V. Dokumentace,
VI. Zvláštní aspekty týkající se nehmotných aktiv,
VII. Zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny spojených podniků,
VIII. Ujednání o podílení se na nákladech,
IX. Aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací.

V projektu **BEPS** byl **MLI** navržen jako nástroj pro koordinovanou aktualizaci SZDZ. MLI tak měl bez časových prodlev a vysokých nákladů zapracovat dohodnutá ustanovení do mnoha SZDZ, bez nutnosti opětovných bilaterálních projednání jednotlivých smluv. Skutečnost je však taková, že k MLI existuje mnoho výhrad a oznámení jednotlivých států z důvodů rozdílných terminologií jednotlivých smluv, zároveň např. v případě ČR je zdlouhavý ratifikační proces, a další překážky mohou implementaci do jednotlivých smluv prodloužit i o několik let. Česká republika přistoupila k možnosti implementovat pouze minimální standardy, tzn. aktualizaci článků 6 (Příjmy z nemovitého majetku), 7 (Zisky podniků) a 25 (Řešení případů dohodou). Implementace schváleného pravidla proti zneužívání bilaterálních smluv „Principal Purpose Test“ a pravidla pro efektivnější řešení sporů dohodou by mohla pomoci při účinném řešení sporných případů.

V květnu roku 2019 byl GFŘ publikován **pokyn D-34**, který nahrazuje pokyn-D332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Nový pokyn se kromě jiného zabývá principem tržního odstupu a jeho úpravou v českém zákoně, srovnávací analýzou a faktory srovnatelnosti, včetně doporučení, jak tuto analýzu provádět, popisuje metody pro zjištění převodních cen a jejich využití v praxi. Pokyn dále doplňuje a upřesňuje výklady některých oddílů v aktualizované Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

Shora popisované nástroje přiřazení zisku (viz též kapitola 4.3 bakalářské práce) jsou shodně založeny na dodržování principu tržního odstupu. Po provedené funkční a věcné analýze následuje analýza srovnávací, která je obsažena ve Směrnici o převodních cenách. Cílem analýzy je porovnání obchodů uskutečňovaných mezi podnikem, jehož je stálá provozovna součástí a stálou provozovnou, s transakcemi uskutečňovanými mezi nezávislými podniky, jehož výsledkem by mělo být stanovení ceny.

Nástrojem, který aktuálně řeší Česká republika je zavedení **digitální daně**. Potřeba jejího zavedení vznikla z požadavku spravedlivého zdanění služeb v tom státě, kde dotčené nadnárodní společnosti vytváří zisk. Jak již bylo uvedeno v odstavci 3.3.4 Slovensko s platností od 1.1.2018 rozšířilo definici stálé provozovny o digitální SP. Vznik stálé provozovny v ČR, tak jak jej předpokládá ZDP je však založen na konceptu rezidentství

a stálé provozovny tedy na předpokladu fyzické přítomnosti a skutečně vykonávaných aktivit. Současný návrh zákona je tak pouze dočasným řešením pro zdanění právnických osob, které patří do skupiny s konsolidovaným výnosem přesahujícím 750 mil. EUR, nebo které takového výnosu dosahují samy. (Úřad vlády ČR, 2019)

4.5 Stanovení základu daně

Schválené postupy OECD vyžadují dvoustupňovou analýzu, tedy v první řadě provedení funkční a rizikové analýzy, aby bylo možno správně hypoteticky definovat stálou provozovnu a zbývající část podniku. Analýza by měla posoudit aktivity a zodpovědnosti stálé provozovny v rámci aktivit a zodpovědností podniku jako celku. Čím více vykonávaných funkcí, aktiv a rizik nese jedna strana transakce, tím větší je její předpokládaná odměna, v souladu s principem tržního odstupu.

4.5.1 Funkční a riziková analýza

Funkční a riziková analýza ovlivňuje druhou fázi, kterou je výběr metody stanovení převodních cen a výběr srovnatelných subjektů. Při srovnávání je třeba zohledňovat podstatné rozdíly mezi srovnávanými transakcemi nebo podniky. Ke srovnávání je dle směrnice OECD o převodních cenách určeno 5 faktorů určujících srovnatelnost:

- Charakteristika majetku či služeb – rozdíly v typu, množství atp. zboží či služeb
- Funkční analýza
- Smluvní podmínky (měly by zohledňovat přiřazené funkce a rizika)
- Ekonomické okolnosti – podmínky na jednotlivých trzích, datum transakce aj.
- Podnikatelské strategie (zohlednění funkcí a rizik) – vývoj výrobku, pronikání na trh apod.

Součástí srovnávací analýzy je pak vyhledání srovnatelných údajů, tedy informací o potenciálně srovnatelných nezávislých společnostech.

Obvyklý průběh provádění srovnávací analýzy dle přehledu a srovnatelnosti ziskových metod OECD obsahuje 9 kroků:

- Určení období, kterých se má analýza týkat.
- Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka.
- Pochopení zkoumaných řízených transakcí, a to především na základě funkční analýzy, za účelem volby testované strany (v případě potřeby), nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností daného případu, finančního ukazatele, který bude testován (v případě transakční ziskové metody), a za účelem identifikace významných faktorů srovnatelnosti, které by měly být vzaty v úvahu.
- Zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů.
- Určení dostupných zdrojů informací externích srovnatelných údajů, pokud jsou takovéto externí srovnatelné údaje nezbytné ve světle jejich relativní spolehlivosti.
- Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen a, v závislosti na dané metodě – stanovení relevantního finančního ukazatele (např. stanovení relevantního ukazatele čistého zisku v případě transakční metody čistého rozpětí).
- Identifikace potenciálních srovnatelných údajů: určení klíčových vlastností, které mají být dodrženy ze strany jakékoliv nezávislé transakce, aby mohla být považována za potenciálně srovnatelnou, a to na základě relevantních faktorů identifikovaných v rámci kroku 3.
- Určení úprav srovnatelnosti a jejich provedení.
- Interpretace a použití shromážděných údajů, určení odměny dle principu tržního odstupu. (OECD, 2017)

4.6 Porovnání metod stanovení převodních cen

Cílem volby metody pro stanovení převodních cen je nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Směrnice o převodních cenách navrhuje užití 5 základních metod pro zjištění převodních cen, případně kombinaci těchto metod, které jsou rozděleny do dvou základních skupin.

4.6.1 Metody stanovení převodních cen

Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

Srovnává cenu za majetek nebo služby uplatněnou v rámci řízené transakce s cenou účtovanou v rámci nezávislé transakce za srovnatelných okolností, při splnění podmínek:

- rozdíly mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky by nemohl zásadně ovlivnit cenu na volném trhu,
- mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů.

Tabulka 4 - Metoda nezávislé srovnatelné ceny

Silné stránky	• nejspolehlivější metoda uplatnění principu tržního odstupu
Slabé stránky	• vyžaduje největší míru srovnatelnosti • v praxi může být obtížné najít nezávislé transakce podobné do té míry, aby žádné rozdíly neměly významnější dopad na cenu
Vhodnost použití	• prodej totožného výrobku spřízněnému i nezávislému podniku • obchodování s komoditami na burze • finanční transakce

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje: OECD přehled srovnatelnosti a ziskových metod, www.sagit.cz/info/fz10031

Metoda při opětovném prodeji (RPM)

Metoda při opětovném prodeji vychází z „ceny při opětovném prodeji“, tj. ceny za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán podniku nezávislému. Porovnává se hrubá zisková přirážka ze závislé transakce s hrubou ziskovou přirážkou v nezávislých srovnatelných transakcích. Metoda je spolehlivější než metoda nezávisle srovnatelné ceny v případě, že řízená i nezávislá transakce jsou srovnatelné ve všech charakteristikách kromě vlastního produktu. Metoda je tím přesnější, čím kratší je období mezi původním nákupem a dalším prodejem.

Transferová cena = cena při opětovném prodeji – hrubá zisková přirážka

Tabulka 5 - Metoda při opětovném prodeji

Silné stránky	• rozdíly ve výrobku jsou méně významné, je tedy nutné udělat méně úprav než u metody nezávisle srovnatelné ceny, hlavní důraz je kladen na vykonávané funkce. Rozdíly ve výrobku nemají tak výrazný dopad na ziskovou přirážku jako mají u ceny
Slabé stránky	• téměř nepoužitelné, když prodejce přidává výrobku významnou hodnotu • hrubá marže může být ovlivněna efektivitou řízení, tzn. může ovlivnit ziskovost, ale ne cenu zboží
Vhodnost použití	• marketingové činnosti • v případě, že podnik je pouze distributorem, který nepřidává produktu žádnou významnou hodnotu

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje: OECD přehled srovnatelnosti a ziskových metod, www.sagit.cz/info/fz10031

Metoda nákladů a přirážky (C+)

Vychází z nákladů, které vzniknou (českému) dodavateli v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované sdruženému podniku. Porovnává hrubou ziskovou přirážku ze závislé transakce oproti hrubé ziskové přirážce v nezávislých srovnávacích transakcích.

Transferová cena = nezávislá cena (náklady) + hrubá zisková přirážka

Tabulka 6 - Metoda nákladů a přirážky (C+)

Silné stránky	• Rozdíly ve výrobku jsou méně významné, je nutné dělat méně úprav než u metody CUP, hlavní důraz je kladen na vykonávané funkce
Slabé stránky	• je těžké určit vhodný základ nákladů • potřeba konzistentního nákladového účetnictví
Vhodnost použití	• smluvní, zakázkový výrobce • prodej polotovarů mezi spřízněnými stranami • smluvní, zakázkový výzkum a vývoj • poskytovatelé služeb

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje: OECD přehled srovnatelnosti a ziskových metod, www.sagit.cz/info/fz10031

Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný poplatníkem v rámci řízené transakce poměrně k vhodné bázi (např. k nákladům, tržbám, aktivům), podobným způsobem jako metoda nákladů a přirážky a metoda ceny při opětovném prodeji.

- Rentabilita tržeb – čistý zisk/tržby

  Je analogií metody ceny při opětovném prodeji, vhodné použití v případě distribuční činnosti.

- Rentabilita nákladů – čistý zisk/náklady

  Analogie metody nákladů a přirážky. Použít ji lze u výrobních podniků, je však obtížné stanovit vhodnou nákladovou přirážku.

- Rentabilita aktiv – čistý zisk/aktiva

  Používaná u kapitálově náročných činností.

Tabulka 7 - Transakční metoda čistého rozpětí

Silné stránky	• Rozdíly ve výrobku jsou méně významné, hlavní důraz je kladen na vykonávané funkce. Rozdíly ve výrobku tak nemají výrazný dopad na ziskovou přirážku jako mají u ceny.
Slabé stránky	• Hrubá marže může být ovlivněna efektivitou řízení (může ovlivnit ziskovost, ale neovlivní cenu za zboží) • Pokud prodejce přidává výrobku významnou hodnotu je obtížně použitelná
Vhodnost použití	• Marketingové operace, kdy distributor nepřidává produktu žádnou významnou hodnotu • Pokud nemůže být s dostatečnou přesností vypočteno hrubé ziskové rozpětí

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje: OECD přehled srovnatelnosti a ziskových metod, www.sagit.cz/info/fz10031

Metoda rozdělení zisku (PSM)

Vychází ze zisku podniků z řízených transakcí. Podstatou je ověření, zda rozdělení zisku mezi spojenými podniky odpovídá způsobu, jakým by byl tento zisk rozdělen mezi nezávislými podniky. Aplikace této metody probíhá ve dvou etapách:

1) identifikace zisku spojených podniků bez ohledu na to, kde je vykazován
2) zkoumání způsobu rozdělení zisku pomocí dvou přístupů:

a) analýza zásluh – rozděluje celkový zisk na základě množství a významu funkcí vykonávaných každým podnikem
b) zbytková analýza – dvě stádia
   - Každému účastníkovi je přiřazen dostatečný zisk, zajišťující základní návratnost odpovídající typu transakce.
   - Zbytkový zisk či ztráta je přiřazen, tak jak by byl pravděpodobně rozdělen mezi nezávislými podniky.

Tabulka 8 - Metoda rozdělení zisku

Silné stránky	• posuzují se obě strany transakce • bere v úvahu jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených podniků
Slabé stránky	• je založena převážně na interních informacích podniku • obtížné stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro všechny zúčastněné sdružené podniky
Vhodnost použití	• u složitých, úzce provázaných obchodních transakcí, pro které se obtížně hledá ekvivalent mezi nezávislými podniky

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje: OECD přehled srovnatelnosti a ziskových metod, www.sagit.cz/info/fz10031

4.6.2 Shrnutí metod

Veškeré uvedené metody stanovení převodních cen vycházejí z principu tržního odstupu. *„Tam kde je možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce, je metoda nezávislé srovnatelné ceny nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu. Znamená to tedy, že v takových případech má tato metoda přednost před ostatními.“* (OECD, 2010, str. 26) V případě, že nejsou splněny všechny srovnávací charakteristiky použije se metoda jiná. Porovnáním hrubých ziskových rozpětí dosažených v řízené transakci s hrubým rozpětím jedné ze stran v podobných nezávislých transakcích. Srovnání poskytuje odhad hrubého ziskového rozpětí jedné ze stran, pokud by vykonávala stejné funkce pro nezávislé a z toho vyplývá i odhad ceny, kterou by tato strana požadovala a druhá by byla ochotna ji zaplatit – Metoda při opětovném prodeji a Metoda nákladů a přirážky. Srovnání ukazatelů čistého zisku a následný odhad zisku, kterého by podnik

dosáhl, kdyby jednal pouze s nezávislými – Transakční metoda čistého rozpětí a Metoda rozdělení zisků.

Tabulka 9 - Shrnutí metod

Metoda	Zaměření	Ukazatel	Testovaná strana
Metoda nezávislé srovnatelné ceny	Produkt	Cena	-
Cena při opětovném prodeji	Funkce	Hrubá zisková přirážka	Kupující
Metoda nákladů a přirážky	Funkce	Hrubá zisková přirážka	Prodávající
Transakční metoda čistého rozpětí	Funkce	Čistá zisková přirážka	Kupující nebo prodávající
Metoda rozdělení zisku	Funkce	Hrubý/čistý zisk	Kupující i prodávající

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje: OECD přehled srovnatelnosti a ziskových metod, www.sagit.cz/info/fz10031

5 Výsledky a diskuse

5.1 Vznik stálé provozovny – problémy s určením

Jak již bylo uváděno shora v teoretické části, existují dvě základní modelové SZDZ, a to dle vzoru OSN a OECD. Pokud porovnáme tyto typy smluv zjistíme jejich značnou podobnost, vyjma některých odlišností, které jsou výsledkem zaměření MS OSN mezi hospodářsky vyspělé a rozvojové státy s odlišnou hospodářskou vyspělostí, kdy daňový výnos je ponechán rozvojové zemi. MS OECD se naproti tomu uzavírá mezi vyspělými zeměmi. Stálá provozovna je vymezena podobně, s tím rozdílem, že pro uznání jejího vzniku v případě staveniště, montážního nebo konstrukčního projektu v zahraničí je dle MS OSN třeba 6 měsíců trvání oproti 12 měsícům v případě MS OECD. MS OSN je za stálou provozovnu považováno i zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování. Z analýzy jednotlivých SZDZ vyplynulo, že z 88 platných smluv bylo 23 sepsáno na základě MS OSN, přičemž je zároveň zřejmé, že mnoho smluv čerpá podklady jak z MS OECD tak MS OSN. Z uvedených analýz dále vyplývá, že jednotlivé smlouvy se liší a v případě potřeby určení vzniku SP, je nutno řádně prostudovat konkrétní SZDZ mezi zeměmi, ke kterým se tato SP vztahuje.

Pokud chceme zdanit zisky stále provozovny na území České republiky, je třeba nejprve zjistit, zda a kdy předmětná stálá provozovna na území ČR skutečně vznikla. Dodržování povinnosti ohlašovat vznik stálé provozovny ve smyslu ustanovení § 39 odst. 3, §39 odst. 2 ZDP, a §125 a §126 DŘ záleží v současné době téměř výhradně na odpovědnosti dotčených daňových nerezidentů. Nebyla-li totiž stálá provozovna daňovým subjektem řádně přihlášena, je tato skutečnost ze strany daňové správy těžko dohledatelná. Odhalit vznik takové SP lze spíše náhodně, např. v rámci kontroly zahraničních faktur konkrétních společností. Následně je třeba ověřit časový test vzniku dle konkrétní SZDZ, v případě, kdy se časový test liší od šesti měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích uváděných v ZDP u poskytování služeb a u stavebních a montážních projektů, a konkrétní SZDZ. (viz tabulka č.10) Řešením tohoto slabého místa by mohlo být zavedení sankcí pro ty nerezidenty, kteří svou stálou provozovnu v zákonem, resp. SZDZ stanovené lhůtě nezaregistrují.

V případě, že SP na území České republiky vznikne, je třeba z příjmů z činností vykonávaných jejím prostřednictvím odvést daň.

5.2 Nástroje přiřazení zisku stálým provozovnám

Jak již bylo uvedeno v přechozích kapitolách, vyžaduje přiřazení zisku SP dodržení principu tržního odstupu. Tento princip je stanoven jak v ZDP, tak v MS OECD. Vzhledem k tomu, že tato ustanovení, zejména v ZDP, jsou poměrně stručná, je třeba dále nahlédnout k doporučením jednotlivých nástrojů

Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám předpokládá dvoustupňovou analýzu funkční a věcnou, aby bylo možno správně hypoteticky definovat SP a zbývající část podniku tak, jako kdyby byly sdruženými podniky. Funkční a věcná analýza prováděná v případě SP podle čl. 7 modelové SZDZ je shodná s funkční a věcnou analýzou prováděnou u sdružených podniků podle čl. 9, popisovanou ve **Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**, přičemž je zároveň využita pro hypotetické určení SP jako samostatného nezávislého podniku. Toto určení je nutné, neboť právně není SP od zbývající části podniku oddělena. Jakmile zjistíme funkce a rizika SP, můžeme je ocenit na základě principu tržního odstupu, který je pro oba nástroje společný.

BEPS – projekt zaměřený proti rozmělňování základu daně a přesunu zisků mimo místo jejich vzniku. Akčních kroků BEPS je 15, poslední opatření z těchto kroků je vypracování mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám tzv. **MLI**. Úmluvu dosud ratifikovalo 20 států, Česká republika k ní přistoupila v roce 2017 v Paříži, koncem roku 2018 vydal souhlas s ratifikací Senát, druhé čtení v Poslanecké sněmovně bylo připraveno v roce 2019, k účinnosti bude dále nutný podpis prezidenta republiky. Jak již bylo uvedeno v kapitole 3.2.5 přijala Česká republika povinnou minimalistickou variantu v podobě opatření, která upravují zabránění zneužívání SZDZ, pravidlo testu hlavního účelu a transakce a opatření pro zlepšení sporů. Včasná aplikace těchto pravidel

do jednotlivých SZDZ je řešením k zamezení zneužívání výhod, vyplývajících z těchto smluv, pro daňové úniky.

5.3 Stanovení převodních cen

Shora popisované nástroje přiřazení zisku (viz též kapitola 4.4 bakalářské práce) jsou shodně založeny na dodržování principu tržního odstupu. Po provedené funkční a věcné analýze následuje analýza srovnávací, která je obsažena ve Směrnici o převodních cenách. Cílem analýzy je porovnání obchodů uskutečňovaných mezi podnikem, jehož je stálá provozovna součástí a stálou provozovnou, s transakcemi uskutečňovanými mezi nezávislými podniky, jehož výsledkem by mělo být stanovení ceny.

Cílem volby metody pro stanovení převodních cen je nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Směrnice o převodních cenách doporučuje užití 5 základních metod pro zjištění převodních cen, případně kombinaci těchto metod, které jsou rozděleny do dvou základních skupin.

Tradiční transakční metody vycházejí vždy ze znalosti ceny nebo ze znalosti hrubého obchodního rozpětí (hrubé marže), jsou považovány za nejpřímější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu. Při porovnání cen či hrubé marže je třeba tyto ukazatele očistit o vlivy, které mohou mít dopad na výši ceny či přirážky. Tradičními transakčními metodami jsou:

- Metoda nezávisle srovnatelné ceny – CUP (Comparable uncontrolled price method)
- Metoda ceny při opětovném prodeji – RPM (Resale price method nebo také Resale price minus)
- Metoda nákladů a přirážky – cost+ (Cost plus method)

Tradiční ziskové metody

- Metoda rozdělení zisku (Profit split method)
- Transakční metoda čistého rozpětí – TNMM (Transactional net margin method)

Určení daňového základu stálé provozovny je často nejednoznačné, zejména proto, že nejde o samostatný subjekt a je třeba posuzovat vnitropodnikové toky a plnění, která si poskytuje vzájemně se zřizovatelem. Výběr nejvhodnější metody závisí zejména na výsledku provedené analýzy (viz kapitola 4.5). Z uvedeného důvodu by stálá provozovna měla mít vypracovánu dokumentaci prokazující, že zvolená metoda stanovení základu daně reflektuje funkce, aktiva a rizika, která z uskutečňovaných transakcí nese.

6 Závěr

Vymezení pojmu stálá provozovna vyplývající z české legislativy, tj. ze ZDP, je velmi široké, z důvodu jeho stručnosti. Pro správné určení stálé provozovny je nutná orientace nejen v samotných zákonech, ale také v doplňujících dokumentech, např. pokynech GFŘ. Pro určení stálé provozovny a způsobu jejího zdanění jsou však závaznější SZDZ, které jsou v případě rozporu se zákonnou normou státu této normě nadřazeny. Při výkladu jednotlivých pojmů a smluv je vhodné využít Komentář k modelové SZDZ. Modelová smlouva uvádí jako podmínku stálé místo k výkonu činnosti, tedy trvalost místa, která v ZDP obsažena není. Většina SZDZ je v České republice uzavírána za základě MS OECD, druhá aplikovaná je MS OSN. Přestože jsou si obě smlouvy strukturou a obsahem velmi podobné, lze při jejich porovnání vyčíst několik výrazných odlišností, kterými jsou např. rozdíl v době trvání vzniku SP, rozdíl ve zdanění příjmů a majetku, kde se MS OSN kloní ke zdanění ve státě zdroje, zatímco MS OECD předpokládá zdanění ve státě rezidenta atd. Analýzou jednotlivých smluv bylo zjištěno, že Česká republika má uzavřeno 23 SZDZ na základě MS OSN.

Mezinárodní zdanění využívají některé nadnárodní společnosti k daňové optimalizaci, například formou převádění zisků do zemí s nižším nebo žádným daňovým zatížením. I to je důvodem, proč OECD zavádí nová opatření a přichází s novými nástroji, které by těmto praktikám zabránili a umožnili tak zdanění zisku v zemi, kde byl vygenerován. Určení daňového základu stálé provozovny je často nejednoznačné, zejména proto, že nejde o samostatný subjekt a je třeba posuzovat vnitropodnikové toky a plnění, která si poskytuje vzájemně s mateřskou společností. Za tímto účelem je třeba postupovat ve dvou krocích. Prvním je provedení funkční a rizikové analýzy, druhým je srovnávací analýza založená na principu tržního odstupu a následně stanovení zisků, kterého lze docílit za pomoci Zprávy o přisuzování zisků stálým provozovnám a dále Směrnice o převodních cenách a v ní obsažených pokynů k metodám převodních cen. Vzhledem k tomu, že problematika mezinárodního zdanění je značně složitá a vyžaduje vyjma důkladné znalosti oboru činnosti konkrétní společnosti, také množství znalostí z oboru daní, účetnictví i práva je doporučením zejména pro nadnárodní společnosti správné nastavení a zdokumentování převodních cen. Současně je žádoucí co nejdříve možná implementovat do již uzavřených SZDZ pravidlo proti zneužívání bilaterálních smluv

a pravidlo pro efektivnější řešení sporů dohodou (MLI), vycházející z mnohostranné úmluvy, čímž dojde k oslabení znění příslušné SZDZ v případě, že je zřejmé, že jedním z hlavních důvodů uskutečnění posuzované transakce je získání daňové výhody vyplývající z této SZDZ.

7 Seznam použitých zdrojů

Publikace

DVOŘÁKOVÁ V., PITTERLING M., SKALICKÁ H., *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob,* 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 332 s. ISBN 978-80-7552-538-3.

FUČÍK & PARTNEŘI. [online]. 2016 [cit. 16.9.2018]. Dostupné z: http://www.fucik.cz/publikace/mezinarodni-zdaneni-beps/

FUČÍK & PARTNEŘI. [online]. 2010 [cit. 16.9.2018]. Dostupné z: https://www.fucik.cz/publikace/stala-provozovna-definice-vznik-zdaneni-1-dil/

FUČÍK I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu,* Praha: Aspi a.s. 2008. 236 s. ISBN 978-80-7357-323-2.

GFŘ, *Pokyn D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,* 2015. Dostupné z: https://www.ucetni-portal.cz/pokyn-gfr-d-22-k-jednotnemu-postupu-pri-uplatnovani-nekterych-ustanoveni-zakona-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu-ve-zneni-pozdejsich-predpisu-790-x.html

GFŘ Pokyn D-32. Finanční zpravodaj. [online]. 2018, č. 7, ISSN 246-5540. [cit. 28.12.2018]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni zpravodaj/2018/financni-zpravodaj-cislo-9-2018-33471

GFŘ, *Pokyn č. D-34, sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. Finanční zpravodaj*. [online]. 2019, [cit. 01.06.2019]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz

JELÍNEK, M., *Transferové ceny,* Praha: Verlag Dashöfer 2018. 114 s. ISBN978-80-87963-61-6.

MARKOVÁ HANA *Daňové zákony Úplná znění platná k 1.1.2017*. Praha: GRADA Publishing. 2017. ISBN 978-80-271-0451-2.

NERUDOVÁ D., *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

NERUDOVÁ D., ŠIMÁČKOVÁ.K, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, OECD 2008 – české znění Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s.2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2

NSS, *Rozsudek NSS č.j. 2Afs 103/2018-46 2018* [online]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0103_2Afs_1800046_20190429090001_20190510102015_prevedeno.pdf

OECD, *Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: revize kapitol I-III Směrnice o převodních cenách*, OECD 2010 *Finanční správa*. [online]. 2010, č. 7 [cit. 27.9.2018]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf

OECD, *Směrnice OECD k převodním cenám – 2017* – české znění, OECD . *Finanční správa*. [online]. 2017, č. 7 [30.5.2019]. Dostupné z www: file:///C:/Users/Petr/Desktop/OST_GFR_Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017-ceske-zneni.pdf

OECD, *2010 Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám*, OECD . *Finanční správa*. [online]. 2010, č. 7 [cit. 27.9.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_OECD_o_stalych_provozovnach_2010.pdf

OSN, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*, OSN [online] 2011 [cit. 11.5.2019]. Dostupné z: https://read.un-ilibrary.org/international-law-and-

justice/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries_a545408b-en#page1

SKALICKÁ, H., *Mezinárodní daňové vztahy*, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2016, 304 s. ISBN:978-80-7552-400-3.

SOJKA. V., BARTOŠOVÁ M., FEKAR P., MAŠEK J., NEŠLEHA M., VAŇOUSOVÁ I., *Mezinárodní zdanění příjmů Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů,* 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

Úřad vlády ČR, *Návrh zákona o dani z vybraných digitálních služeb* [online]. 2019, [cit. 19.11.2019]. Dostupné z: https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=ALBSBDRCHKS9

Zíka Václav, Ing., *Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002.* . [online]. 2003, [cit. 17.10.2019]. Dostupné z: *https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-1-2003.pdf*

Žurovec Michal, Ing., *Ministerstvo financí.* [online]. 2019, [cit. 17.10.2019]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/mf-posila-vlade-navrh-zakona-o-digitalni-3606

Ostatní zdroje

Česká republika, *Ústava České republiky*, Poslanecká sněmovna, 1992. Dostupné z: https://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html

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

Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník (nový), ve znění pozdějších předpisů (občanský zákoník)

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (daňový řád)

Přílohy

Tabulka 10 - Časový test vzniku stálé provozovny, výše dividend a úroků

Smluvní stát	Lhůta pro vznik stálé provozovny u služeb v měsících	Lhůta pro vznik stálé provozovny u staveb a montáží	Dividendy max. sazba ve státě zdroje	Úroky max. sazba ve státě zdroje
Albánie	6 měsíců z 12	nad 9 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	5 %
Arménie	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Austrálie	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	Austrálie 5% nepřesáhne-li 5% hrubých dividend, jinak 15%; ČR 5% při pod.>20%, jinak 15%	10 %
Ázerdbájdžán	6 měsíců z 12	nad 9 měsíců	8 %	10 %
Bahrajn	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5 %	
Barbados	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5% při podílu min.25% , jinak 15 %	5 %
Belgie	9 měsíců z 15	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %
Bělorusko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 10 %	5 %
Bosna a Hercegovina	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	
Brazílie	nestanoví	nad 6 měsíců	15 %	15 %
Bulharsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Čína	9 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 10 %	7,5 %
Dánsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	15 %	
Egypt	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	15 %
Estonsko	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %

Etiopie	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Filipíny	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10% při podílu min. 10% , jinak 15 %	10 %
Finsko	12 měsíců z 18	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Francie	9 měsíců z 15	nad 12 měsíců	0% při podílu min. 25% , jinak 10 %	
Gruzie	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 10 %	8 %
Hongkong	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5 %	
Chile	déle než 183 dnů	déle než 183 dnů	15 %	4 % ze zápůjček, jinak 10 %
Chorvatsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	
Indie	nestanoví	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Indonésie	3 měsíce z 12	nad 6 měsíců	10% při podílu min. 20% , jinak 15 %	12,5 %
Írán	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	5 %
Irsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Island	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min.25% , jinak 15 %	
Itálie	nestanoví	nad 12 měsíců	15 %	
Izrael	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 15% , jinak 15 %	10 %
Japonsko	nestanoví	nad 12 měsíců	10% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %
JAR (Jihoafrická republika)	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Jordánsko	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Kanada	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 10% , jinak 15 %	10 %
Kazachstán	12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Korejská republika	nestanoví	nad 9 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 10 %	10 %

KLDR	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Kolumbie	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %
Kuvajt	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	při podílu > 10 % dle zákona státu zdroje příjmů	10 %
Kypr	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5 %	
Libanon	9 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	
Lichtenštejnsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	při podílu min. 10 % 15 %	
Litva	6 měsíců z 12	nad 9 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %
Lotyšsko	6 měsíců z 12	nad 9 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %
Lucembursko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	při podílu min. 10 % 10 %	
Maďarsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Makedonie	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Malajsie	nestanoví	nad 12 měsíců	10 %	12 %
Malta	6 měsíců z 12	nad 9 měsíců	5 %	
Maroko	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Mexiko	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Moldávie	3 měsíce z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	5 %
Mongolsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Německo	nestanoví	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Nigérie	nestanoví	nad 3 měsíce	12,5 % při podílu min.10% , jinak 15 %	15 %
Nizozemí	nestanoví	nad 12 měsíců	0% při podílu min.25% , jinak 10 %	
Norsko	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	0% při podílu min. 10% , jinak 15 %	
Nový Zéland	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	15 %	10 %
Pákistán	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10% při podílu min. 25% ,	10 %

			jinak 15 %	
Panama	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	5 % banky, 10 % ost.
Polsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	5 %
Portugalsko	nestanoví	nad 12 měsíců	10% při podílu min. 25% , jinak 15 %	10 %
Rakousko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	0% při podílu min. 10% , jinak 10 %	
Rumunsko	9 měsíců z 12	nad 9 měsíců	10 %	7 %
Rusko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	
Řecko	nestanoví	nad 9 měsíců	vnitrostátní úprava	10 %
Saúdská Arábie	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5 %	
SAE (Spojené arabské emiráty)	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	
Singapur	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	
Slovensko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 % při podílu min. 10% , jinak 15 %	
Slovinsko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	5 %
Srbsko a Černá Hora	9 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Srí Lanka	nestanoví	nad 183 dnů	15 %	10 %
Sýrie	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Španělsko	nestanoví	nad 12 měsíců	5 % při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Švédsko	nestanoví	nad 12 měsíců	0% při podílu min. 25% , jinak 10 %	
Švýcarsko	nestanoví	nad 12 měsíců	0% při podílu min. 10% , jinak 15 %	
Tádžikistán	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5 %	7 %
Thajsko	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %
Tunis	nestanoví	nad 6 měsíců	10% při podílu min. 25% , jinak 15 %	12 %
Turecko	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Turkmenistán	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	10 %	10 %
Ukrajina	6 měsíce z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	5 %

USA	9 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Uzbekistán	6 měsíců z 12	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 10 %	5 %
Velká Británie	nestanoví	nad 12 měsíců	5% při podílu min. 25% , jinak 15 %	
Venezuela	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	5 % při podílu min. 15% , jinak 10 %	
Vietnam	6 měsíců z 12	nad 6 měsíců	10 %	10 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě analýzy smluv o zamezení dvojího zdanění a zdroje: https://www.kodap.cz/cs/pro-vas/prehledy/prehled-smluv-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/aktualni-prehled-smluv-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni.html

Tabulka 11 - Přehled platných SZDZ ČR k 7.12.2018

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů / Sbírka mezinárodních smluv
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.
Arménie	15.07.2009	86/2009 Sb. m. s.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerdbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb. m. s.
Bahrajn	10.04.2012	59/2012 Sb. m. s.
Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb. m. s.
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb. m. s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.05.2010	58/2010 Sb. m. s.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.
Čína	04.05.2011	65/2011 Sb. m. s.
Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb. m. s.
Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb. m. s.
Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb. M. s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb. m. s.
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb. m. s.
Hongkong	24.01.2012	49/2012 Sb. m. s.

Chile	21.12.2016	5/2017 Sb. m. s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb. m. s.
Indie	27.09.1999	301/1999 S.
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.
Írán	04.08.2016	47/2016 Sb. m. s.
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb. m. s.
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	07.11.200	88/2007 Sb. m. s.
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb. m. s.
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb. m. s.
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.
KLDR (Korejská lid. dem. republika)	07.12.2005	3/2006 Sb. m. s.
Kolumbie	06.05.2015	39/2015 Sb. m. s.
Kuvajt	3.03.2004	48/2004 Sb. m. s.
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb. m.s.
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb. m. s.
Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb. m. s.
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	31.07.2014	51/2014 Sb. m. s.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb. m. s.
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb. m. s.
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb. m. s.
Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb. m. s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb. m. s.
Nový Zéland	29.08.2008	75/2008 Sb. m. s.
Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb. m. s.
Panama	25.02.2013	91/2013 Sb. m. s.
Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb. m. s.

Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb. m. s.
Rumunsko	10.08.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.
Saúdská Arábie	01.05.2013	42/2013 Sb. m. s.
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.
Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb. m. s.
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb. m.s.
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb. m. s.
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb. m. s.
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb. m. s.
Turkmenistán	27.03.2018	23/2018 Sb. m. s.
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb. m. s.
Velká Británie	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zdroje https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv

Tabulka 12 - Struktura modelové smlouvy

Čl.	OECD	OSN
1	Osoby, na které se smlouva vztahuje	Osoby, na které se smlouva vztahuje
2	Daně, na které se smlouva vztahuje	Daně, na které se smlouva vztahuje
3	Všeobecné definice	Všeobecné definice
4	Rezident	Rezident
5	Stálá provozovna	Stálá provozovna
6	Příjmy z nemovitého majetku	Příjmy z nemovitého majetku
7	Zisky podniků	Zisky podniků

8	Vodní a letecká doprava	Mezinárodní doprava
9	Sdružené podniky	Sdružené podniky
10	Dividendy	Dividendy
11	Úroky	Úroky
12	Licenční poplatky	Licenční poplatky
13	Zcizení majetku	Zisky ze zcizení majetku
14	(zrušen)	Nezávislá povolání
15	Příjmy ze zaměstnání	Závislá činnost
16	Tantiémy	Tantiémy
17	Umělci a sportovci	Umělci a sportovci
18	Penze	Penze
19	Veřejné funkce	Veřejné funkce
20	Studenti	Studenti
21	Ostatní příjmy	Ostatní příjmy
22	Majetek	Majetek
23A	Metoda vynětí	Metoda vynětí
23B	Metoda zápočtu	Metoda zápočtu
24	Zásada rovného nakládání	Zákaz diskriminace
25	Řešení případů dohodou	Řešení případů dohodou
26	Výměna informací	Výměna informací
27	Pomoc při výběru daní	Členové dipl. misí a konzulátních úřadů
28	Členové dipl. misí a konzulátních úřadů	Vstup v platnost
29	Územní působnost	Výpověď
30	Vstup v platnost	---
31	Výpověď	---

Zdroj: vlastní zpracování na základě zdroje: Modelová SZDZ OECD a http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/