

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Bc. Vinh Ngo The

Institut stálé provozovny v daňovém právu

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Kotáb, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. 3. 2021

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 148 623 znaků včetně mezer.

.....

Vinh Ngo The

V Praze dne 28. března 2021

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat JUDr. Petru Kotábovi, Ph.D. za jeho vstřícnost a cenné rady při vedení této diplomové práce.

Obsah

Úvod	6
1 Pojem, myšlenkový koncept a historie institutu stálé provozovny	8
1.1 Stálá provozovna a mezinárodní dvojí zdanění	8
1.2 Historický vývoj institutu stálé provozovny v zahraničí	11
1.2.1 Historické počátky konceptu na území Pruska a Rakousko-Uherska	11
1.2.2 Společnost národů a snahy o eliminaci mezinárodního dvojího zdanění.....	12
1.2.3 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj	15
1.2.4 Nové výzvy nehmotného světa v době digitální	16
1.3 Historický vývoj institutu stálé provozovny v tuzemsku.....	18
1.3.1 Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění	18
1.3.2 Stálá provozovna ve vnitrostátních daňověprávních předpisech	19
2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Modelové smlouvy OECD a OSN	21
2.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	21
2.2 Modelová smlouva OECD.....	22
2.2.1 Stálá provozovna jako „trvalé místo k výkonu činnosti podniku“	24
2.2.2 Pozitivní výčet případů, kdy stálá provozovna vzniká.....	28
2.2.3 Staveniště a montážní nebo instalační projekty	29
2.2.4 Službová stálá provozovna	31
2.2.5 Závislý zástupce.....	35
2.2.6 Negativní výčet případů, kdy stálá provozovna nevzniká	37
2.3 Modelová smlouva OSN	43
2.3.1 Staveniště a stavební, montážní a instalační projekty	43
2.3.2 Službová stálá provozovna	43
2.3.3 Činnosti přípravného a pomocného charakteru.....	44
2.3.4 Závislý zástupce.....	44
2.3.5 Pojišťovací činnost	45
3 Stálá provozovna ve vnitrostátních předpisech	46
3.1 Vztah mezi stálými provozovnami v bilaterálních smlouvách, Modelových smlouvách a vnitrostátních předpisech	46
3.2 Zákon o daních z příjmů.....	47
3.2.1 Místo k výkonu činnosti – kamenná stálá provozovna	47
3.2.2 Staveniště a místo provádění stavebně montážních projektů.....	48
3.2.3 Službová stálá provozovna	49
3.2.4 Závislý zástupce.....	49
3.2.5 Stálá provozovna z titulu účasti společníků.....	50
3.3 Zákon o silniční dani	50
3.4 Stálá provozovna vs. provozovna ve smyslu Zákona o DPH	51

4	Institut stálé provozovny v době digitální	53
4.1	Vzestup informačních a komunikačních technologií a problémy s tím spojené.....	53
4.2	Opouštění požadavku fyzické přítomnosti ve stáťe zdroje.....	56
4.3	Změna tradičního pojetí stálé provozovny.....	57
Závěr	60
Seznam použitých zkratek	63
Seznam použitých zdrojů	64
Abstrakt.....	71
Abstract	72

Úvod

Jak spravedlivě alokovat daňové výnosy mezi jednotlivé státy v případě transakcí s přeshraničním prvkem? Na tuto fundamentální otázku v oblasti mezinárodního zdanění se snaží odpovědět institut stálé provozovny. Existence či neexistence stálé provozovny určuje, zda právo zdanit příjem nadnárodní společnosti z těchto transakcí s přeshraničním prvkem má stát, ve kterém je tato nadnárodní společnost daňovým rezidentem, či zahraniční stát, na jehož území bylo dosaženo tohoto příjmu, jenž má být zdaněn.

Domnívám se, že institut stálé provozovny je v současnosti i nadále velmi aktuálním a živým tématem. Odbornou veřejností je již několik let diskutována otázka, zda tradiční pojetí institutu stálé provozovny vytvořené před více než sto lety stále reflektuje ekonomickou realitu současné společnosti s ohledem na exponenciální rozvoj informačních a komunikačních technologií v posledních třiceti letech. Rovněž s rozmachem mezinárodního obchodu a transakcí, zejména v oblasti digitálních služeb, lze předpokládat, že celkový počet daňových nerezidentů podnikajících v zahraničních státech se bude i nadále zvyšovat, a tudíž otázka spravedlivé alokace daňových výnosů nabývá čím dál tím většího významu.

V této diplomové práci si proto dávám obecně za úkol vysvětlit čtenářům podstatu a účel institutu stálé provozovny a provést podrobnou analýzu tohoto institutu a jeho jednotlivých komponentů. V rámci této právní analýzy také poukážu na skutečnost, že stálá provozovna, která je zakotvená v různých vnitrostátních a mezinárodních právních dokumentech, může variovat v mnoha podobách. Na několika příkladech budu demonstrovat, že podoba tohoto institutu bude zejména na záviset na (i) typu Modelové smlouvy, která byla užita jako podklad pro bilaterální smlouvu o zamezení dvojího zdanění; (ii) individuálních dohodách států uzavírajících konkrétní bilaterální smlouvy či (iii) praxi vnitrostátních orgánů finanční správy. V závěru této práce se pokusím odpovědět na již výše položenou otázku, tj. zda tradiční pojetí stálé provozovny v prostředí současné společnosti není již zastaralé, popř. se vyjádřím k možným řešením tohoto problému.

Jsem si plně vědom toho, že problematika institutu stálé provozovny by mohla tvořit obsah jedné větší publikace, nicméně z důvodu rozsahového omezení diplomové práce se zaměřím pouze na výše vymezené oblasti. Jednotlivé aspekty institutu stálé provozovny jako jsou například alokace zisků stálým provozovnám či procesně právní povinnosti spjaté s tímto institutem proto nebudou zahrnuty v této práci.

Při zpracování této diplomové práce jsem primárně vycházel ze zahraniční literatury a jiných zahraničních publikací, zejména z Modelových smluv OECD a OSN a Komentářů k nim. Ve vztahu k daňové praxi českých orgánů finanční správy a soudů byly pro mě také velmi důležitými zdroji bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Českou republikou, judikatura Nejvyššího správního soudu a různé metodické pokyny či stanoviska Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství České republiky.

1 Pojem, myšlenkový koncept a historie institutu stálé provozovny

Cílem první kapitoly této práce je stručně obeznámit čtenáře s konceptem stálé provozovny a s ním spojenou problematikou mezinárodního dvojího zdanění, jejichž pochopení představuje teoretický základ pro následující kapitoly. Po teoretickém úvodu následuje historický exkurz do vývoje institutu stálé provozovny od jeho počátků ve vnitrostátních právních předpisech Pruska v druhé polovině 19. století až do jeho dnešní moderní podoby obsažené zejména v modelových smlouvách, které představují podklad pro právně závazné bilaterální mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

1.1 Stálá provozovna a mezinárodní dvojí zdanění

Institut stálé provozovny je jedním z klíčových pojmů v oblasti mezinárodního zdanění, který nalezneme zejména v bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. K plnému porozumění tohoto konceptu je proto nejprve třeba se stručně obeznámit s problematikou mezinárodního dvojího zdanění.

Dvojí zdanění lze obecně definovat jako „*situaci, kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy*“¹. Finanční teorie rozlišuje dva typy tohoto dvojího zdanění, a to (i) **dvojí zdanění ekonomické**,² kdy jednotlivé daňové povinnosti vyplývající z vícenásobného zdanění jsou uloženy dvěma nebo více daňovým poplatníkům a (ii) **dvojí zdanění právní**,³ kdy tímto vícenásobným zdaněním je zatěžován stejný daňový poplatník. Zahrnutím mezinárodního prvku (např. zahraničního daňového poplatníka nebo zahraničního příjmu tuzemského daňového poplatníka) do těchto vztahů pak může dojít ke kolizi dvou nebo více daňověprávních předpisů různých států, a tedy k mezinárodnímu dvojímu zdanění. V oblasti mezinárodního zdanění se pak klade důraz primárně na odstranění či omezení **právního mezinárodního dvojího zdanění**, tj. zdanění stejného předmětu daně stejnou daní nebo daní podobné povahy uvalenou dvěma nebo více státy na stejného daňového poplatníka, které je vnímáno jako překážka mezinárodního obchodu a mezinárodních investic.⁴

¹ SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 str. ISBN 978-80-7552-689-2. str. 27.

² Typickým příkladem je zdanění dividend akcionářů – fyzických osob, které byly již jednou zdaněny prostřednictvím daně z příjmů právnických osob na úrovni akciové společnosti.

³ Ve vnitrostátních daňověprávních předpisech České republiky se právní dvojí zdanění nikde nevyskytuje.

⁴ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paříž: OECD Publishing, 2017. 654 str. ISBN 978-92-64-28795-2. str. 9.

Tento jev nastává zejména v případech, kdy nadnárodní korporace, která je daňovým rezidentem⁵ jednoho státu (**stát residence**), vykonává na vlastní účet⁶ podnikatelskou činnost a generuje příjem ve státě jiném (**stát zdroje**), v němž je tato korporace považována za daňového nerezidenta. V situacích, kdy stát zdroje daňovým nerezidentům zdaní příjem ze zdrojů na svém území a stát residence nepřihlíží k tomuto zahraničnímu zdanění (tzn. stát residence neumožňuje vynětí zahraničního příjmu ze základu daně, zápočet daně zaplacené v zahraničí ani zahrnutí této daně do nákladů) a ukládá svým daňovým rezidentům neomezenou daňovou povinnost z celosvětových příjmů, pak vzniká této nadnárodní korporaci povinnost zdanit stejný příjem v obou státech. Kobetsky takovéto dvojí zdanění považuje za porušení tzv. horizontální spravedlnosti, jelikož korporace generující přeshraniční příjmy pak podléhají výrazně vyšší efektivní daňové sazbě než korporace, které provozují podnikatelskou činnost a generují příjmy pouze ve státu residence.⁷ Následkem dvojího zdanění je pak demotivace ekonomických subjektů k investování v zahraničí a s ní spojené negativní dopady na volný pohyb zboží, služeb, kapitálu, technologií a osob.⁸ Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění, jak již také napovídá jejich název, je tedy právnímu mezinárodnímu dvojímu zdanění příjmů zabránit, popřípadě takovýto jev omezit, přičemž stálá provozovna zde slouží jako kritérium pro posouzení toho, zda právo na zdanění zisku podniku⁹ náleží státu residence, nebo státu zdroje.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění využívají institut stálé provozovny jako tzv. „základní práh“ pro určení toho, zda stát zdroje má právo zdanit zisky generované nedaňovými rezidenty.¹⁰ Jinými slovy, pokud nadnárodní korporaci vznikla v důsledku její činnosti na území státu zdroje stálá provozovna, pak má stát zdroje právo zdanit zisky, které vznikly této korporaci na jeho území i přesto, že korporace není daňovým rezidentem tohoto státu. Naopak pokud činnost nadnárodní korporace ve státě zdroje nedosáhla takové intenzity,

⁵ Právnícké osoby jsou zpravidla rezidenty státu, ve kterém mají místo ústředí nebo hlavní kanceláře anebo místa hlavního vedení (srov. čl. 4 odst. 1 Modelové smlouvy OECD nebo § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů).

⁶ U nadnárodních korporací, které vykonávají podnikatelskou činnost na území státu zdroje prostřednictvím svých dceřiných společností s vlastní právní osobností se uplatní zásada „samostatnosti“, podle které jsou zisky této dceřiné společnosti rezidující ve státě zdroje zdanitelné tímto státem (viz čl. 5 odst. 7 Modelové smlouvy OECD z roku 2017).

⁷ KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 468 str. Cambridge tax law series. ISBN 978-0521516327. str. 108.

⁸ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 9.

⁹ Smlouvy o zamezení dvojího zdanění označují zisky nadnárodních korporací z podnikatelské činnosti generované ve státě zdroje jako „zisky podniků“ (viz článek 7). V této souvislosti budou tyto zisky podniků dále označovány také pouze jako „zisky“ či „příjmy“.

¹⁰ OECD Technical Advisory Group. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* [online]. OECD, 2003 [cit. 27.3.2020]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>.

aby zavdala vzniku stálé provozovny, právo zdanit zisky zde vzniklé bude náležet výlučně státu rezidence. Institut stálé provozovny lze tedy vnímat jako jakousi právní fikci vytvořenou v mezinárodním daňovém právu, jejíž účelem je zabezpečit spravedlivou alokaci práva zdaňovat zisky mezi státem rezidence a státem zdroje.¹¹

Stálá provozovna je v současnosti definována jako „*trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“¹². Je čistě institutem daňového práva a nemůže být zaměňována s pojmy jako je provozovna nebo pobočka, popřípadě odštěpný závod či organizační složka. Každý ze zmíněných institutů slouží k jinému účelu a mohou existovat nezávisle na sobě, a tudíž je třeba tyto pojmy důsledně odlišovat.

Pojem provozovna můžeme chápat ve dvou rovinách, a to jako institut obchodního práva, tj. **provozovna ve smyslu Živnostenského zákona**. Provozovna zde představuje pojmenovanou část obchodního závodu¹³ a je definovaná jako „*prostor, v němž je živnost provozována*“¹⁴. S provozovnou podle tohoto zákona jsou pak spojeny veřejnoprávní povinnosti z oblasti obchodního práva jako je např. povinnost ji označit obchodní firmou,¹⁵ zatímco se stálou provozovnou jako s institutem daňového práva je spojen vznik práva státu zdroje na zdanění zisku. Z porovnání definic „provozovny“ a „stálé provozovny“ lze vyvodit, že stálá provozovna do sebe pojmově zahrnuje poměrně větší počet objektů jako jsou např. doly, naleziště ropy nebo plynu, lomy¹⁶ nebo staveniště¹⁷, které jednoznačně nemohou být považovány za provozovny ve smyslu Živnostenského zákona. Na druhou stranu je zjevné, že naopak provozovny dle Živnostenského zákona nemohou být stálou provozovnou, pokud nenaplní podmínku tzv. trvalosti (*fixed*) v čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy OECD (viz 2.2.1.2 níže). Příkladem jistě může být dočasná kancelář daňového nerezidenta ve státě zdroje nesplňující požadavek trvalosti. Z výše uvedeného vyplývá, že je nutné odlišovat tyto dva různé instituty, jelikož ne každá provozovna musí být nutně stálou provozovnou a stejně tak ne každá stálá provozovna je provozovnou ve smyslu Živnostenského zákona.

¹¹ HONGLER, Peter a PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. In: *WU International Taxation Research Paper Series No. 2015–15*. [online]. [cit. 30.3.2020]. str. 1-63. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2591829>.

¹² Viz čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy OECD a bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

¹³ ČERNÁ, Stanislava a kol. *Obchodní právo – podnikatel, podnikání, závazky s účastí podnikatele*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 736 str. ISBN 978-80-7552-333-4. str. 112.

¹⁴ § 17 odst. 1 Živnostenského zákona.

¹⁵ § 17 odst. 7 Živnostenského zákona.

¹⁶ Čl. 5 odst. 2 písm. f) Modelové smlouvy OECD.

¹⁷ Čl. 5 odst. 3 písm. a) Modelové smlouvy OECD.

Ve druhé rovině může být provozovna chápána jako **provozovna ve smyslu Zákona o dani z přidané hodnoty**¹⁸. Rozbor rozdílů stálé provozovny a provozovny ve smyslu tohoto zákona nicméně bude proveden až ve třetí části této diplomové práce.

Pobočka může být definována jako „část obchodního závodu, která vykazuje hospodářskou a funkční samostatnost a o které podnikatel rozhodl, že bude pobočka“¹⁹. **Odštěpný závod** je pak jenom pobočka zapsaná do obchodního rejstříku.²⁰ Odštěpný závod je zpravidla založen na území České republiky zahraničním subjektem jako majetkově oddělená část obchodního závodu, která nedisponuje právní osobností vzhledem k povaze obchodního závodu jako „organizovaného souboru jmění“. Z tohoto důvodu odštěpný závod nemůže být daňovým subjektem a pro účely správy daní je daňovým subjektem právě zahraniční osoba zřizující odštěpný závod. V tomto aspektu se odštěpný závod podobá stálé provozovně, protože nemá právní osobnost a není nositelem daňové povinnosti – daňovým subjektem je zahraniční subjekt, tj. daňový nerezident.²¹ Stejně jako v případě institutu provozovny ve smyslu Živnostenského zákona to ale automaticky neznamená, že vznik stálé provozovny je závislý na existenci odštěpného závodu či pobočky. Je proto potřeba primárně si uvědomit, že odštěpný závod vzniká na základě rozhodnutí zahraničního subjektu, zatímco stálá provozovna vznikne v okamžik splnění podmínek daných mezinárodní smlouvou nebo vnitrostátním předpisem nezávisle na vůli daňového nerezidenta.

1.2 Historický vývoj institutu stálé provozovny v zahraničí

1.2.1 Historické počátky konceptu na území Pruska a Rakousko-Uherska

Z historického pohledu lze první zárodky konceptu stálé provozovny nalézt ve **vnitrostátních právních předpisech Pruska** ve druhé polovině 19. století, jehož účelem bylo zabránit dvojímu zdanění pruských obcí.²² Podle právních předpisů obcí východního Pruska platilo, že podnik s trvalým místem k výkonu živnosti podléhá zdanění v obci, na jejímž území se tento podnik nachází bez ohledu na to, že vlastník podniku žije v obci jiné. Právní úprava dále požadovala existenci zařízení v hmotné podobě a úmysl vlastníka provozovat svoji podnikatelskou činnost v tomto zařízení.²³

¹⁸ § 4 odst. 1 písm. j) Zákona o dani z přidané hodnoty.

¹⁹ § 503 odst. 1 OZ.

²⁰ § 503 odst. 2 OZ.

²¹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.5.2017, č.j. 9 Afs 214/2016-166.

²² SKAAR, Arvid Aage. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. Series on international taxation, no. 13. 610 str. ISBN 9065445943. str. 72.

²³ *Ibid.*, str. 73.

Tyto dva požadavky následně tvořily koncepční základ pro představení institutu stálé provozovny na mezinárodní úrovni, a to konkrétně v první mezinárodní **smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Rakousko-uherskou monarchií a Pruskem** v roce 1899.²⁴ Podle této mezinárodní smlouvy zisky z činnosti stálé provozovny podléhaly zdanění ve státě, ve kterém se stálá provozovna nacházela,²⁵ přičemž mezinárodní smlouva také poskytovala demonstrativní výčet jednotlivých druhů stálých provozoven. Za stálé provozovny se tak považovaly „*vedlejší závody, výrobiště, sklady, pisárny, nákupišťe nebo prodejště a jiná závodní zařízení ku provozování stálé živnosti podnikatelem samým, účastníkem v obchodě, prokuristou nebo jinakými stálými zástupci*“²⁶.

1.2.2 Společnost národů a snahy o eliminaci mezinárodního dvojího zdanění

Po první světové válce problematika mezinárodního dvojího zdanění vystoupila do popředí, což bylo způsobeno zejména rozmachem mezinárodního obchodu a zvyšováním daňových sazeb ze strany států za účelem vyššího zdanění zahraničních korporací a získání peněžních prostředků na reparaci škod způsobených v důsledku války.²⁷ Zisky nadnárodních korporací tedy podléhaly dvojímu zdanění vysokými daňovými sazbami, což mělo výrazně negativní vliv na mezinárodní obchod a mezinárodní investice a vedlo k tomu, že nadnárodní korporace iniciovaly implementaci opatření zamezujících mezinárodnímu dvojímu zdanění.²⁸ Jejich sjednocené zájmy vyústily ve vznik Mezinárodní obchodní komory²⁹ založené roku 1919, která požadovala po Společnosti národů³⁰ (předchůdci Organizace spojených národů) vytvoření takovýchto opatření.³¹ V návaznosti na žádost Mezinárodní obchodní komory Společnost národů pro tyto záležitosti ustanovila speciální expertní komisi, jejíž práce vyvrcholila vytvořením návrhu **Vzorové úmluvy o zamezení dvojího zdanění**³² z roku 1928. Institut stálé provozovny byl zakotven v čl. 5 Vzorové úmluvy, dle kterého „*příjmy jakéhokoli průmyslového, obchodního nebo zemědělského podniku a příjmy z jakýchkoli ostatních živností*

²⁴ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 110.

²⁵ Ibid.

²⁶ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 222.

²⁷ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 111.

²⁸ Ibid.

²⁹ Anglicky *International Chamber of Commerce* nebo francouzsky *Chambre de la commerce internationale*.

³⁰ Anglicky *League of Nations*, francouzsky *Société des Nations* nebo ve starší české literatuře *Svaz národů*.

³¹ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 111.

³² Model Convention for the Prevention of Double Taxation (1928). Viz League of Nations. *Double Taxation and Tax Evasion Report* [online]. League of Nations, 1928 [cit. 17.6.2020]. Dostupné z: <https://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussgnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf>.

nebo povolání jsou zdaněny ve státě, ve kterém se stálá provozovna nachází“³³. Vzorová úmluva ve stejném článku rovněž obsahovala výčet zařízení (např. pobočky, továrny nebo skladiště), která se považovala za stálou provozovnu, a také výslovně určovala, že vykonávání činnosti prostřednictvím nezávislého zástupce (např. prostřednictvím zprostředkovatele nebo makléře) nevytvářelo zastoupenému stálou provozovnu. Institut stálé provozovny obsažený v čl. 5 Vzorové úmluvy tak vytvořil koncepční základ pro stálou provozovnu v současných Modelových smlouvách OECD a OSN.

Za zmínku stojí také následující modelové smlouvy, které revidovaly původní Vzorovou úmluvu – Mexický model a Londýnský model. **Mexický model** byl výsledkem přepracování Vzorové úmluvy na konferenci v Ciudad de México v roce 1943, které se účastnily převážně rozvojové země, což se promítlo v odstranění podmínky existence stálé provozovny pro zdanění zisku ve státě zdroje.³⁴ Tato podmínka existence stálé provozovny byla nahrazena méně přísným požadavkem favorizujícím státy zdroje, který umožnil státům zdroje zdanit všechny zisky zahraničních korporací z podnikatelské činnosti prováděné na jeho území vyjma zisků příležitostných.³⁵

Návrh Mexického model byl nicméně o tři roky později znovu revidován na konferenci v Londýně, které se účastnily především vyspělé země, což mělo za následek to, že požadavek existence stálé provozovny podmiňující zdanění zisku státem zdroje byl znovu obnoven v novějším **Londýnském modelu**.³⁶ Stálá provozovna byla definována v čl. 5 Londýnského modelu jako „trvalé zařízení pro podnikání nacházející se ve státu zdroje, které přispívá k příjmům podniku“³⁷. Londýnský model kladl důraz na to, aby obě podmínky – (i) podmínka trvalého zařízení a (ii) podmínka ekonomického přínosu – byly splněny kumulativně, což znamenalo, že zařízení jako skladiště, výzkumná zařízení nebo informační centra, která přímo nepřispívala k příjmům podniku, nemohla být považována za stálé provozovny.³⁸ V tomto ohledu lze tento požadavek přímého ekonomického přínosu stálé provozovny považovat za jistého koncepčního předchůdce čl. 5 odst. 4 Modelových smluv OECD a OSN, který naopak

³³ Viz čl. 5 Vzorové úmluvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1928: „Income [...] from any industrial, commercial or agricultural undertaking and from any other trades or professions shall be taxable in the State in which the permanent establishments are situated“.

³⁴ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 143.

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid, str. 145.

³⁸ Ibid.

poskytuje negativní výčet činností a zařízení, které nezapříčiňují vznik stálé provozovny, například zařízení pro účely uskladnění, vystavení nebo dodávky zboží.

Na obou výše zmíněných modelech lze jasně demonstrovat odlišné postoje rozvojových a vyspělých zemí k institutu stálé provozovny jako kritériu pro určení toho, zda právo zdanit zisk má stát rezidence, nebo stát zdroje. Rozvojové země primárně importující kapitál v podobě zahraničních investic jsou především v pozici státu zdroje, a proto mají zájem na tom, aby pojem stálé provozovny byl interpretován co nejvíce extenzivně, případně aby požadavek existence stálé provozovny byl zcela odstraněn a nahrazen jiným, pro ně výhodnějším požadavkem pro zdanění zisků tak, jak bylo učiněno v Mexickém modelu. Naopak revize Londýnského modelu demonstrovala, že vyspělé země primárně investující v zahraničí jsou v pozici státu rezidence a často usilují o co nejužší pojetí institutu stálé provozovny za účelem omezení práva na zdanění zisků, které by případně náleželo státu zdroje při existenci stálé provozovny. Tento kontrast zájmů lze v současnosti zpozorovat zejména v lehce rozdílných definicích stálé provozovny v Modelové smlouvě OECD a Modelové smlouvě OSN, které budou předmětem komparace v částí druhé této práce.

Je také vhodné podotknout, že Mexický i Londýnský model detailněji rozpracovaly hraniční rozlišení mezi nezávislým zástupcem nezapříčiňujícím vznik stálé provozovny a závislým zástupcem, který mohl zavdat vzniku stálé provozovny pro zastoupeného, pokud byla za předpokladu dlouhodobějšího trvání činnosti zástupce splněna jedna z následujících podmínek – (i) zástupce byl oprávněn jednat na účet zastoupeného; (ii) mezi zástupcem a zastoupeným byla uzavřena pracovní smlouva; (iii) zásoby zboží zastoupeného byly v držení a pod kontrolou zástupce nebo (iv) zastoupený hradil zástupci náklady na nájem a chod kanceláře.³⁹ Ustanovení týkající se závislých a nezávislých zástupců jsou v současnosti promítnuta v čl. 5 odst. 5 a 6 Modelové smlouvy OECD, resp. čl. 5 odst. 5 a 7 Modelové smlouvy OSN. Podle obou modelů nicméně dceřiná společnost nemohla být považována za stálou provozovnu její mateřské společnosti, jelikož byla považována za nezávislou entitu,⁴⁰ což je dnes také reflektováno v čl. 5 odst. 7 současné Modelové smlouvy OECD, resp. čl. 5 odst. 8 Modelové smlouvy OSN.

Oba modely navíc nově zahrnuly ustanovení obsahující časový test, podle kterého staveniště mohlo být příčinou vzniku stálé provozovny ve státě zdroje, pokud stavební činnosti

³⁹ Ibid, str. 146.

⁴⁰ Ibid.

měly trvat nejméně 12 měsíců.⁴¹ Staveniště a stavební činnosti jako příčina vzniku stálé provozovny jsou v dnešních Modelových smlouvách OECD a OSN zakotveny v ustanovení čl. 5 odst. 3.

1.2.3 Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Po zániku Společenství národů po druhé světové válce Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj⁴² (OECD), v té době do roku 1961 známá jako Organizace pro evropskou spolupráci⁴³ (OEEC), převzala štafetu v oblasti problematiky mezinárodního dvojího zdanění. S rozvíjející se ekonomickou integrací členských států OEEC v poválečném období se mezinárodní dvojí zdanění stalo znovu aktuální problematikou, kterou se zabývala speciální pracovní skupina OEEC (následně OECD).⁴⁴ Výsledkem její práce byl návrh první **Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění**⁴⁵ z roku 1963 společně s Komentářem k jednotlivým jejím ustanovením. Modelová smlouva OECD z roku 1963 zakotvila již dnes známou definici stálé provozovny jako „*trvalého místa k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“⁴⁶ spolu s demonstrativním výčtem objektů, které byly považovány za stálou provozovnu. Na rozdíl od Londýnského modelu Modelová smlouva OECD z roku 1963 upustila od požadavku přímého ekonomického přínosu pro vznik stálé provozovny a místo toho poskytla negativní výčet situací, ve kterých stálá provozovna nevzniká v důsledku přípravného a pomocného charakteru jednotlivých činností a zařízení – jinak řečeno v důsledku neexistence jeho přímého ekonomického přínosu.⁴⁷ Rovněž na rozdíl od výše jmenovaných dvou modelů Společnosti národů byla OECD verze stálé provozovny vzniklá na základě činnosti závislého zástupce přeorientována pouze na otázku, zda závislý

⁴¹ SKAAR, Arvid Aage, op. cit., pozn. 22, str. 94.

⁴² Anglicky *Organization for Economic Co-operation and Development*.

⁴³ Anglicky *Organization for European Economic Co-operation*.

⁴⁴ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 156.

⁴⁵ OECD. *Draft Double Tax Convention on Income and Capital 1963*. Paříž: OECD Publishing, 2017. 157 str. ISBN 9789264073241. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>.

⁴⁶ Srov. původní anglickou definici stálé provozovny v čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1963: „*a fixed place of business in which the business of an enterprise is wholly or partly carry on*“ a čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1977 a novějších verzí: „*a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carry on*“. Srov. také výše citovaný český překlad čl. 5 odst. 1 Smlouvy mezi Českou republikou a Arménskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 15. července 2009 se staršími bilaterálními smlouvami, např. čl. 5 odst. 1 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 5.11.1974: „*trvalé zařízení pro podnikání, v němž podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost*“ nebo Smlouvy mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 29.10.1999: „*trvalé místo pro podnikání, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“.

⁴⁷ Viz čl. 5 odst. 3 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1963.

zástupce jednající ve státě zdroje „*má a obvykle vykonává v tomto státě plnou moc opravňující ji uzavírat smlouvy jménem podniku.*“⁴⁸

Následkem vývoje nových technologií v oblasti mezinárodních transakcí a vzniku komplexních plánů nadnárodních korporací pro účely vyhýbání se daňovým povinnostem⁴⁹ v posledních třiceti letech 20. století Modelová smlouva z roku 1963 vyžadovala další revize a úpravy.⁵⁰ OECD reagujíc na tyto požadavky v průběhu těchto let aktualizovala Modelovou smlouvu OECD v roce 1977 a pak frekventovaněji v devadesátých letech 20. století v letech 1994, 1995, 1997 a 1998.

1.2.4 Nové výzvy nehmotného světa v době digitální

S exponenciálním rozvojem informačních a komunikačních technologií a internetu v domácnostech na počátku 20. století stála před OECD další výzva v podobě e-commerce⁵¹, kdy nadnárodní korporace již dále nemusely mít nutně přítomná hmotná zařízení ve státě zdroje, aby mohly poskytovat zboží a služby spotřebiteli daného státu, a tudíž vznikl problém, že „*trvalé místo k výkonu činnosti*“ (viz 2.2.1 níže) nemuselo ve státě zdroje vůbec existovat, stálá provozovna tak nemusela vzniknout a zisk nadnárodních korporací z těchto transakcí nepodléhal dani ve státě zdroje. OECD na tuto skutečnost nicméně nereagovala změnou definice stálé provozovny, ale namísto toho pouze adresovala tento problém v Komentáři k Modelové smlouvě OECD vytvořením konceptu tzv. **serverové stálé provozovny**, kde počítačový server plnil funkci trvalého místa k výkonu činnosti.⁵² Tento nově vytvořený koncept stálé provozovny se však ukázal za nedostatečný s mnoha teoretickými a praktickými problémy, jež budou podrobeny rozboru ve čtvrté části této práce.

Další zásadní modifikace Modelové smlouvy OECD byly provedeny v roce 2008, kdy OECD zahrnulo do Komentáře k Modelové smlouvě OECD koncept tzv. **službové stálé**

⁴⁸ Srov. čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 1963 a český překlad čl. 5 odst. 4 Smlouvy mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 5.11.1974.

⁴⁹ Anglicky *tax avoidance*. Na rozdíl od daňových úniků (*tax evasion*), které je protiprávním jednáním, je vyhýbání se dani v souladu s objektivním právem, kdy především nadnárodní korporace vytvářejí komplexní transakce pro snížení své daňové povinnosti. I přes legalitu těchto transakcí je na tento jev pohlíženo spíše negativně.

⁵⁰ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 157.

⁵¹ OECD definuje e-commerce jako „*prodej nebo koupi zboží nebo služeb prováděnou prostřednictvím počítačové sítě metodami, které byly speciálně navrženy pro účely přijímání nebo zadávání objednávek, přičemž konečná platba nebo dodávka zboží či služeb může být uskutečněna tradičními metodami, tj. ne prostřednictvím internetu*“. Viz OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. Paříž: OECD Publishing, 2015. 290 str. ISBN 978-92-64-24104-6. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. str. 55.

⁵² GIANNI, Monica. The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments. In: *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*. Gainesville: US Law Faculty Publications, 2014. str. 1-37. Dostupné z: <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/608>. str. 13.

provozovny. Stejně jako v případě serverové stálé provozovny OECD nepřistoupila k radikální změně definice stálé provozovny, ale vydala se spíše cestou vytvoření alternativního konceptu službové stálé provozovny v Komentáři,⁵³ který si mohly jednotlivé státy zahrnout do svých bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.⁵⁴ Nově vytvořená službová stálá provozovna je specifická především v tom, že nevyžaduje existenci „trvalého místa k výkonu činnosti“ ve státě zdroje, přičemž tato podmínka je nahrazena požadavkem poskytování služeb nadnárodní korporací prostřednictvím jejich zaměstnanců nebo jiných zástupců na území státu zdroje po určité časové období. Podrobnější výklad o službové stálé provozovně bude poskytnut ve druhé části této práce.

Jednou z nejvýznamnějších změn, které proběhly v posledních letech v rámci Modelových smluv OECD, byl projekt **Eroze daňových základů a přesouvání zisku** (*Base Erosion and Profit Shifting* neboli „**BEPS**“) z roku 2015, jehož výstupem je 15 klíčových bodů, které představují souhrn opatření s cílem omezit daňové úniky a vyhýbání se dani pomocí daňových optimalizací nadnárodních korporací, které jsou mimo jiné umožněny existencí informačních a komunikačních technologií v současné digitální ekonomice. V souvislosti s institutem stálé provozovny je důležitý zejména bod č. 7 BEPS⁵⁵, jehož cílem je zabránit umělému vyhýbání se vzniku stálé provozovny. Za tímto účelem se toto opatření zaměřilo primárně na změny v podstatě zařízení a činností mající „*přípravný nebo pomocný charakter*“ a definici závislého zástupce. Podrobnější diskuse o těchto změnách bude obsažena v části druhé této práce, která se detailněji zaměří na jednotlivá ustanovení čl. 5 Modelové smlouvy OECD.

Na závěr je nutné zmínit, že Modelová smlouva OECD měla nemalý vliv na vytvoření Modelové smlouvy OSN⁵⁶, která slouží jako podklad pro vyjednávání a uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.⁵⁷

⁵³ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*. Paříž: OECD Publishing, 2008. 415 str. ISBN 978-92-64-04818-8. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en. str. 100-110.

⁵⁴ Srov. např. čl. 5 odst. 3 písm. b) Smlouvy mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu – zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 24.1.2012 nebo Smlouvy mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 20.12.2019.

⁵⁵ OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*. Paříž: OECD Publishing, 2015. 51 str. ISBN 978-92-64-24122-0. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

⁵⁶ United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries (1980, 2001, 2017).

⁵⁷ KOBETSKY, Michael, op. cit., pozn. 7, str. 159.

1.3 Historický vývoj institutu stálé provozovny v tuzemsku

1.3.1 Stálá provozovna v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění

Po zániku Rakousko-uherské monarchie a vzniku Československé republiky v roce 1918 se samostatný Československý stát zaměřil na řešení problematiky mezinárodního dvojího zdanění ve vztahu k sousedním státům, se kterými probíhal hospodářský styk nejčastěji, a to prostřednictvím uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.⁵⁸ Institut stálé provozovny je proto možné nalézt již ve smlouvách z období první republiky, a to například v bilaterálních smlouvách uzavřených s Německou říší⁵⁹ nebo Rakouskou republikou⁶⁰ v jejich čl. 3 anebo s královstvím Maďarským⁶¹ nebo Polskou republikou⁶² v čl. 2, jejichž ustanovení zakotvily, že *„provozování živnosti, jakož i příjem z něho podrobeny budou přímým daním jen v tom státě, v němž je udržována provozovna ku provozování podniku. Za provozovny se pokládají: pobočné závody, výroby, nákupny a prodejny, sklady, pisárny a jiná zařízení obchodní, udržovaná ku provozování živnosti podnikatelem samotným, jeho obchodním společníkem, prokuristou nebo jiným stálým zástupcem.“*

V důsledku druhé světové války, následného nástupu komunistické totality a změny ekonomického systému se uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění pozastavilo, přičemž další smlouva byla uzavřena až v roce 1974 s Nizozemským královstvím, která byla založena na principech Modelové smlouvy OECD obsahující tak již dnes známou definici stálé provozovny.⁶³ Touto bilaterální smlouvou je Česká republika vázána dodnes. V průběhu 70. a 80 letch Československá republika uzavírala další smlouvy o zamezení dvojího zdanění založené na principech Modelové smlouvy OECD, nicméně v roce 1989 systém těchto bilaterálních smluv nepokrýval ani polovinu zemí Evropy.⁶⁴

Ve vztahu k zemím sovětského bloku Československá republika uzavřela s členskými státy Rady vzájemné hospodářské pomoci roku 1978 multilaterální smlouvu o zamezení dvojího

⁵⁸ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 223.

⁵⁹ Smlouva mezi Československou republikou a Německou říší o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních ze dne 31.12.1921 zveřejněná pod č. 118/1923 Sb.

⁶⁰ Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních ze dne 18.2.1922 zveřejněná pod č. 414/1922 Sb.

⁶¹ Smlouva mezi Československou republikou a královstvím Maďarským o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních ze dne 13.7.1923 zveřejněná pod č. 227/1924 Sb.

⁶² Smlouva mezi Československou republikou a republikou Polskou o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních státních ze dne 23.4.1925 zveřejněná pod č. 225/1925 Sb.

⁶³ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 223.

⁶⁴ Ibid.

zdanění příjmu a majetku právnických osob⁶⁵, která byla založena na jiných principech než Modelová smlouva OECD a neobsahovala institut stálé provozovny.⁶⁶ Čl. III této mnohostranné smlouvy stanovil, že „*příjmy právnických osob každé smluvní strany, získané na území jiných smluvních stran jak přímo, tak i prostřednictvím poboček, oddělení, agentur, kanceláří a obdobných útvarů, osvobozují se od daní na území těchto jiných smluvních stran*“. Zisky nadnárodních korporací získané podnikatelskou činností na území státu zdroje tudíž podléhaly dani výlučně ve státě rezidence.

Po pádu komunismu se aktivita v oblasti uzavírání bilaterálních smluv rapidně zvýšila, když nově vzniklá Česká republika uzavřela řadu těchto smluv s evropskými státy, dalšími vyspělými státy a státy se kterými udržovala hospodářský styk.⁶⁷ Rovněž výše uvedené smlouvy uzavřené s bývalými členy Rady vzájemné hospodářské pomoci byly vypovězeny a byly uzavřeny nové v souladu s principy Modelové smlouvy OECD. V současnosti je Česká republika vázána více jak 80 smlouvami obsahující institut stálé provozovny, přičemž jejich seznam je dostupný na webových stránkách Ministerstva financí.⁶⁸

1.3.2 Stálá provozovna ve vnitrostátních daňověprávních předpisech

Ve vnitrostátních daňověprávních předpisech Československé republiky lze koncept podobný dnešní stálé provozovně nalézt již v zákoně č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Ustanovení § 48 odst. 2 zákona o přímých daních zakotvilo pravidlo, dle kterého „*udržuje-li tuzemský podnik v cizině trvalé provozování tím, že tam zřídí odbočku, výrobu, nákupnu nebo prodejnu, jednatelství, nebo že užívá v cizozemsku provozovacích prostředků, nebo jiným způsobem, nezdani se v tuzemsku tato část podniku, pokud podrobena je v cizině dani stejného druhu*“.

S nástupem komunistického režimu byl však zákon o přímých daních zrušen a nahrazen zákonem Československé republiky č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, který byl následně nahrazen zákonem Československé socialistické republiky č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva. Oba jmenované zákony byly oproti zákonu o přímých daních z roku

⁶⁵ Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou, Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik ze dne 19.5.1978 zveřejněná pod č. 49/1979 Sb.

⁶⁶ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 225.

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Viz webové stránky Ministerstva financí České republiky na adrese: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

1927 velmi stručné a obsahovaly méně než 30 paragrafů, přičemž institut stálé provozovny nebyl obsažen ani v jednom z nich.

Institut stálé provozovny a jeho definice založená na principech Modelové smlouvy OECD si našla cestu zpět do vnitrostátních daňověprávních předpisů až v roce 1990, kdy byla zakotvena do ustanovení § 2 odst. 2 zákona České a Slovenské Federativní Republiky č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva. V současnosti je institut stálé provozovny ve vnitrostátních daňověprávních předpisech zakotven v ustanovení § 22 odst. 2 Zákona o daních z příjmů. Podrobnější analýza specifik vnitrostátní definice stálé provozovny bude podrobněji provedena v části třetí této práce.

2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Modelové smlouvy OECD a OSN

Cílem druhé kapitoly této práce je seznámit čtenáře se samotnou podstatou a konstrukcí institutu stálé provozovny zakotvenou v bilaterálních a Modelových smlouvách. V úvodu bude proto tato část zaměřena na vysvětlení povahy a závaznosti těchto mezinárodních pramenů práva a následně bude proveden detailní rozbor definice stálé provozovny a její jednotlivých ustanovení. Na závěr této části bude provedena komparativní analýza definice stálé provozovny v Modelových smlouvách OECD a OSN.

2.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Jak již bylo výše uvedeno, právní úpravu institutu stálé provozovny je možné nalézt zejména v bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Tyto mezinárodní smlouvy jsou považovány za smlouvy prezidentského typu ve smyslu čl. 49 Ústavy, jelikož upravují daňové povinnosti fyzických a právnických osob odchylně od ustanovení zákonů České republiky, a proto se k jejich ratifikaci vyžaduje souhlasu obou komor Parlamentu ČR.

Tyto bilaterální smlouvy jsou inkorporovány do českého právního řádu a mají aplikační přednost před vnitrostátními zákony na základě ustanovení čl. 10 Ústavy, podle kterého *„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.“* Před účinností „euronovely“ v roce 2002, která do Ústavy zakotvila čl. 10, byla inkorporace a aplikační přednost bilaterálních smluv prováděna na základě ustanovení § 37 Zákona o daních z příjmů ve znění do 31.8.2020, které stanovilo, že *„ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak“*. Dnes se toto ustanovení v důsledku aplikace čl. 10 Ústavy na základě právní zásady *lex superior derogat legi inferiori* stalo obsoletním, a tudíž v rámci novelizace Zákona o daních z příjmů zákonem č. 343/2020 Sb. bylo toto znění ustanovení zrušeno.

Vzhledem k povaze smluv o zamezení dvojího zdanění jako mezinárodních smluv je nutné při jejich výkladu brát v potaz pravidla výkladu Vídeňské úmluvy o smluvním právu⁶⁹, což bylo mimo jiné potvrzeno i judikaturou Nejvyššího správního soudu⁷⁰. Hlavní zásadou, které se

⁶⁹ Vídeňská úmluva o smluvním právu ze dne 23.5.1969 zveřejněná vyhláškou Ministerstva zahraničních věcí č. 15/1988 Sb.

⁷⁰ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2013, č.j. 2 Afs 71/2012-87 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2018, č.j. 2 Afs 40/2018-58, bod 35.

jednotlivé smluvní státy musí držet při plnění těchto bilaterálních smluv je zásada *pacta sunt servanda*.⁷¹ Státy jsou rovněž povinny se zdržet jakéhokoli jednání, které by mohlo zmařit předmět a účel těchto smluv,⁷² a to zejména přijímáním vnitrostátních předpisů odporujících těmto smlouvám.⁷³ V souvislosti s výkladem mezinárodních smluv čl. 31 Vídeňské úmluvy navíc ukládá smluvním státům povinnost vykládat tyto smlouvy „v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy“.

2.2 Modelová smlouva OECD

Modelová smlouva OECD a Komentář⁷⁴ interpretující její ustanovení se primárně využívají jako podklady pro vyjednávání a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění. Obecně platí, že pouze bilaterální smlouvy jsou právně závazné prameny mezinárodního práva, přičemž Modelovou smlouvu s jejím Komentářem lze využít jako interpretační prostředek, což potvrzuje sám Komentář ve svém textu.⁷⁵ Nicméně dvě otázky zůstávají k zodpovězení, a to (i) zda při výkladu a aplikaci výrazů z bilaterálních smluv jsou soudy a orgány finanční správy povinny přihlížet k těmto instrumentům, tzn. vykládat tyto výrazy v jejich „celkové souvislosti“ v souladu s čl. 31 Vídeňské úmluvy a (ii) zda soud či orgán finanční správy při aplikaci a výkladu bilaterálních smluv vychází pouze z historické verze Modelové smlouvy a Komentáře, které byly podkladem uzavření bilaterální smlouvy, nebo může přihlídnout i k jejím aktuálně platným verzím.

V České republice byl tento problém několikrát adresován v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu⁷⁶, který judikoval, že Modelovou smlouvu s jejím Komentářem lze připodobnit k důvodové zprávě zákona, která slouží jako „*interpretační vodítko ke zpětnému dovození úmyslu kontrahentů*“ a může být užitá jako doplňkový prostředek výkladu ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy⁷⁷. Z těchto rozhodnutí lze tedy vyvodit, že české soudy či orgány

⁷¹ Čl. 26 Vídeňské úmluvy.

⁷² Čl. 18 Vídeňské úmluvy.

⁷³ Čl. 27 Vídeňské úmluvy.

⁷⁴ Pokud se v tomto oddíle 2.2 (Modelová smlouva OECD) bude hovořit obecně o „Modelové smlouvě“ či „Komentáři“, rozumí se tím Modelová smlouva OECD a Komentář k ní. Stejně tak tyto obecné pojmy obsažené v oddíle 2.3 (Modelová smlouva OSN) budou v rámci tohoto oddílu chápány jako Modelová smlouva OSN a Komentář k ní.

⁷⁵ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 18, bod 29.

⁷⁶ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2019, č.j. 2 Afs 103/2018-53, bod 43; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2018, č.j. 2 Afs 40/2018-58, bod 35; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2013, č.j. 2 Afs 71/2012-87.

⁷⁷ Čl. 32 Vídeňské úmluvy: „*Doplňkových prostředků výkladu, včetně přípravných materiálů na smlouvě a okolností, za nichž byla smlouva uzavřena, lze použít buď pro potvrzení významu, který vyplývá z použití článku 31,*

finanční správy nejsou striktně povinny k Modelové smlouvě a Komentáři přihlížet při aplikaci a výkladu bilaterálních smluv, jelikož představují pouze doplňkový prostředek výkladu použitelný v případech, kdy výkladová pravidla v čl. 31 Vídeňské úmluvy jsou nedostatečná pro určení významu výrazu v bilaterální smlouvě. Je nutné nicméně dodat, že orgán interpretující smlouvu by neměl bezdůvodně odmítnout přihlídnout k těmto instrumentům a pokud by tak učinil a odmítl k nim přihlídnout, pak by měl tento svůj postup řádně odůvodnit.

Pokud k tomuto instrumentu český soud nebo finanční správa přihlédnou, je možné vycházet z aktuální verze Komentáře za podmínky, že se text zkoumaného článku konkrétní bilaterální smlouvy významově neliší od textu daného článku Modelové smlouvy, ke které je aktuální verze Komentáře vydán. Pokud by se ale znění zkoumaného článku významově odlišovalo od souvisejícího textu aktuální Modelové smlouvy, je třeba pro daný článek použít Komentář, který svým zněním odpovídá textu zkoumané smlouvy.⁷⁸ Na otázce způsobu výkladu lze pozorovat dva protichůdné zájmy, kdy na jednu stranu tento tzv. dynamický výklad aplikovaný v České republice umožňuje do jisté míry flexibilně reagovat na měnící se podmínky ve společnosti, např. na vývoj informačních a komunikačních technologií, a vyhnout se rigiditě, která by byla případně spojená s aktualizováním bilaterálních smluv, kdyby byl uznáván historický (originální) způsob výkladu smluv. Na druhou stranu určitou slabinou tohoto způsobu výkladu je skutečnost, že tyto dalekosáhlé změny Modelové smlouvy a Komentáře jsou přijímány Radou (*Council*) jakožto orgánem OECD, nikoliv členskými státy této organizace. I přes tento nedostatek se domnívám, že aplikace dynamického výkladu v České republice je správná, jelikož Komentář je pouze doplňkovým prostředkem výkladu, který soud či orgán finanční správy může a nemusí při interpretaci využít.

Před samotným představením jednotlivých ustanovení čl. 5 Modelové smlouvy je nutné zmínit, že ustanovení Modelové smlouvy nemusí vždy korespondovat s ustanoveními jednotlivých bilaterálních smluv, případně se mohou samotné bilaterální smlouvy navzájem odlišovat. Je tedy obvyklé, že nastanou situace, kdy některé bilaterální smlouvy nebudou mít v sobě obsažené některé dílčí koncepty (např. službovou stálou provozovnu) nebo kdy znění

nebo pro určení významu, když výklad provedený podle článku 31 buď ponechává význam nejednoznačným nebo nejasným, nebo vede k výsledku, který je zřejmě protismyslný nebo nerozumný.

⁷⁸ Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny ze dne 17.12.2019, č.j. 79599/19/7100-40113-010370 (dále jen „**Metodický pokyn GFŘ**“), str. 4, odkazující mimo jiné na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2018, č.j. 2 Afs 40/2018-58.

jednotlivých ustanovení budou odlišná, jelikož vycházela z jiných časových verzí Modelových smluv.

2.2.1 Stálá provozovna jako „trvalé místo k výkonu činnosti podniku“

Jak již bylo výše zmíněno, dle čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy stálá provozovna je „*trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku*“⁷⁹. Toto ustanovení tak představuje jakousi generální klauzuli, která musí být naplněna, aby mohla stálá provozovna vzniknout a existovat – je proto potřebné rozebrat jednotlivé požadavky skrývající se v této definici stálé provozovny.

2.2.1.1 Existence místa k výkonu činnosti (*place of business*)

Dle Komentáře k Modelové smlouvě se výrazem „*místo k výkonu činnosti*“ rozumí jakékoli prostory, budovy nebo zařízení sloužící k provozování podnikatelské činnosti podniku. Tato podmínka je nicméně naplněna i v případech, kdy žádná konkrétní budova či zařízení neexistuje, přičemž při posuzování této podmínky se primárně klade důraz na to, zda má podnik k **dispozici** nějaký volný prostor k výkonu své činnosti, např. místo k výkonu činnosti může být i volné místo pro stánek na tržišti.⁸⁰ Dispozice zde musí být chápána ve smyslu faktickém – nezáleží tedy, zda zde existuje právní titul podniku k užívání prostor, přičemž Komentář zachází tak daleko, že uvádí, že podmínka existence místa k výkonu činnosti může být splněna i v případech, kdy podnik vykonává svoji činnost v prostorách, které obývá nelegálně.⁸¹ Skutečnost, že není potřeba prostory vlastnit bylo v České republice potvrzeno mimo jiné také judikaturou Nejvyššího správního soudu.⁸² Ve všech případech bude nicméně podle této definice vyžadována určitá forma fyzické přítomnosti podniku ve státě zdroje.

Na druhou stranu je nutné upozornit, že pouhá fyzická přítomnost podniku neznamená automaticky, že podnik má určitou lokalitu k dispozici a je splněný požadavek existence místa k výkonu činnosti.⁸³ Vždy bude musí být zkoumána otázka, zda má podnik nějakou moc nad určitou lokalitou. Například nebude pochyb, že je podniku k dispozici budova, ke které jí náleží vlastnické právo, nebo prostory, které využívá z titulu nájemní smlouvy. Naopak podniku ve většině případů nebudou k dispozici a nebude mít moc nad prostory jeho klienta, do kterých

⁷⁹ Celé originální anglické znění čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy: „*For the purpose of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*“.

⁸⁰ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 118, bod 10.

⁸¹ Ibid. str. 118, bod 10.

⁸² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2012, č.j. 2 Afs 29/2012-18.

⁸³ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 118, bod 12.

pravidelně dojíždí obchodní reprezentant podniku, aby v nich prováděl obchody. Stejně tak na tom bude přepravní podnik, který každodenně využívá nákladní rampu ve skladišti jiné společnosti pro vykládání a nakládání zboží. V těchto případech bude fyzická přítomnost v těchto prostorech tak limitovaná a jejich moc nad nimi tak omezená, že zde nevznikne stálá provozovna.

Jednou ze sporných otázek je určení povahy tohoto „*místa k výkonu činnosti*“. Problémy určení se nevyskytují v případech, kdy stálou provozovnou představuje jedna velká továrna či dílna, která se nachází na jednom místě. Problém nastává v situacích, kdy podnik vykonává svoji činnost v průběhu času na více místech – otázka tedy vyvstává, zda lokace, ve které se nachází těchto více míst lze považovat dohromady za stálou provozovnu.⁸⁴ Komentář k této otázce pouze uvádí, že místo k výkonu činnosti musí tvořit **geografický a ekonomický jednotný celek**.⁸⁵ Komentář vysvětluje geografickou jednotnost na práci konzultanta v rámci jedné pobočky ve více kancelářích, u kterých tento předpoklad bude naplněn a budou tvořit jednotné místo k výkonu činnosti; naopak práce konzultanta v různých pobočkách nezavádá vzniku jedné stálé provozovny, jelikož pobočky netvoří jednotný geografický celek – každou pobočku bude ale za splnění obecných podmínek možné považovat za samostatnou stálou provozovnu. Ekonomická jednotnost pak je v Komentáři demonstrována na práci malíře interiérů na více míst v rámci jedné budovy na základě jedné smlouvy pro jednoho klienta. Pokud by ale práce malíře v té samé budově byla založena na základě více nezávislých smluv pro různé klienty, pak by ekonomická jednotnost dána nebyla a budova by nemohla být považována za místo k výkonu činnosti. Česká republika nicméně v Komentáři explicitně vyjádřila nesouhlas s tímto výkladem, jelikož dle jejího názoru i v případě absence ekonomické či geografické jednotnosti může vzniknout stálá provozovna, a to z titulu poskytování služeb po významné časové období, tzv. službová stálá provozovna (viz 2.2.4 níže).

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že více lokací je možno považovat za jednu stálou provozovnu za podmínky, že tyto lokace musí tvořit tzv. „*geografický a ekonomický jednotný celek*“. Dle příkladů z Komentáře je vidět, že tento pojem je interpretován spíše restriktivně, nicméně se lze setkat i s oponujícími názory, že za geografický a ekonomický jednotný celek by mělo být možné považovat i území větší jako celé město, ba dokonce i celý stát.⁸⁶ Tato extenzivní interpretace by umožnila zavdat vzniku stálé provozovny u mobilních podniků jako

⁸⁴ Dlužno dodat, že každé z těchto míst samostatně může být považováno za stálou provozovnu, pokud takovéto místo splní obecné podmínky v čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy, tzn. může vzniknout více stálých provozoven.

⁸⁵ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 121, bod 22.

⁸⁶ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 225.

jsou cirkusy, pout'ové atrakce či pojízdné prodejny. Problémem této extenzivní interpretace je ale fakt, že by došlo k výraznému narušení principu právní jistoty daňových subjektů, jelikož tato extenzivní interpretace by byla v rukou příslušných orgánů veřejné moci.⁸⁷ Osobně se domnívám, že pro výše uvedené účely by pojem geografický a ekonomický jednotný celek v určitých případech měly zahrnovat i takováto větší území, jelikož tímto výkladem se naplňuje účel stálé provozovny jako institutu, který má spravedlivě rozdělit daňové výnosy mezi státem rezidence a státem zdroje – primární je hledisko, že zisky jsou ze státu zdroje nehledě na to, v jaké části jeho území byly dosaženy. Samozřejmostí je, že příslušné změny v Modelové smlouvě nebo Komentáři by musely být učiněny za účelem zvýšení právní jistoty daňových subjektů.

Jak již bylo v úvodu tohoto oddílu uvedeno, za místo k výkonu činnosti mohou být považována i zařízení. Stálá provozovna tak vzniká v případech existence **automatizovaných zařízení**, když činnost podniku je omezena pouze na zřízení, správu, opravu či kontrolu takovéhoho zařízení.⁸⁸ Konkrétním příkladem může být např. rozhodnutí *Pipeline Case*⁸⁹, ve kterém německý soud rozhodl, že nizozemské společnosti dodávající do Německa ropu prostřednictvím ropovodu ovládaného dálkově počítačem v Německu vznikla stálá provozovna, i přesto, že nizozemská společnost neměla v Německu žádnou pobočku či zaměstnance a veškerá údržba a správa ropovodů ve vlastnictví nizozemské společnosti v Německu byla prováděna nezávislými dodavateli.

Velice zajímavou otázkou v období současné pandemie virové nemoci Covid-19 je zda, **home office** nařízený zaměstnancům může zavdat vzniku stálé provozovny v situacích, kdy bydliště těchto zaměstnanců je v zemi, ve které by byl zaměstnavatel daňovým nerezidentem. Komentář k problematice home office obecně uvádí, že vždy bude záležet na konkrétních skutkových okolnostech, přičemž bude primárně záviset na skutečnosti, zda je home office pro podnik k dispozici – pokud je na tuto otázku kladná odpověď, pak vzniká stálá provozovna podniku. Komentář pak uvádí, že podniku bude home office k dispozici, pokud bude využíván pro výkon činnosti podniku po delší kontinuální dobu a pokud tak bude nařízeno ze strany zaměstnavatele.⁹⁰ V souvislosti s pandemií se Sekretariát OECD k tomuto znění Komentáře

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 126, bod 41.

⁸⁹ The Pipeline Case, Bundesfinanzhof (BFH) II R 12/92, citovaný z NOVOA, César Garcia. *Basic Issues of Permanent Establishment*. Barcelona: Ediciones Francis Lefebvre, 2018. 80 str. 978-84-17317-26-3. str. 21.

⁹⁰ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 120, bod 18.

podrobněji vyjádřil ve své analýze ze dne 3. dubna 2020,⁹¹ ve které uvedl, že nařízený režim home office v období pandemie existuje v důsledku vládních opatření, tj. v důsledku vyšší moci, nikoliv nařízení ze strany zaměstnavatele.⁹² Z tohoto důvodu tedy home office nemůže zavdat vzniku stálé provozovny, jelikož zaměstnavatel nemá prostory obývané zaměstnancem k dispozici. S tímto závěrem Sekretariátu OECD souhlasím, jelikož by bylo určitě nesmyslné, aby podniku vznikla stálá provozovna v zemi, s níž ji pojí pouze místo bydliště svého zaměstnance a sama zde reálně nevykonává žádné podnikatelské činnosti. I když v tomhle ohledu pravděpodobně nevyvstanou žádné výkladové spory, problematika home office a současná pandemická situace jistě poukazuje na skutečnost, že požadavek fyzické přítomnosti na území států zdroje v dnešním moderním světě poněkud ztrácí na svém faktickém významu.

2.2.1.2 Požadavek trvalosti (*fixed*)

Druhým požadavkem pro vznik stálé provozovny je, že místo k výkonu činnosti musí dosahovat určité úrovně stálosti či trvalosti, tzn. nesmí být dočasného charakteru. Odpověď na otázku, kdy místo k výkonu činnosti dosáhne této úrovně, je nicméně těžká k zodpovězení, jelikož se může různit dle praxe jednotlivých států. Obecně ale platí, že požadavek trvalosti není splněn, pokud podnik vykonává svoji činnost prostřednictvím svého místa k výkonu činnosti (*place of business*) ve státě zdroje po dobu kratší než 6 měsíců.⁹³ Tato činnost nemusí být trvalá ve smyslu nepřerušitelná – musí být nicméně vykonávaná pravidelně.⁹⁴ Lze tedy předpokládat, že dočasné přerušování činnosti v důsledku vládních opatření z důvodu pandemie Covid-19 nebude představovat nedodržení požadavku trvalosti a nezapříčiní zánik stálé provozovny (srov. obdobný výklad Sekretariátu OECD k přerušování stavebních činností v 2.2.3 níže).

Z tohoto obecného pravidla existuje několik výjimek, které poskytuje samotný Komentář. Výjimkou bude např. opakovaná činnost, u které se činnosti po dobu kratší než 6 měsíců sčítají.⁹⁵ Budou se sem řadit zejména sezonní činnosti, které každoročně trvají pouze několik měsíců v roce, ale plánují se dlouhodobě v horizontu několik let – v těchto případech bude požadavek trvalosti naplněn. Další výjimkou budou případy, kdy místo k výkonu činnosti bude

⁹¹ OECD. *OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*. [online]. OECD, 2020. Dostupné z: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/#contactinfo-d7e261>.

⁹² Ibid, bod 9.

⁹³ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 122, bod 28.

⁹⁴ Ibid, str. 124, bod 35.

⁹⁵ Ibid, str. 123, bod 29.

využíváno podniky či spřízněnými podniky krátkodobě s úmyslem vyhnout se statusu stálé provozovny.⁹⁶ I zde bude naplněn požadavek pro vznik stálé provozovny.

Mohou nastat také situace, kdy činnost podniku bude původně plánovaná krátkodobě, nicméně ve skutečnosti bude činnost trvat po takové časové období, které není možné považovat za dočasné. V tomto případě stálá provozovna vznikne retrospektivně s účinky *ex tunc*. Naopak může nastat situace, kdy je činnost plánovaná dlouhodobě, nicméně v důsledku nějaké mimořádné události je činnost podniku ukončena, např. v důsledku smrti daňového poplatníka či neúspěšné investice. V těchto případech stálá provozovna vznikne i přes faktickou krátkodobou činnost.⁹⁷ Z výše uvedeného vyplývá, že při hodnocení požadavku trvalosti je nutné vycházet jak ze záměru podniku, na jak dlouho chce činnost vykonávat, tak i z faktické délky takto vykonávané činnosti.

2.2.1.3 Výkon činnosti (*through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*)

Posledním požadavkem pro vznik stálé provozovny je to, že prostřednictvím místa pro výkon činnosti (*place of business*) musí být zcela či zčásti vykonávána činnost podniku. Pokud takováto činnost není v daném místě vykonávána, pak stálá provozovna nemůže vzniknout.

Tato činnost pak může být vykonávána různými způsoby, zejména samotným podnikatelem, osobami, které jsou v pracovněprávním vztahu s podnikem, nebo jinými osobami, které jednájí na příkaz podniku, tzv. závislé osoby.

Stálá provozovna vzniká již v okamžiku, kdy podnik začne vykonávat svou činnost na území České republiky prostřednictvím místa k výkonu činnosti. Stálá provozovna pak zaniká v okamžiku, kdy přestane existovat místo k výkonu činnosti (např. dojde k likvidaci takovéhoho místa) nebo kdy bude ukončena činnost prováděná prostřednictvím tohoto místa. Takovéto ukončení činnosti nicméně musí být trvalé, nikoliv dočasné.⁹⁸ V kontextu současnosti to může znamenat, že přerušení činnosti v důsledku vládních opatření přijatých v souvislosti s pandemií Covid-19 nezpůsobí zánik stálých provozoven na území České republiky.

2.2.2 Pozitivní výčet případů, kdy stálá provozovna vzniká

Odstavec druhý čl. 5 Modelové smlouvy stanoví, že výraz stálá provozovna zahrnuje obzvláště místo vedení (*a place of management*), pobočku (*a branch*), kancelář (*an office*), továrnu (*a factory*), dílnu (*a workshop*) a důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoli jiné

⁹⁶ Ibid, str. 124, bod 33.

⁹⁷ Ibid, str. 124, bod 34.

⁹⁸ Ibid, str. 127, bod 44; srov. také Metodický pokyn GŘ, str. 9.

místo těžby přírodních zdrojů (*a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources*).

Dle Komentáře je tento výčet, který poskytuje odstavec druhý pouze příkladný a demonstrativní. To znamená, že každý z těchto míst k výkonu činnosti může být považováno za stálou provozovnu za podmínky, že bude splněna obecná definice stálé provozovny v čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy.

Ve vztahu k **místu vedení** je nutné poznamenat, že místo vedení ve smyslu Modelové smlouvy a bilaterálních smluv nebude mít stejný význam jako výraz „*místo vedení*“ ve smyslu § 17 odst. 3 Zákona o daních z příjmů. Výraz „*místo vedení*“ ve smyslu Zákona o daních z příjmů slouží k určení daňového rezidenství, a tudíž bude mít význam podobný jako výraz „*místo hlavního vedení*“ (*place of effective management*) v čl. 4 Modelové smlouvy či bilaterálních smluv⁹⁹. Naopak výraz „*místo vedení*“ ve smyslu čl. 5 odst. 2 písm. a) Modelové smlouvy bude představovat spíše lokální místa vedení v jednotlivých státech zdroje. Tuto tezi potvrzuje také skutečnost, že místo hlavního vedení pro účely určení daňového rezidenství může být pouze jedno, zatímco lokálních míst vedení pro účely vzniku stálé provozovny může být více.¹⁰⁰

2.2.3 Staveniště a montážní nebo instalační projekty

Ustanovení čl. 5 odst. 3 Modelové smlouvy stanoví, že staveniště a montážní nebo instalační projekty zakládají existenci stálé provozovny, pokud takovéto staveniště či projekt trvá déle než 12 měsíců.

Pojem „*staveniště a montážní nebo instalační projekty*“ nezahrnuje pouze výstavbu budov, ale také i výstavby nebo renovace silnic, mostů, kanalizací a jiných liniových staveb a další stavební úpravy, které jsou nad rámec běžných oprav.¹⁰¹ V souvislosti se stavbami jako jsou silnice, kanalizace či ropovody je nutné zmínit, že tyto stavební činnosti mohou probíhat ve více lokalitách. I přes tyto činnosti na různých místech je nutné vnímat tyto aktivity jako jednotný celek a jednu stálou provozovnu, pokud jsou splněny podmínky daného ustanovení.

Tímto ustanovením jsou dle Komentáře pokryté také aktivity jako **plánování a dozor** stavby, přičemž jednotlivé státy pro vyloučení pochybností mohou tuto skutečnost explicitně

⁹⁹ Srov. např. čl. 4 odst. 3 Smlouvy mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 20.12.2019.

¹⁰⁰ Srov. také Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ uveřejněný ve Finančním zpravodaji, č.j. 251/122 867/2000.

¹⁰¹ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 129, bod 50.

vyjádřit v bilaterálních smlouvách.¹⁰² Česká republika v této souvislosti se ale přiklání k užšímu výkladu tohoto ustanovení, že dozor je automaticky pokryt tímto ustanovením pouze v situaci, kdy je dozor nad stavenišťem či obdobným projektem vykonáván hlavním dodavatelem stavby.¹⁰³ Pokud nicméně dozor nesouvisí se stavebními projekty, není vykonáván hlavním dodavatelem stavby a dozor není explicitně vyjádřen jako aktivita zavádající vzniku stálé provozovny podle ustanovení čl. 5 odst. 3 Modelové smlouvy, pak mohou být zisky plynoucí z této dozorčí činnosti zdaněny podle pravidel zdaňování služeb v případě, že vznikne službová stálá provozovna.

Uplynutí dvanáctiměsíční lhůty představuje jakési splnění požadavku trvalosti těchto projektů, a tudíž pokud není splněn tento **časový test**, pak stálá provozovna nemůže vzniknout. Modelová smlouva stanovuje lhůtu dvanácti měsíců, nicméně jednotlivé státy si mohou sjednat v bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění lhůty odlišné. Takovéto odlišně sjednané lhůty mohou být např. devítiměsíční¹⁰⁴ nebo šestiměsíční¹⁰⁵. Tento časový test se aplikuje na každé staveniště a každý projekt individuálně, a tudíž by neměl být do lhůty započítán čas strávený prací na jiných staveništích či projektech, které nemají žádnou spojitost s posuzovaným stavenišťem či projektem.¹⁰⁶ Jinými slovy zahraniční stavební společnost může mít na území České republiky více stavebních projektů, přičemž pouze ty, které splní časový test v příslušné smlouvě o zamezení vzniku dvojího zdanění, zavádají vzniku stálé provozovny.

Na druhou stranu výjimkou z výše zmíněného časového testu může být situace, kdy existuje kancelář, která je využívána pro několik staveb a činnosti v ní nejsou pouhého přípravného či pomocného charakteru. V tomto případě pak se má za to, že kancelář vytváří stálou provozovnu, i když žádná ze staveb nesplní časový test.¹⁰⁷

Dlužno dodat, že do časového testu hlavního dodavatele stavby se započítává i doba, po kterou jím určené subdodavatele pracovali na staveništi či obdobném projektu.¹⁰⁸ V této souvislosti je nutné upozornit na skutečnost, že subdodavatelům, kteří jsou rovněž daňoví

¹⁰² Viz např. čl. 5 odst. 3 bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Korejskou republikou: „*Výraz „stálá provozovna rovněž zahrnuje staveniště nebo stavební, montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců.*“

¹⁰³ Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002 ze dne 7.1.2003 uveřejněný ve Finančním zpravodaji, č.j. 494/1 173/2003.

¹⁰⁴ Viz např. bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Korejskou republikou, Litvou nebo Lotyšskem.

¹⁰⁵ Viz např. bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Lucemburskem, Estonskem nebo Filipínami.

¹⁰⁶ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 129, bod 51.

¹⁰⁷ Ibid, str. 128, bod 49.

¹⁰⁸ Ibid, str. 130, bod 54.

nerezidenti, může samostatně začít běžet časový test zavádající vzniku jejich stálé provozovny. Není tedy vyloučené, že na jedné stavbě či projektu může vzniknout stálá provozovna jak hlavního dodavatele stavby, tak i jeho subdodavatele.

Stálá provozovna jako staveniště či obdobný projekt vzniká ode dne zahájení stavebních prací podnikem, popř. ode dne zahájení přípravných prací na stavbě.¹⁰⁹ V české judikatuře lze nicméně najít opačný názor, dle kterého stálá provozovna jako stanoviště vzniká až v okamžiku uplynutí příslušné lhůty dané v bilaterální smlouvě – zisky, které plynou podniku do splnění časového testu, se tudíž zdání ve státu rezidence a po jeho splnění ve státu zdroje z titulu existence stálé provozovny.¹¹⁰ Tento přístup soudu je pochopitelný, jelikož daňové subjekty nemusí vždy vědět přesně, jak dlouho budou stavební činnosti trvat – při uplatnění přístupu dle Komentáře tak daňový subjekt může být v prodlení s povinnostmi, které vzniknou zpětně ke dni zahájení stavebních činností, např. povinnost podat přiznání k dani nebo zajistit daň. Dle Bartošové je nicméně výše uvedené rozhodnutí soudu ojedinělé, a tudíž se nelze do budoucna spoléhat na to, že soudy budou rozhodovat stejně i v podobně sporných případech.¹¹¹

Tento typ stálé provozovny pak zaniká v okamžiku, kdy práce hlavního dodavatele a subdodavatelů na stanovišti či obdobném projektu jsou ukončeny a dílo je předáno objednateli. Zánik stálé provozovny nicméně nemůže být zapříčiněn dočasným přerušením stavebních činností,¹¹² např. v důsledku špatného počasí, nedostatku pracovníků nebo i dokonce *vis maior* jako je pandemie Covid-19¹¹³. Toto časové období přerušení stavebních činností se pak započítává do časového testu pro vznik stálé provozovny.

2.2.4 Službová stálá provozovna

Jedno z nejméně diskutovaných témat je otázka vzniku stálých provozoven vznikajících z titulu poskytování služeb¹¹⁴ na území státu zdroje po významné časové období. Specifikem tohoto typu stálé provozovny je fakt, že k jejímu vzniku není potřeba existence „*místa k výkonu činnosti*“ (viz 2.2.1.1 výše).

¹⁰⁹ Ibid nebo srov. také komentář k § 22 Pokynu Generálního finančního ředitelství D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6.2.2015, č. j.: 5606/15/7100-10.

¹¹⁰ Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni z roku 2000, sp. zn. 30 Ca 97/99.

¹¹¹ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 76.

¹¹² OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 130-131, bod 55.

¹¹³ OECD. *OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*. [online]. OECD, 2020. Dostupné z: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/#contactinfo-d7e261>.

¹¹⁴ Rozhodné je časové období, po které se skutečně poskytují služby, nikoliv období, po které jsou pracovníci či zaměstnanci daňového nerezidenta poskytující služby přítomni na území České republiky.

Jak již bylo zmíněno v první části této práce, koncept službové stálé provozovny nebyl nikdy převzat výslovně do ustanovení Modelové smlouvy. Možnost existence službové stálé provozovny v rámci Modelové smlouvy byl vzat na vědomí OECD v důsledku revize jeho Komentáře v roce 2008 jako reakce na globalizaci a růst významu sektoru služeb. Z tohoto důvodu také koncept službové stálé provozovny nelze nalézt ve starších bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění jako jsou ty, které byly uzavřeny s Nizozemskem (1974) nebo Německem (1983). Naopak u naprosté většiny novějších smluv uzavřených např. s Korejskou republikou (2020) nebo Lucemburskem (2014) lze tento institut nalézt.

Podstatou tohoto typu stálé provozovny je skutečnost, že pracovníci či zaměstnanci daňového nerezidenta pravidelně poskytují služby na území státu zdroje po určité významné časové období, kdy nezáleží, zda tyto služby jsou poskytovány v rámci jednoho či více smluv, stejného či souvisejícího projektu nebo jedné konkrétní lokality. Jinými slovy mezi jednotlivými plněními nemusí být geografická či ekonomická jednotnost, nesjednají-li si smluvní státy v bilaterálních smlouvách výslovně jinak.¹¹⁵ V této souvislosti Metodický pokyn GFŘ ke stálým provozovnám poskytuje příklad zahraniční kadeřnice, která jezdila po různých městech v České republice a pečovala o vlasy modelům a modelkám nebo příklad zahraničního poskytovatele poradenství v oblasti účetnictví, který na základě více na sobě nezávislých smluv poskytoval služby odběratelům a v souhrnu splnil časový test.

Rovněž nebude záležet na počtu pracovníků, kteří budou poskytovat služby jménem zahraničního podniku na území státu zdroje,¹¹⁶ tzn. pro účely časového testu se nebudou počítat dny, které se u poskytování služeb překrývají dvěma či více pracovníky.

Významné časové období se bude stejně jako v případě stálé provozovny vzniklé v důsledku stanoviště či obdobného projektu odvíjet od příslušné bilaterální smlouvy, popřípadě od Zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů nebo některé bilaterální smlouvy požadují poskytování služeb po období delší než šest měsíců v rámci

¹¹⁵ Lze nalézt případy, kdy je dán požadavek existence ekonomické jednotnosti – viz např. čl. 5 odst. 3 písm. b) bilaterálních smluv uzavřených se Spojenými státy americkými nebo Izraelem, dle kterých „výraz *stálá provozovna rovněž zahrnuje poskytování služeb, včetně poradenských služeb, poskytované podnikem prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvalé (u stejného nebo souvisejícího projektu) na území státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu více než 9 měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období*“.

¹¹⁶ Metodický pokyn GFŘ, str. 12, bod 2.2.7.

dvanáctiměsíčního období. Jiné bilaterální smlouvy ale také mohou požadovat období delší¹¹⁷ (dvanáct měsíců) nebo kratší¹¹⁸ (tři měsíce) než je výše uvedené období šest měsíců.

Stejně jako v případě stálé provozovny podle čl. 5 odst. 1 (místo k výkonu činnosti) či podle čl. 5 odst. 3 (staveniště a montážní nebo instalační projekty) službová stálá provozovna vzniká zpětně, kdy dani podléhají příjmy dosažené na území České republiky do splnění příslušného časového testu.¹¹⁹

Dle Metodického pokynu GFŘ se do časového testu nezapočítá (na rozdíl od stálé provozovny vzniklé v důsledku existence stanoviště či obdobného projetu) doba, po kterou je poskytování služeb na území České republiky dlouhodobě přerušeno. Do časového testu se dle Metodického pokynu GFŘ taktéž nezapočítává doba, po kterou jsou služby poskytované ze zahraničí. Z tohoto vyplývá, že u službové stálé provozovny se klade důraz na skutečnost, že pracovníci zahraničního podniku při poskytování služeb musí být fyzicky přítomní na území České republiky. V současné době nicméně řada služeb může být poskytována distančně ze zahraničí prostřednictvím komunikačních a informačních technologií – to pak umožňuje zahraničním společnostem jednoduše se vyhnout statusu službové stálé provozovny. Tato skutečnost znovu poukazuje na fakt, že fyzická přítomnost daňových nerezidentů ve státě zdroje ztrácí na významu.

Odborné spory vznikají u bilaterálních smluv, které stanoví časový test na dobu kratší než šest měsíců. Metodický pokyn GFŘ k této problematice v bodě 2.2.5 uvádí, že pokud je časový test uvedený v bilaterální smlouvě kratší než šest měsíců, pak je pro vznik službové stálé provozovny rozhodný časový test podle Zákona o daních z příjmů (šest měsíců), jelikož smlouvy o zamezení dvojího zdanění nemohou zakládat daňové povinnosti nad rámec vnitrostátního právního předpisu. Bartošová nicméně uvádí, že existují právní názory, podle kterých je nutné aplikovat časový test v těchto bilaterálních smlouvách, jelikož definice službové stálé provozovny vylučuje použití definice ze Zákona o daních z příjmů.¹²⁰ Osobně se domnívám, že by měl být správně aplikovaný „kratší“ časový test v předmětných bilaterálních smlouvách, a to díky aplikační přednosti mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodní smlouvy, které upravují daňové povinnosti fyzických a právnických osob ve smyslu čl. 49 Ústavy, a tudíž o jejich

¹¹⁷ Viz např. bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Finskem nebo Kazachstánem.

¹¹⁸ Viz např. bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Ukrajinou a Moldávií.

¹¹⁹ Metodický pokyn GFŘ, str. 12, bod 2.2.6.

¹²⁰ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 78.

ratifikaci rozhoduje stejně jako u přijetí vnitrostátních zákonů (s jistými odchylkami) legitimní zákonodárný orgán – Parlament České republiky. Nevidím proto zde důvod, proč by řádně ratifikovaná mezinárodní smlouva zákonodárným orgánem nemohla stanovit daňové povinnosti nad rámec vnitrostátního zákona. Skutečnost, že aplikace bilaterálních smluv může zvýšit daňové zatížení poplatníka dovozuje také Fekar, kdy argumentuje, že opačné závěry nejsou nikterak podloženy ustanovením čl. 10 Ústavy. Tato ustanovení navíc neumožňují v konkrétních případech smlouvy o zamezení dvojího zdanění neaplikovat.¹²¹

Nejvíce kontroverzní otázkou je zajisté otázka, zda může vzniknout službová stálá provozovna u daňových nerezidentů, s jejichž státem Česká republika uzavřela bilaterální smlouvu, ale tato smlouva neobsahuje definici službové stálé provozovny. Dle i nadále platného Pokynu D-154 Ministerstva financí z roku 1997¹²² vzniká stálá provozovna při poskytování služeb vždy po uplynutí šestiměsíčního časového testu. V souladu s tímto názorem by tedy daňovým nerezidentům službová stálá provozovna vznikla i přes absenci definice službové stálé provozovny v příslušné bilaterální smlouvě.

Opačný názor nicméně lze nalézt např. v judikatuře Nejvyššího správního soudu, který je toho názoru, že pokud existuje definice stálé provozovny v příslušné bilaterální smlouvě, pak je nutné je aplikovat definici v této konkrétní smlouvě před definicí ve vnitrostátním zákoně:

„S tím pak souvisí otázka, zda v případě, kdy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění není tzv. službová stálá provozovna výslovně upravena, je na místě aplikace vnitrostátní právní úpravy, či se nadále uplatní přednostní aplikace mezinárodní smlouvy. S ohledem na skutečnost, že česko-rakouská smlouva č. 48/1979 Sb. obsahuje v čl. 5 vlastní definici stálé provozovny, pak v podmínkách, kdy tzv. službová stálá provozovna není v této smlouvě výslovně upravena, je Nejvyšší správní soud toho názoru, že lze o vzniku stálé provozovny hovořit pouze při splnění podmínky existence trvalého místa (zařízení) k výkonu podnikání.“¹²³

Dle mého názoru je postoj vyjádřený v Pokynu Ministerstva financí nesprávný, jelikož výrazně narušuje princip právní jistoty daňových subjektů a je v rozporu s již výše zmíněnými ustanoveními zakotvující aplikační přednost mezinárodních smluv před vnitrostátními předpisy. Tomu, že přístup vyslovený Nejvyšším správním soudem je správný nasvědčuje také skutečnost, že Generální finanční ředitelství se přiklonilo k názoru soudu a v bodě 2.2.5.

¹²¹ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 233.

¹²² Pokyn Ministerstva financí D-154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů ze dne 6.2.1997, č.j. 251/1 890/1997.

¹²³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2011, č.j. 9 Afs 66/2010-189.

Metodického pokynu GŘ uvádí, že pokud bilaterální smlouva neobsahuje definici službové stálé provozovny, pak budou příjmy za služby dosažené na území České republiky považovány za příjmy stálé provozovny za podmínky, že budou splněny obecné podmínky pro vznik stálé provozovny jako místa k výkonu činnosti (viz 2.2.1 výše), přičemž podmínka trvalosti se bude posuzovat v kontextu časového testu dle Zákona o daních z příjmů. Fakticky to znamená, že v těchto případech daňoví nerezidenti poskytující služby budou muset mít na území České republiky „*místo k výkonu činnosti*“ jako je např. kancelář nebo pobočka k tomu, aby jim zde vznikla stálá provozovna. Obdobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 5. 2012, č.j. 2 Afs 29/2012-18, ve kterém rozhodl, že slovenský daňový rezident provádějící svářečské práce měl v České republice stálou provozovnu v prostorách svého odběratele, jelikož měl toto místo registrované v obchodním rejstříku jako své místo podnikání a rovněž v tomto místě prováděl sjednané práce, fakturoval tyto služby a přebíral za ně platby.

2.2.5 Závislý zástupce

Stálá provozovna vzniklá z činnosti závislého zástupce je zakotvena v ustanovení čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy. Toto ustanovení ve znění Modelové smlouvy z roku 2017 stanoví, že takováto stálá provozovna vzniká ve státě zdroje, pokud osoba jako závislý zástupce jedná jménem podniku tak, že pravidelně uzavírá smlouvy (nebo má podstatnou roli při uzavírání těchto smluv) na účet podniku, přičemž tyto smlouvy jsou uzavírány (i) jménem podniku nebo (ii) pro účely převodu vlastnického práva k majetku vlastněného podnikem nebo (iii) pro účely poskytování služeb podnikem.¹²⁴

Výše uvedené znění ustanovení z roku 2017 nahradilo znění čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy z roku 2014¹²⁵, dle kterého stálá provozovna z činnosti závislého zástupce vznikla

¹²⁴ Čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy z roku 2017 v originálním anglickém znění: „*Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are*

a) in the name of the enterprise, or

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”

¹²⁵ Čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy z roku 2014 v originálním anglickém znění: „*Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a*

v situacích, kdy osoba jako závislý zástupce jednala ve státě zdroje na účet podniku a měla a obvykle vykonávala toto oprávnění uzavírat smlouvy jménem tohoto podniku.

Tato změna znění čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy byla iniciována v rámci bodu 7 projektu BEPS (*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*)¹²⁶, ve kterém tato změna byla primárně odůvodněna tím, že stávající úprava Modelové smlouvy z roku 2014 umožňuje podnikům se vyhýbat statusu stálé provozovny uzavíráním komisionářských smluv mezi podnikem a závislým zástupcem. Na základě těchto smluv závislí zástupci (komisionáři) prodávali zboží, které bylo ve vlastnictví podniku, ve státě zdroje na účet podniku a svým jménem, a tudíž tato činnost nezaložila vznik stálé provozovny podniku ve státě zdroje. Navíc závislý zástupce uzavírající jednotlivé kupní smlouvy nevlastnil toto zboží, a proto zisky z těchto transakcí nemohly být zdaněny ve státě zdroje (dani podléhaly pouze provize z komisionářských smluv).¹²⁷

I přes tuto zásadní změnu v čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy se zdá, že Česká republika stále využívá Modelovou smlouvu z roku 2014 jako podklad při vyjednávání nových bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.¹²⁸ Jelikož znění předmětného článku Modelové smluv z roku 2014 a 2017 se podstatně liší a Česká republika uplatňuje tzv. dynamický výklad bilaterálních smluv, orgány veřejné moci by měly při interpretaci těchto smluv užívat Komentář k Modelové smlouvě z roku 2014 jako doplňkový prostředek výkladu. Z těchto důvodů bude dále posuzováno znění čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy a Komentář k ní z roku 2014.

Stálá provozovna vzniklá z činnosti závislého zástupce může být považována jako další výluka z obecné definice stálé provozovny, jelikož se zde nepožaduje existence výkonu místa k činnosti (viz 2.2.1.1 výše).

Ustanovení čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy z roku 2014 i 2017 navíc explicitně uvádí, že tento typ stálé provozovny nevzniká v případě, kdy činnosti závislého zástupce jsou pomocného a přípravného charakteru (viz 2.2.6.1 níže) nebo zástupce, který sám jedná je nezávislý ve smyslu čl. 5 odst. 6 Modelové smlouvy (viz 2.2.6.2 níže). Těmito skutečnostmi se budou muset

permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”

¹²⁶ OECD (2015), op. cit., pozn. 55.

¹²⁷ Ibid, str. 15,

¹²⁸ Viz čl. 5 odst. 5 bilaterální smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Korejskou republikou (2019) nebo mezi Českou republikou a Kyrgyzskou republikou (2020).

zabývat orgány finanční správy či soudy při zkoumání, zda vznikla stálá provozovna v důsledku činnosti závislého zástupce.¹²⁹

Závislým zástupcem může být fyzická i právnická osoba, přičemž tyto osoby nemusí mít ve státě zdroje místo k výkonu činnosti (*place of business*) ani nemusí být daňovými rezidenty státu zdroje, ve kterém vykonávají činnost.¹³⁰

Takovýto závislý zástupce musí mít faktické **oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku**, kterému má ve státě zdroje vzniknout stálá provozovna, a tyto smlouvy musí být uzavírány v rámci obvyklé podnikatelské činnosti podniku.¹³¹ Do tohoto pojmu je také nutné zahrnout i proces vyjednávání smluv, a tudíž pokud zástupce je oprávněn vyjednat všechny náležitosti smlouvy, pak tento typ stálé provozovny vzniká i přesto, že smlouva v konečné fázi bude podepsána jinou osobou.¹³²

Dalším kritériem je **obvyklost** vykonávání oprávnění uzavírat smlouvy, která představuje jakýsi požadavek trvalosti pro vznik tohoto typu stálé provozovny. Tento požadavek se nicméně musí vždy vykládat s ohledem na povahu konkrétní podnikatelské činnosti, a tudíž nelze stanovit konkrétní období, po jejímž uplynutí by bylo toto kritérium splněno. Tento požadavek musí být tedy vždy hodnocen v kontextu konkrétních skutkových okolností.¹³³

Závěrem lze pouze dodat, že tento typ stálé provozovny je subsidiární ve vztahu ke stálým provozovnám podle čl. 5 odst. 1 nebo odst. 2 Modelové smlouvy. Pokud tedy existuje trvalé místo k výkonu činnosti či staveniště nebo obdobný projekt ve smyslu zmíněných ustanovení, pak k tomu, aby vznikla stálá provozovna, osoba pověřená za činnost takovýchto objektů nemusí splňovat podmínky stanovené pro závislého zástupce podle čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy.¹³⁴

2.2.6 Negativní výčet případů, kdy stálá provozovna nevzniká

Pro vyloučení všech pochybností Modelová smlouva v rámci čl. 5 explicitně stanovuje případy, kdy stálá provozovna nevzniká. Tyto případy jsou vždy dány specifickým charakterem činnosti (přípravné a pomocné) či subjektu, který tyto činnosti vykonává (nezávislý zástupce a ovládající či ovládaná společnost).

¹²⁹ Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2019, č.j. 2 Afs 103/2018-53, bod 44.

¹³⁰ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paříž: OECD Publishing, 2014. 2289 str. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>. str. C(5)-18.

¹³¹ Ibid.

¹³² Ibid, str. C(5)-19.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Ibid, str. C(5)-19 až C(5)-20.

2.2.6.1 Činnosti přípravného a pomocného charakteru

V první řadě je nutné zmínit, že stejně jako u výše uvedeného institutu stálé provozovny vzniklé v důsledku činnosti závislého zástupce podle čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy bod 7 projektu BEPS inicioval i změnu ustanovení čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy, jenž zakotvuje tuto výjimku z definice stálé provozovny.

Ustanovení čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy z roku 2014 znělo tak, že „*bez ohledu na předchozí ustanovení [článku 5] se předpokládá, že výraz stálá provozovna nezahrnuje:*

- a) *zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího zboží patřícího podniku;*
- b) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;*
- c) *zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;*
- d) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;*
- e) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik **přípravný nebo pomocný charakter;***
- f) *trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je **přípravného nebo pomocného charakteru.***

Je nutné ale podotknout, že v bilaterálních smlouvách uzavřených Českou republikou existuje několik variant znění tohoto ustanovení, a tudíž bude vždy nutné posuzovat každý případ individuálně.¹³⁵

Předmětem odborných sporů byla skutečnost, zda splnění podmínky činnosti „*přípravného nebo pomocného charakteru*“ pro aplikaci tohoto ustanovení se vztahuje pouze ke skutkovým podstatám v písm. e) a f), či se vztahuje na všechny výše jmenované skutkové podstaty pod písm. a) až f) bez ohledu na to, že tato podmínka je explicitně vyjádřena pouze u dvou posledních.

¹³⁵ Některé smlouvy postrádají v písm. a) pojem „*dodání*“ (např. bilaterální smlouva s Belgií) nebo výslovně řadí reklamu, poskytování informací nebo vědecký výzkum mezi činnosti přípravného a pomocného charakteru (např. bilaterální smlouva s Austrálií).

Tento spor lze nalézt i v prostředí českého práva, kdy Fekar odkazujíc na judikaturu Nejvyššího správního soudu¹³⁶ argumentuje, že je třeba toto ustanovení vyložit tak, že skutkové podstaty pod písm. a) až d) nevyžadují splnění podmínky činnosti přípravného a pomocného charakteru s ohledem na nepřipustnost požadavku na určité chování daňového subjektu pozdější dohodou či pozdější praxí.¹³⁷ Naopak Ministerstvo financí se s tímto názorem neztotožnilo, jelikož dle jeho názoru Komentář jasně vymezuje, že společným znakem těchto činností je to, že to obecně jsou činnosti přípravné nebo pomocné, a tudíž tuto podmínku nelze omezovat pouze na skutkové podstaty v písm. e) a f).¹³⁸

Tento spor byl následně vyjasněn revizí textu ustanovení čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy v 2017, kdy současné znění tohoto ustanovení jasně stanovuje, že podmínka činnosti přípravného či pomocného charakteru se vztahuje na všechny skutkové podstaty v tomto ustanovení.¹³⁹ Komentář navíc rozšířil svůj text o příklady různých skutkových okolností, na které se bude toto ustanovení aplikovat. Problémem nicméně zůstává skutečnost, že tato změna je reflektována pouze v Modelové smlouvě a v novějších bilaterálních smlouvách¹⁴⁰, zatímco ve starších bilaterálních smlouvách je stále obsaženo sporné znění tohoto ustanovení. Otázka tedy vyvstává, zda výše zmíněnou změnou Modelové smlouvy se dosáhlo odstranění tohoto výkladového sporu.

Osobně se domnívám, že se tak stalo a že je možné užít Modelovou smlouvu z roku 2017 a Komentář k ní jako doplňkový výkladový prostředek při interpretaci předmětného

¹³⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2005, č. j. 2 Afs 108/2004–106.

¹³⁷ FEKAR, Pavel. 266/18.03.09 - *Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD)* [online]. Ministerstvo Financí, 2009. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP20052009.pdf>.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Viz čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy z roku 2017 v originálním anglickém znění: „*Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:*

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;*
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e),*

provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.

¹⁴⁰ Viz např. smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Kyrgyzskou republikou z roku 2020.

ustanovení ve starších bilaterálních. Dle mého názoru revizí Modelové smlouvy v roce 2017 nedošlo k podstatné významové změně tohoto ustanovení, ale pouze ke konkretizaci předmětného ustanovení a odstranění sporných otázek, a tudíž je možné ve vztahu k tomuto ustanovení aplikovat tzv. dynamický výklad Komentáře v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Metodikou GFŘ. Ztotožňuji se taktéž s tehdejšími názorem Ministerstva financí, že podmínka činnosti přípravného a pomocného charakteru by se měla aplikovat pro všechny skutkové podstaty v čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy. Smyslem celého tohoto ustanovení je to, aby podnik nebyl zdaněn ve státě zdroje, pokud v něm provozuje pouze činnosti, které jsou přípravného či pomocného charakteru. Pokud tedy např. nadnárodní zasílatelská společnost bude mít ve státě zdroje skladovací zařízení, která budou významně přispívat k dosahování zisků společnosti,¹⁴¹ pak se domnívám, že by tato skladovací zařízení neměly spadat pod výjimku ze stálé provozovny v čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy, jelikož tyto činnosti nebudou mít přípravný či pomocný charakter, ale svojí povahou budou spíše spadat do hlavní podnikatelské činnosti společnosti.

Druhou změnou přijatou v rámci Modelové smlouvy z roku 2017 bylo přidání tzv. anti-fragmentačního pravidla v čl. 5 odst. 4.1 Modelové smlouvy¹⁴², jenž zabraňuje jednotlivým podnikům či spřízněným podnikům vyhýbat se statusu stálé provozovny tím, že svoji činnost rozdělí na jednotlivé dílčí činnosti, které by mohly být každá jednotlivě považovány za činnost přípravného či pomocného charakteru. Toto ustanovení nicméně zatím nebylo promítnuto v bilaterálních smlouvách uzavřených Českou republikou, a tudíž v současnosti v rámci rozhodování orgánů finanční správy a soudů nebude aplikovatelné.

2.2.6.2 Nezávislý zástupce

Ustanovení týkající se nezávislého zástupce prošla obdobnou změnou jako ustanovení o závislém zástupci nebo o činnostech přípravného a pomocného charakteru v rámci změn

¹⁴¹ Lze si to představit např. u nadnárodních společností s obchodním modelem v oblasti zasílatelství jako je Amazon.

¹⁴² Čl. 5 odst. 4.1 Modelové smlouvy z roku 2017 v originálním anglickém znění: „Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or

b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation“.

Modelové smlouvy v roce 2017, ke kterým došlo v důsledku představení bodu č. 7 projektu BEPS. Dle čl. 5 odst. 6 Modelové smlouvy z roku 2014 stálá provozovna nevznikla v případě, kdy podnik vykonával svoji činnost ve státě zdroje prostřednictvím makléře, generálního komisionáře nebo jakéhokoliv jiného nezávislého zástupce, pokud tyto osoby jednaly v rámci své obvyklé činnosti.¹⁴³ Po změně čl. 5 odst. 6 v roce 2017¹⁴⁴ byl v předmětném ustanovení zrušen odkaz na konkrétní profese makléře či generálního komisionáře jako nezávislého zástupce. Na druhou stranu znění tohoto ustanovení bylo konkretizováno tak, že za nezávislého zástupce nelze považovat osobu, která výlučně či téměř výlučně jedná na účet jednoho podniku či více podniků, jenž jsou spřízněnými podniky.

Stejně jako u závislého zástupce Česká republika v novějších smlouvách sjednaných po roce 2017 stále ponechává v bilaterálních smlouvách znění předmětného ustanovení Modelové smlouvy z roku 2014, a tudíž je nutné interpretovat toto ustanovení ve světle textu Komentáře k Modelové smlouvě OSN z roku 2014. Dle Komentáře k Modelové smlouvě z roku 2014 musí být nezávislý zástupce na podniku ekonomicky a právně nezávislý a musí jednat na účet podniku v rámci své obvyklé činnosti.

Komentář dále poskytuje kritéria pro určení toho, zda je osoba skutečně ekonomicky a právně **nezávislá** na podniku.¹⁴⁵ K určení nezávislosti je zejména nutné určit rozsah povinností, které má zástupce ve vztahu k podniku. Pokud je zástupce povinen důsledně dodržovat příkazy podniku v rámci jejich právního vztahu, pak v žádném případě nemůže být považován za nezávislého zástupce.¹⁴⁶ Pro nezávislého zástupce bude obvyklé, že (i) bude sám odpovědný za výsledky své činnosti, (ii) nebude mu určováno, jakým způsobem má takovou činnost vykonávat, a (iii) nebude podléhat důsledné kontrole ze strany podniku. Nezávislý zástupce bude zpravidla jednat s určitou znalostí a pečlivostí odborníka v konkrétní oblasti jeho působení.¹⁴⁷ Indikátorem pro určení nezávislosti bude také skutečnost, že osoba vykonává

¹⁴³ Čl. 5 odst. 6 Modelové smlouvy z roku 2014 v originálním anglickém znění: „*An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.*”

¹⁴⁴ Čl. 5 odst. 6 Modelové smlouvy z roku 2017 originálním anglickém znění: „*Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.*”

¹⁴⁵ Tato kritéria stanovená Komentářem pro určení ekonomické a právní nezávislosti byla rovněž přijata Nejvyšším správním soudem v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2019, č.j. 2 Afs 103/2018-53, bod 45.

¹⁴⁶ OECD (2014), op. cit., pozn. 129, str. C(5)-20.

¹⁴⁷ Ibid, str. C(5)-21.

činnost zástupce pro více podniků. Pokud tedy bude zástupce dlouhodobě vykonávat činnost výlučně jen pro jeden podnik, pak je vysoce nepravděpodobné, že bude považován za nezávislého zástupce ve smyslu Modelové smlouvy.¹⁴⁸ Tato skutečnost je v současnosti výslovně reflektována ve znění čl. 5 odst. 6 Modelové smlouvy z roku 2017.

Druhým požadavkem pro získání statusu nezávislého zástupce je to, že nezávislý zástupce musí **jednat na účet podniku v rámci své obvyklé činnosti**. Při posuzování tohoto požadavku je nutné určit, zda zástupce vykonává činnosti, které jsou tradiční či běžné pro konkrétní povolání či profesi. Vedlejší činnosti vykonávané tímto zástupcem by se neměly brát v úvahu při posuzování tohoto požadavku. Zástupci navíc nejednají v rámci své obvyklé činnosti, pokud vykonávají činnosti, které z ekonomického hlediska patří spíše do sféry činnosti podniku než do sféry jejich vlastní podnikatelské činnosti.¹⁴⁹

2.2.6.3 Ovládající a ovládaná společnost

Konečně ustanovení čl. 5 odst. 7 Modelové smlouvy stanoví, že *„skutečnost, že společnost, která je rezidentem v jednom smluvním státě, ovládá společnost nebo je ovládána společností, která je rezidentem v druhém smluvním státě, nebo která tam vykonává svoji činnost (ať prostřednictvím stálé provozovny nebo jinak), neučiní sama o sobě z kterékoli této společnosti stálou provozovnu druhé společnosti.“*

Tato výlučka vychází ze zásady, že pro daňové účely je každá dceřiná společnost považována nezávislou právní entitou, a to i v případě, že je fakticky ovládaná mateřskou společností.¹⁵⁰ Dceřiná společnost nadnárodního koncernu bude často daňovým rezidentem jiného státu než její mateřská společnost a bude podléhat zdanění podle pravidel tohoto příslušného státu, ve kterém bude mít daňové rezidenství.

Dlužno zmínit, že toto ustanovení automaticky nevylučuje to, že mateřské společnosti může vzniknout stálá provozovna v sídle dceřiné společnosti.¹⁵¹ Stálá provozovna vznikne, pokud budou splněny obecné podmínky stanovené v čl. 5 Modelové smlouvy, tzn. mateřská společnost bude mít sídlo dceřiné společnosti k dispozici a bude tam svoji činnost vykonávat trvale.

¹⁴⁸ Ibid.

¹⁴⁹ Ibid, str. C(5)-22.

¹⁵⁰ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 150, bod 55.

¹⁵¹ Ibid, str. 150, bod 116.

2.3 Modelová smlouva OSN

Modelová smlouva OSN slouží jako podklad pro vyjednávání bilaterálních smluv mezi vyspělými zeměmi a rozvojovými zeměmi. Specifikem pro Modelovou smlouvu OSN je to, že je více přívětivá pro rozvojové země, které jsou převážně státy zdroje. Modelová smlouva OSN byla např. podkladem pro bilaterální smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Botswanou¹⁵², Etiopií¹⁵³ nebo Ghanou¹⁵⁴. Je nutné podotknout, že Modelová smlouva OSN z roku 2011¹⁵⁵ prošla v roce 2017¹⁵⁶ revizí stejně jako Modelová smlouva OECD, a tudíž výklady bilaterálních smluv musí být prováděny ve světle příslušné časové verze Komentáře k Modelové smlouvě OSN. V následujících pododdílech budou rozebrány ty nejvýznamnější odlišnosti a specifika Modelové smlouvy OSN oproti Modelové smlouvě OECD.

2.3.1 Staveniště a stavební, montážní a instalační projekty

Modelová smlouva OSN ve svém článku 5 odst. 3 písm. a) stanoví, že staveniště nebo stavební, montážní či konstrukční projekt zadržává vzniku stálé provozovny, pokud činnosti na takovém místě trvají déle než šest měsíců. Modelová smlouva OSN tak stanovuje kratší časový test než Modelová smlouva OECD (dvanáct měsíců). Kratší časový test je logický, jelikož bývá běžné, že zahraniční stavební společnosti operují v rozvojových zemích – stanovuje se tedy nižší prahová hodnota, při jejíž překročení má rozvojová země právo zdanit zisky z těchto činností jako stát zdroje. Časový test nemusí být vždy šestiměsíční a může být v rámci jednotlivé bilaterální smlouvy sjednán jinak.¹⁵⁷ Modelová smlouva OSN navíc výslovně stanoví, že se do časového testu započítává také dozor spojený se stavebními činnostmi na staveništi či obdobných projektech.

2.3.2 Službová stálá provozovna

Dalším specifikem Modelové smlouvy OSN je to, že v čl. 5 odst. 3 písm. b) explicitně zakotvuje institut službové stálé provozovny. Dle Modelové smlouvy pojem stálá provozovna

¹⁵² Smlouva mezi Českou republikou a Botswanskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 26.11.2020 zveřejněná pod 49/2020 Sb.m.s.

¹⁵³ Smlouvy mezi Českou republikou a Etiopskou federativní demokratickou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 30.5.2008 zveřejněná pod 54/2008 Sb.m.s.

¹⁵⁴ Smlouvy mezi Českou republikou a Ghanskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a ze zisků ze zřízení majetku a Protokolu k ní ze dne 11.8.2020 zveřejněná pod 38/2020 Sb.m.s.

¹⁵⁵ OSN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011*. New York: United Nations, 2012. 483 str. ISBN 978-92-1-159102-6.

¹⁵⁶ OSN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*. New York: United Nations, 2017. 804 str. ISBN 9789211591132.

¹⁵⁷ Viz např. bilaterální smlouva mezi Českou republikou a Ghanou, ve které je zakotven devítiměsíční časový test.

rovněž zahrnuje poskytování služeb podnikem státu rezidence prostřednictvím zaměstnanců či jiných pracovníků, pokud takovéto činnosti trvají na území státu zdroje po jedno nebo více období přesahující v úhrnu 183 dnů¹⁵⁸ v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období.

Dodatečným požadavkem Modelové smlouvy je také to, že tyto služby by měly být poskytované v souvislosti s jedním konkrétním projektem či projektem s ním souvisejícím. Česká republika nicméně ve svých bilaterálních smlouvách s Botswanou, Etiopií nebo Ghanou vypustila požadavek splnění této podmínky.

Modelová smlouva jmenovitě mezi poskytování služeb řadí poskytování manažerských a poradenských služeb. Tyto služby jsou jmenované proto, že bývají často poskytované společnostmi z vyspělých zemí na území rozvojových zemí jakožto států zdroje. Službovou stálou provozovnou se tak zajišťuje, že rozvojové země budou mít spravedlivý podíl na zdaňování zisků z těchto služeb, pokud společnost ze státu rezidence vykonává svoji podnikatelskou činnost na území rozvojové země po určité významné časové období.

2.3.3 Činnosti přípravného a pomocného charakteru

Odlišnosti lze nalézt i ve výlukách z definice stálé provozovny v čl. 5 odst. 4 písm. a) a b), kdy Modelová smlouva OSN neřadí do těchto výluk zařízení, které se využívá za účelem „dodání“ zboží patřícího podniku nebo zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje za účelem „dodání“. Lze tedy přepokládat, že skladiště v rozvojových zemích sloužící k dodání zboží zahraničního podniku budou považována za stálou provozovnu podniku v tomto státě. Toto specifikum nicméně nemusí být vždy reflektováno v každé bilaterální smlouvě, viz např. bilaterální smlouvu uzavřenou s Etiopií, která zahrnuje „dodání“ zboží do výluky z institutu stálé provozovny.

2.3.4 Závislý zástupce

Dále ustanovení čl. 5 odst. 5 písm. b) Modelové smlouvy OSN rozšiřuje definici závislého zástupce v Modelové smlouvě OECD. Dle tohoto ustanovení ve verzi Modelové smlouvy OSN z roku 2014 je závislou osobou i osoba, která sice nemá oprávnění jménem podniku uzavírat smlouvy,¹⁵⁹ ale obvykle udržuje ve státě zdroje zásobu zboží, ze které pravidelně dodává zboží jménem podniku. Dle Komentáře se touto cestou má zabránit tomu, aby se fakticky závislí

¹⁵⁸ Bilaterální smlouvy uzavřené mezi Českou republikou a Botswanou, Etiopií nebo Ghanou užívají šestiměsíční časový test.

¹⁵⁹ Popř. dle Modelové smlouvy OSN z roku 2017 – osoba, která neuzavírá smlouvy na účet podniku nebo nemá podstatnou roli při uzavírání těchto smluv (viz výše definice závislého zástupce podle Modelové smlouvy OECD).

zástupci nesnažili vyhnout tomuto statusu tím, že budou jednat vlastním jménem a na vlastní účet.¹⁶⁰

2.3.5 Pojišťovací činnost

Specifikem Modelové smlouvy OSN je také skutečnost, že v čl. 5 odst. 6 zakotvuje stálou provozovnu z titulu pojišťovací činnosti. Ustanovení tohoto článku stanoví, že „[b]ez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že, nejde-li o výkon zajišťovací činnosti, pojišťovna jednoho smluvního státu má stálou provozovnu v druhém smluvním státě, pokud vybírá pojistné na území tohoto druhého státu nebo pojišťuje rizika, které se tam nacházejí, prostřednictvím osoby jiné než nezávislý zástupce, na kterého se vztahuje odstavec 7“.

Důvodem pro zavedení tohoto ustanovení je fakt, že pojišťovací zástupci či zprostředkovatelé nemusí mít vždy oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku (např. když zástupce vybírá pojistné), a tudíž nemůže vzniknout stálá provozovna z titulu závislé činnosti.¹⁶¹ Pokud navíc pojišťovna nemá ve státě zdroje „trvalé místo k výkonu činnosti“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 Modelových smluv, pak příjmy z podnikatelské činnosti na území státu zdroje nemusí být vůbec zdaněny tímto státem.

Je nicméně vždy nutné zkoumat potencionální nezávislost zástupce. Pokud bude tedy takovýto zástupce či zprostředkovatel nezávislý ve smyslu čl. 5 odst. 7 Modelové smlouvy OSN¹⁶², pak dle tohoto ustanovení nevznikne stálá provozovna. Jednotlivé státy si ale mohou sjednat ve svých bilaterálních smlouvách odlišnou úpravu a rozšířit aplikační rozsah ustanovení čl. 5 odst. 6 i na tyto nezávislé zástupce.¹⁶³

¹⁶⁰ OSN (2017), op. cit., pozn. 156, str. 194, bod. 25.

¹⁶¹ Ibid, str. 196, bod. 28.

¹⁶² Ustanovení korespondující s čl. 5 odst. 6 Modelové smlouvy OECD.

¹⁶³ OSN (2017), op. cit., pozn. 156, str. 196, bod. 29.

3 Stálá provozovna ve vnitrostátních předpisech

Úvodem třetí kapitoly bude stručně popsán vztah mezi jednotlivými definicemi stálé provozovny, které lze nalézt v mezinárodních a vnitrostátních právních instrumentech, a bude poskytnuta odpověď na otázku – jakou definici stálé provozovny lze v konkrétním případě aplikovat. Následující oddíly budou věnovány institutu stálé provozovny ve vnitrostátních předpisech a bude provedena podrobnější analýza specifik a odlišností vnitrostátní definice stálé provozovny oproti jejímu znění v Modelové smlouvě OECD. Na závěr této kapitoly bude komparován institut stálé provozovny s institutem provozovny ve smyslu Zákona o DPH.

3.1 Vztah mezi stálými provozovnami v bilaterálních smlouvách, Modelových smlouvách a vnitrostátních předpisech

Jak již bylo výše několikrát řečeno, smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají podle čl. 10 Ústavy, popř. starého znění ustanovení § 37 Zákona o daních z příjmů aplikační přednost před vnitrostátními právními předpisy. Z tohoto důvodu by definice uvedená v bilaterálních smlouvách měla mít vždy přednost před její vnitrostátní definicí.

Otázka vyvstává v situacích, kdy definice stálé provozovny v bilaterálních smlouvách je užší než definice stálé provozovny ve vnitrostátním předpise – lze tedy užít subsidiárně významově širší vnitrostátní definici stálé provozovny. K této otázce se vyjádřil např. Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku¹⁶⁴, podle něhož „[v]hledem k tomu, že smlouva má svoji vlastní definici pojmu stálé provozovny, nemůže správní orgán vycházet z definice uvedené v § 22 odst. 2 ZDP, a to ani podpůrně, neboť kritéria pro kvalifikování určité činnosti jako stálé provozovny obě normy stanoví naprosto odlišně. Vycházení z definice § 22 odst. 2 ZD je tedy v rozporu s § 37 ZDP, tudíž takovýto přístup je nezákonný“. Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že při aplikaci významově užší definice stálé provozovny z bilaterálních smluv nelze ani subsidiárně aplikovat definici stálé provozovny ve vnitrostátním předpisu. Toto mimo jiné potvrzuje již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 Afs 66/2010-189, podle něhož vnitrostátní definice službové stálé provozovny nemůže být subsidiárně aplikována v případech, kdy aplikovaná bilaterální smlouva neobsahuje definici službové stálé provozovny.

Vnitrostátní definice institutu stálé provozovny pak logicky může být aplikovaná pouze v situacích, kdy neexistuje bilaterální smlouva o zamezení, která by měla aplikační přednost

¹⁶⁴ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23.9.1997, sp. zn. 30 Ca 41/95.

před vnitrostátním předpisem, tzn. stálá provozovna podle vnitrostátního předpisu může vzniknout pouze u daňových rezidentů států, s nimiž Česká republika nemá uzavřenou platnou a účinnou bilaterální smlouvu.¹⁶⁵

Ve vztahu k definici stálé provozovny v Modelových smlouvách je vhodné znovu zopakovat, že Modelové smlouvy OECD a OSN nejsou právně závazné prameny práva v České republice, a tudíž orgány finanční správy či soudy nemohou přímo aplikovat ustanovení obsažená v těchto smlouvách, včetně ustanovení čl. 5 týkající se institutu stálé provozovny. Jejich význam společně s Komentářem je spíše podpůrný ve sporných případech, kdy rozhodující orgány hledají vodítka pro výklad konkrétních bilaterálních smluv, jejichž podkladem byly právě tyto Modelové smlouvy (viz 2.2 výše). Otázka se ale nabízí, zda tyto podpůrné instrumenty lze užít i při výkladu ustanovení týkajících se stálé provozovny obsažených v Zákoně o daních z příjmů. Osobně se domnívám, že Modelové smlouvy s Komentářem bude možné užít jako podpůrné interpretační prostředky i v těchto případech za podmínky, že znění textu konkrétních ustanovení Modelových smluv a Zákona o daních z příjmů nebudou zásadně odlišná. Tímto způsobem by se dle mého názoru dosáhlo jisté konzistentnosti v rozhodování o sporných otázkách týkajících se tohoto institutu nehledě na to, zda by se jednalo o daňového nerezidenta státu, se kterým Česká republika má či nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

3.2 Zákon o daních z příjmů

Institut stálé provozovny ve vnitrostátních předpisech je primárně a převážně zakotven v Zákoně o daních z příjmů. V tomto zákoně lze rozlišit následující typy stálých provozoven.

3.2.1 Místo k výkonu činnosti – kamenná stálá provozovna

Ustanovení § 22 odst. 2 Zákona o daních z příjmů v jeho první větě definuje stálou provozovnu jako „*místo k výkonu činnosti [daňových nerezidentů] na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště*“.

Stejně jako v případě čl. 5 odst. 1 Modelových smluv je stálá provozovna podle Zákona o daních z příjmů „*místo k výkonu činnosti*“. Lze si povšimnout, že Zákon o daních z příjmů na rozdíl od bilaterálních smluv a Modelových smluv neobsahuje požadavek trvalosti. Absence tohoto výslovného požadavku nicméně nebude znamenat, že stálé provozovny podle Zákona o daních z příjmů nebudou muset splnit tento požadavek trvalosti, což explicitně potvrzuje

¹⁶⁵ Srov. také Metodický pokyn GŘ, str. 4, bod 1.2.

mimo jiné i Pokyn GFŘ D-22¹⁶⁶. Ke vzniku tohoto typu stálé provozovny je tedy potřeba stejně jako v případě Modelových a bilaterálních smluv splnit požadavky (i) existence místa k výkonu činnosti; (ii) trvalosti a (iii) výkonu činnosti (podrobnější výklad k jednotlivým požadavkům lze nalézt výše v 2.2.1).

Ustanovení § 22 odst. 2 Zákona o daních z příjmů rovněž obsahuje demonstrativní výčet objektů, které tvoří stálou provozovnu. Oproti výčtu v Modelových smlouvách je výčet v Zákoně o daních z příjmů chudší, jelikož neobsahuje pobočku, místo vedení či továrnu (srov. 2.2.2 výše). Na druhou stranu Zákon o daních z příjmů do svého výčtu řadí navíc „*místo prodeje (odbytiště)*“. Pokyn GFŘ D-22 tento pojem konkretizuje, když uvádí, že za stálou provozovnu – místo prodeje (odbytiště) – se nepovažuje prodej zboží v rámci veletrhu, prodejní výstavy nebo obdobné jednorázové akce.¹⁶⁷ Z tohoto lze nepřímo dovodit, že i tyto demonstrativně vyčtené objekty v Zákoně o daních z příjmů jako např. odbytiště musí splnit požadavek trvalosti pro vznik stálé provozovny.

3.2.2 Staveniště a místo provádění stavebně montážních projektů

Věta druhá ustanovení § 22 odst. 2 Zákona o daních z příjmů dále uvádí, že „[s]taveniště, místo provádění stavebně montážních projektů [...] se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích“.

Na první pohled lze si všimnout, že Zákon o daních z příjmů stanovuje kratší časový test než v Modelové smlouvě OECD, resp. stejný časový test jako Modelová smlouva OSN. Takto stanovená lhůta časového testu je tedy ve prospěch států zdroje, tj. zahraničních států, se kterými nemá Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, jelikož se zde stanovuje nižší hraniční hodnota pro vznik stálé provozovny.

Druhým specifikem je, že definice tohoto typu stálé provozovny v Zákoně o daních z příjmů je užší než ta v Modelové smlouvě OECD, jelikož se do její definice nezahrnují instalační projekty či dozor. V novějších bilaterálních smlouvách¹⁶⁸ nebo Modelové smlouvě OSN se lze setkat s výslovným zahrnutím dozorčích činností do definice tohoto typu stálé provozovny. Může tedy vyvstat otázka, jestli instalační projekty a dozor související se stavebními činnostmi lze zahrnout do této definice stálé provozovny i přes absenci těchto

¹⁶⁶ Viz Pokyn GFŘ D-22, výklad k § 22, str. 23, bod 8.

¹⁶⁷ Ibid, výklad k § 22, str. 24, bod 10.

¹⁶⁸ Viz např. bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Korejskou republikou (2019) nebo Kyrgyzskou republikou (2020).

pojmu v ní. Dle mého názoru je odpověď na tuto otázku z praktického hlediska zcela bezvýznamná – pokud tyto činnosti nebude možné zahrnout do pojmu „*stanoviště a místo provádění stavebně montážních činností*“, pak tyto činnosti budou za stejných podmínek způsobilé zavdat vzniku službové stálé provozovny podle stejného ustanovení Zákona o daních z příjmů (viz níže).

3.2.3 Službová stálá provozovna

Zákon o daních z příjmů oproti Modelové smlouvě OECD výslovně ve svém textu upravuje institut službové stálé provozovny. Obdobně jako u stavenišť a místa provádění stavebně montážních projektů je službová stálá provozovna zakotvena ve větě druhé § 22 odst. 2 Zákona o daních z příjmů, podle něhož službová stálá provozovna vzniká, pokud „*poskytování činností a služeb uvedených v odstavci 1 písm. c) a f) bod 1 poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích*“.

Mezi takto relevantní „*činnosti a služby*“ se tak budou řadit podle § 22 odst. 1 písm. c) Zákona o daních z příjmů (i) služby s výjimkou provádění stavebních montážních projektů a (ii) obchodní, technické či jiné poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a jiné obdobné činnosti. Podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 Zákona o daních z příjmů pak do těchto činností a služeb bude nutné zahrnout také nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky.

Podrobnější výklad ke konceptu a problematice službové stálé provozovny lze nalézt v oddílu 2.2.4 výše.

3.2.4 Závislý zástupce

Koncept závislého zástupce srovnatelný se závislým zástupcem ve smyslu čl. 5 odst. 5 Modelových smluv lze nalézt rovněž v ustanovení § 22 odst. 2 větě třetí Zákona o daních z příjmů, který uvádí: „*Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení [daňového nerezidenta] a 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*“.

Toto ustanovení tak koresponduje s textem ustanovení čl. 5 odst. 5 Modelových smluv ve znění z roku 2014 (viz podrobnější výklad k závislému zástupci v 2.2.5 výše).

3.2.5 Stálá provozovna z titulu účasti společníků

Specifikem vnitrostátního Zákona o daních z příjmů je výslovné zakotvení stálé provozovny vzniklé z titulu účasti daňových nerezidentů jako společníků osobních společností nebo společností podle § 22 odst. 3 Zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení příjem společníka veřejné obchodní společnosti¹⁶⁹, komplementáře komanditní společnosti¹⁷⁰ nebo společníka společnosti¹⁷¹ plynoucí z jejich účasti a z úvěrového finančního nástroje poskytnutého této obchodní korporaci či společnosti (např. úroky) se považuje za příjem dosahovaný prostřednictvím stálé provozovny. Rovněž podle § 37a odst. 3 Zákona o daních z příjmů se sem budou řadit obdobné příjmy člena evropského hospodářského zájmového sdružení¹⁷².

Dle Bartošové obecně nebude rozhodující, zda účast zahraničního společníka je aktivní, kdy se společník podílí na podnikatelské činnosti na území České republiky, či pasivní, kdy přidaná hodnota společníka je ve formě kapitálu či know-how. Upozorňuje nicméně, že v případě nadměrné pasivity je třeba uvažovat, zda společník v těchto situacích není materiálně spíše poskytovatel úvěru, licence či pronajímatel materiálního vybavení, přičemž takovéto případy by bylo nutné řešit individuálně se správcem daně.¹⁷³

3.3 Zákon o silniční dani

V českém právním řádu je možné zmínku o stálé provozovně nalézt ještě v Zákoně o silniční dani v ustanovení § 4 odst. 4, který stanoví, že „[s]tálá provozovna podle právních předpisů upravujících daně z příjmů osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí se považuje za organizační složku podle odstavce 2 písm. c)“. Lze předpokládat, že „právními předpisy upravující daně z příjmů“ se rozumí jak Zákon o daních z příjmů, tak jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího uzavřené Českou republikou. Pokud tedy daňovému nerezidentovi vznikne stálá provozovna podle jakéhokoliv ze zmíněných předpisů, pak je tato stálá provozovna považována za organizační složku, a tudíž bude poplatníkem silniční daně podle § 4 odst. 2 písm. c) Zákona o silniční dani.

¹⁶⁹ § 95 a násl. ZOK.

¹⁷⁰ § 118 a násl. ZOK.

¹⁷¹ § 2716 a násl. OZ.

¹⁷² Viz zákon č. 360/2004 Sb., o Evropském hospodářském zájmovém sdružení (EHZS).

¹⁷³ SOJKA, Vlastimil a kol., op. cit., pozn. 1, str. 99.

3.4 Stálá provozovna vs. provozovna ve smyslu Zákona o DPH

Už v úvodu první kapitoly bylo řečeno, že je nutné důsledně odlišovat institut „stálé provozovny“, který je relevantní z hlediska příjmových daní, od institutu „provozovny“ ve smyslu podle Zákona o DPH, který slouží k určení místa plnění pro odvod daně z přidané hodnoty na území České republiky.

Jisté zmatení může vyvolat definice „provozovny“ v oblasti daně z přidané hodnoty v české verzi Směrnice o DPH, ve které je definována jako „stálá provozovna“. V anglickém originálním znění je nicméně tento institut označen jako *fixed establishment*, což ho umožňuje odlišit od *permanent establishment* pro účely daní z příjmů. Tato směrnice je implementována v Zákoně o DPH.

Zákon o DPH ve svém textu rozlišuje aktivní provozovnu podle § 4 odst. 1 písm. j), jenž stanoví, že provozovnou se rozumí „organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje“, a pasivní provozovnu v ustanovení § 9 odst. 1, dle kterého za provozovnu se považuje „organizační složka této osoby povinné k dani, která může přijímat a využívat služby, které jsou poskytovány pro potřebu této provozovny, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje“. Rozdílem mezi těmito druhy provozoven je pouze to, že aktivní provozovna může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služeb, zatímco pasivní provozovna může přijímat a využívat služby.

Společnými rysy je tedy požadavek existence organizační složky osoby povinné k dani, která je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje. Jelikož právní úprava daně z přidané hodnoty je harmonizovaná v rámci Směrnice o DPH, Soudní dvůr Evropské Unie (SDEU) jako orgán příslušný k interpretaci tohoto předpisu kontinuálně konkretizuje charakteristické znaky provozovny a řeší sporné otázky výkladu ve svých rozhodnutích.¹⁷⁴ SDEU ve věci *Gunter Berkholz*¹⁷⁵ vyslovil požadavek permanentní přítomnosti jak materiálního, tak personálního vybavení nutného pro zajištění daných plnění. Ve věci *ARO Lease*¹⁷⁶ SDEU dále rozhodl, že provozovna musí disponovat dostatečnou úrovní stability

¹⁷⁴ ČERNÁ, Petra; TOMAN, Petr a ZŮNOVÁ Milena. 64/08.06.05 - *Problematika provozovny ve smyslu par. 4 (1) z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10 (6) c) zákona o DPH* [online]. Ministerstvo Financí, 2005. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dph/2005/64-08-06-05-1989?>.

¹⁷⁵ Rozsudek SDEU ze dne 4.7.1985 ve věci C-168/84 – *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*.

¹⁷⁶ Rozsudek SDEU ze dne 17.7.1997 ve věci C-190/95 – *ARO Lease v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*.

a nezávislosti při poskytování služeb nebo například v nedávném rozsudku *Dong Yang Electronics*¹⁷⁷ soud rozhodl, že existence dceřiné společnosti automaticky nezakládá provozovnu pro účely daně z přidané hodnoty.

Z výše uvedeného vyplývá, že stálá provozovna a provozovna jsou dva nezávisle na sobě existující instituty. Tyto instituty mohou existovat současně, nicméně nebude neobvyklé, že jeden institut vznikne a druhý ne.

Mohou tedy nastat situace, kdy na území České republiky nebude existovat provozovna pro účely daně z přidané hodnoty, ale vznikne stálá provozovna, např. v případě, kdy poradce zahraniční společnosti poskytuje po delší dobu své služby v prostorách klienta na území České republiky. Provozovna zde nemusí vzniknout, jelikož prostory klienta nebudou splňovat požadavek dostatečné úrovně stability pro její vznik, nicméně činnost zahraničního poradce může zavdat vzniku službové stálé provozovny, pokud budou splněny podmínky dle Zákona o daních z příjmů či bilaterálních smluv.¹⁷⁸

Rovněž může nastat opačná situace, kdy bude existovat provozovna, ale nevznikne stálá provozovna. Lze si představit případy, kdy se pravidelně přemísťuje zboží z jiného členského státu do tuzemska, kdy takováto skladovací činnost bude potenciálně přípravného či pomocného charakteru ve smyslu § 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD, a tudíž nezavdá vzniku stálé provozovny. Přemísťování zboží nicméně bude dle Zákona o DPH považováno za dodání zboží a bude moci zapříčinit vznik provozovny za podmínky splnění výše zmíněných požadavků.

¹⁷⁷ Rozsudek SDEU ze dne 7.5.2020 ve věci C-547/18 – *Dong Yang Electronics Sp. z o.o. v Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*.

¹⁷⁸ ČERNÁ, Petra; TOMAN, Petr a ZŮNOVÁ Milena, op. cit., pozn. 174.

4 Institut stálé provozovny v době digitální

Poslední kapitola této diplomové práce se zaměří na problematické aspekty institutu stálé provozovny v kontextu současné doby, kdy informační a komunikační technologie změnily fungování celé společnosti v posledních deseti letech. Budou demonstrovány názory soudců, expertů či akademiků jednotlivých států, dle kterých požadavek fyzické přítomnosti daňových nerezidentů ve státě zdroje je již v dnešní společnosti irelevantní, a budou zmíněny některé návrhy expertů na to, jak by měl být institut stálé provozovny „rekonstruován“, aby řádně plnil svůj účel v dnešní společnosti.

4.1 Vzestup informačních a komunikačních technologií a problémy s tím spojené

Před 30 lety by si pravděpodobně nikdo neřekl, že pár kliknutími na mobilním zařízení kontaktuje své přátele na druhém konci světa, najde jakoukoli informace v průběhu několika sekund nebo si pronajme koloběžku či auto na to, aby dojel z jednoho konce města do druhého. To je jenom názorný příklad několika věcí, které jsou v současnosti možné díky exponenciálnímu rozvoji internetu a informačních a komunikačních technologií, jenž proběhl v průběhu posledního půl století.

Problémem nicméně je, že tento rapidní vývoj není plně reflektován v daňové politice a daňové legislativě jednotlivých států, kdy změny pevně zakořeněných institutů a tradic v daňových systémech těchto států mohou trvat i několik let a vyžadují konsensus, kterého v mnoha případech není lehké dosáhnout. Společnosti, které mají své podnikání založené na digitálních obchodních modelech (např. Spotify, Netflix či Facebook), mohou dnes operovat takřka kdekoliv na světě, kde existuje internetové připojení, aniž by zde musely být skutečně fyzicky přítomni, a tudíž se na ně nemusí v mnoha případech vztahovat daňověprávní předpisy těchto států, např. nemusí vzniknout stálá provozovna, jelikož tyto společnosti nebudou mít ve státě zdroje místo k výkonu činnosti (*place of business*). Důsledkem je pak mimo jiné to, že tyto digitální obchodní modely v těchto státech jsou zdaňovány menší průměrnou efektivní daňovou sazbou než společnosti s tradičními obchodními modely. Odhaduje se, že tradiční obchodní modely jsou zdaňovány průměrnou efektivní daňovou sazbou cca 20,9 až 23,2 %, zatímco digitální obchodní modely sazbou cca 8,5 až 10,1 %.¹⁷⁹

¹⁷⁹ European Commission. *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*. [online] Brusel: Evropská komise, 2017. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf str. 6.

Některé státy jako Francie nebo i Česká republika¹⁸⁰ se pokusily adresovat tento problém přijetím vnitrostátních opatření ve formě **digitální daních**, jejichž účelem má být odstranění této daňové nespravedlnosti. Někteří autoři nicméně upozorňují na problémy spojené s přijetím těchto unilaterálních opatření. Gerringer například upozorňuje, že takto přijaté vnitrostátní předpisy mohou být diskriminační a v rozporu s pravidly o poskytování nepovolených veřejných podpor podle Smlouvy o fungování Evropské unie, jelikož tyto daně jsou nastaveny tak, že jsou cíleny zejména na zahraniční společnosti.¹⁸¹ Diskriminační rovněž může také být skutečnost, že digitální daně mají dopad pouze na velké digitální společnosti¹⁸² nebo pouze na určité segmenty digitálního světa¹⁸³, zatímco menší digitální společnosti či jiné typy digitálních služeb jsou touto daní nedotčeny. Jelikož většina z potenciálně dotčených digitálních společností jsou americké společnosti, vyvolalo přijetí těchto opatření nevole ze strany Spojených států amerických. Příkladem mohou být medializované projevy bývalého prezidenta Donalda Trumpa, který vyhrožoval tím, že uvalí cla na francouzské produkty, pokud Francie bude aplikovat a vybírat tuto daň. Tyto cla by pak mohly mít nepříznivý vliv na společnosti operující v odvětvích, na jejichž produkty byly uvaleny tyto cla. V neposlední řadě autoři jako Vít Jedlička a Pavel Jedlička upozornili na možné negativní důsledky této daně v tom, že společnosti, na které bude tato daň dopadat, přenesou své náklady ze své daňové povinnosti na konečné uživatele či spotřebitele.¹⁸⁴ Z těchto důvodů se mnoho odborníků tudíž domnívá, že adresování tohoto problému by mělo probíhat na mezinárodní úrovni, nikoliv na úrovni jednotlivých států.

OECD se ve vztahu k e-commerce snažila tento problém vyřešit přijetím konceptu **serverové stálé provozovny** ve svém Komentáři, dle kterého zahraničním společnostem může ve státě zdroje vzniknout stálá provozovna, pokud server, na němž jsou umístěny webové stránky společnosti, se nachází v tomto státě.¹⁸⁵ Komentář k Modelové smlouvě OECD jasně

¹⁸⁰ Projednávání návrhu zákona o dani z digitálních služeb je v současnosti (ke dni 21.2.2020) přerušeno ve 2. čtení v Poslanecké sněmovně.

¹⁸¹ GERINGER, Stefanie. National digital taxes – Lessons from Europe. In: *South African Journal of Accounting Research*, 2020, str. 1-19. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/10291954.2020.1727083>, str. 9.

¹⁸² Tržby z digitálních služeb osob musí obvykle dosáhnout určité hodnoty k tomu, aby byla tato osoba zdaněna digitální daní, např. u rakouské digitální daně je nutné, aby za příslušné účetní období celková výše celosvětových příjmů převyšovala 750 milionů euro a celková výše příjmů v Rakousku převyšovala 25 milionů eur.

¹⁸³ Britská verze digitální daně ze služeb dopadá zejména na společnosti, jejichž obchodní model zahrnuje provozování (i) sociálních platforem; (ii) webových vyhledávačů nebo (iii) online tržišť.

¹⁸⁴ JEDLIČKA, Vít a JEDLIČKA, Pavel. New Trends in Sectoral Taxation – Digital Taxes. In: *Hradec Economic Days*. str. 1-8. Dostupné z:

https://digilib.uhk.cz/bitstream/handle/20.500.12603/233/Jedlička_Jedlička.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

¹⁸⁵ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 152, bod 123.

uvádí, že pouze hmotná zařízení mohou zavdat vzniku stálé provozovny, a tudíž webové stránky jakožto kombinace softwaru a elektronických dat nemohou samy o sobě založit stálou provozovnu, jelikož nebude splněný požadavek „trvalého místa k výkonu činnosti“.¹⁸⁶ Rovněž webové stránky nemohou být považovány za závislého zástupce podniku, jelikož nejsou osobou ve smyslu Modelové smlouvy OECD.¹⁸⁷

Na druhou stranu server jako hmotný objekt může naplnit podmínky stanovené v čl. 5 Modelové smlouvy OECD. Gianni definuje server jako programovatelné zařízení, který reaguje na konkrétní řadu pokynů, tj. software, a tyto pokyny provádí.¹⁸⁸ K tomu, aby server byl považovaný za stálou provozovnu je nutné splnění následujících podmínek: (i) server musí být umístěn v určité lokaci po určitou dobu; (ii) server musí být k dispozici¹⁸⁹ daňovému nerezidentovi, který vykonává své podnikatelské aktivity ve státě zdroje prostřednictvím webové stránky a (iii) činnosti vykonávané serverem nesmí být přípravného či pomocného charakteru.¹⁹⁰

I přesto, že serverová stálá provozovna umožňuje aplikovat tento institut v prostředí digitálního světa, někteří experti a akademici tento koncept kritizují. Cockfield primárně namítá, že servery jsou dostatečně mobilní a mohou být umístěny kdekoliv na světě nebo ve více jurisdikcích, což otevírá dveře agresivnímu daňovému plánování a přesouvání zisků do zemí s nízkým či nulovým zdaněním.¹⁹¹ V mnoha takových jurisdikcích navíc mohou vyvstat problémy s monitorováním a vymáháním takovýchto daňových povinností.¹⁹² Gianni dále argumentuje, že server teoreticky nemůže být stálou provozovnou, jelikož je to automatizované zařízení a jeho činnosti představují pouze malou část na souhrnných činnostech podniku, a tudíž činnosti serveru jsou ve své podstatě přípravného či pomocného charakteru.¹⁹³ Dalším praktickým problémem může být také skutečnost, že servery nemusí být vždy zahraniční společnosti k dispozici, zejména v situacích, kdy tyto společnosti využívají služby poskytovatelů webhostingu.¹⁹⁴ V těchto případech servery nejsou ve vlastnictví zahraničních

¹⁸⁶ Ibid, str. 152, bod 123 a 124.

¹⁸⁷ Ibid, str. 154, bod 131. Srov. také čl. 3 a čl. 5 odst. 5 Modelové smlouvy OECD.

¹⁸⁸ GIANNI, Monica, op. cit., pozn. 52, str. 11.

¹⁸⁹ Daňový nerezident musí mít k serveru vlastnické právo či užívací právo na základě nájemní smlouvy.

¹⁹⁰ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 152, bod 123.

¹⁹¹ COCKFIELD, Arthur. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. In: *Tulane Law Review Volume 74*. str. 133-217. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/228128799_Balancing_National_Interests_in_the_Taxation_of_Electronic_Commerce_Business_Profits, str. 186.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ GIANNI, Monica, op. cit., pozn. 52, str. 34.

¹⁹⁴ OECD (2017), op. cit., pozn. 4, str. 154, bod 131.

společností, ale místo toho si najímají prostory pro webové stránky na serverech, které jsou vlastněny poskytovateli webhostingu – zahraničním společností tudíž nemůže vzniknout serverová stálá provozovna.

4.2 Opouštění požadavku fyzické přítomnosti ve státě zdroje

Jelikož výše uvedené přístupy vykazují nedostatky jako prostředek pro spravedlivé zdanění v digitálním světě, nemalá skupina právníků navrhuje podstatné změny v tradiční definici stálé provozovny a opuštění požadavku fyzické přítomnosti daňového rezidenta ve státě zdroje. Tato idea je reflektována v názorech mnoha soudců vyjádřených v rozhodnutích národních soudů od konce dvacátého století až dodnes.

Příkladem může být rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států amerických (*Supreme Court of the United States*) ve věci *Quill Corp*¹⁹⁵, ve kterém soud rozhodl, že státy nesmí vybírat jakoukoliv daň z obratu z maloobchodních nákupů uskutečňovaných přes internet, pokud prodávající nejsou v těchto státech fyzicky přítomní. I přes toto rozhodnutí ve prospěch požadavku fyzické přítomnosti soudce Byron White ve svém disentaním stanovisku uvedl, že „v dnešní ekonomice fyzická přítomnost má velmi málo společného s transakcí, kterou konkrétní stát chce zdanit“¹⁹⁶. Je nutné poznamenat, že výrok tohoto soudce byl vysloven před skoro třiceti lety, kdy masivní rozvoj informačních a telekomunikačních technologií byl na samotném počátku. Závěry v rozhodnutí ve věci *Quill Corp* byly nicméně překonány v roce 2018 rozsudkem ve věci *South Dakota v Wayfair, Inc.*¹⁹⁷, ve kterém soud označil požadavek fyzické přítomnosti jako nesprávný, jelikož umožňoval mezistátním společnostem vyhýbat se placení daní ve státech zdroje, čímž docházelo ke značným ztrátám ve veřejných rozpočtech těchto států.

Podobné názory lze najít i v judikatuře indických soudů, kdy Vrchní soud v Madrasu (*High Court of Judicature in Madras*) v rozhodnutí *Verizon Communications Singapore Ltd*¹⁹⁸ vyslovil obdobný názor, že požadavek fyzické přítomnosti společnosti je dnes již nevýznamný.

¹⁹⁵ Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických ze dne 26.5.1992 ve věci *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

¹⁹⁶ Disentaní stanovisko soudce Byrona White: „Perhaps long ago a seller's "physical presence" was a sufficient part of a trade to condition imposition of a tax on such presence. But in today's economy, physical presence frequently has very little to do with a transaction a State might seek to tax. Wire transfers of money involving billions of dollars occur every day; purchasers place orders with sellers by fax, phone, and computer linkup; sellers ship goods by air, road, and sea through sundry delivery services without leaving their place of business. It is certainly true that the days of the door-to-door salesperson are not gone.“

¹⁹⁷ Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických ze dne 21.6.2018 ve věci *South Dakota v Wayfair, Inc.*, 585 U.S. ____ (2018).

¹⁹⁸ Rozhodnutí indického Vrchního soudu v Madras ze dne 7.11.2013 ve věci *Verizon Communications Singapore Pte Ltd. v The Income Tax Officer* (2013) [TS-577-HC-2013(MAD)].

Ve věci *ABB FZ LCC*¹⁹⁹ dokonce indický Odvolací tribunál rozhodl, že společnost se sídlem ve Spojených arabských emirátech měla v Indii stálou provozovnu z titulu poskytování služeb i přesto, že tato společnost nenaplnila požadavek fyzické přítomnosti na území Indie. Podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Spojenými arabskými emiráty a Indií službová stálá provozovna vznikla, pokud daňový nerezident poskytoval služby na území státu zdroje po dobu devíti měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období. V tomto případě zaměstnanci arabské společnosti byli fyzicky přítomní na území Indie pouze 25 dní, jelikož většina služeb byla poskytována ze zemí mimo Indii distančně prostřednictvím telefonních hovorů nebo internetu. Indický Odvolací tribunál proto zde argumentoval, že v dnešní technologické době, kdy služby mohou být poskytovány různými distančními způsoby prostřednictvím e-mailu, internetu nebo videokonferencí, argument, že zaměstnanci byli pouze 25 dní na území Indie neobstojí, jelikož služby zahraničních společností mohou být poskytovány bez jakékoliv fyzické přítomnosti jejich zaměstnanců.

Tato rozhodnutí a názory vyslovené v nich vedly k mnoha diskusím o tom, zda požadavek fyzické přítomnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje stále reflektuje ekonomickou realitu v současné společnosti – čili zda tento požadavek není již v dnešním světě zastaralý.

4.3 Změna tradičního pojetí stálé provozovny

Již ke konci dvacátého století Hinnekens diskutoval o možnosti vytvoření tzv. virtuální stálé provozovny, která by byla založena na významné ekonomické přítomnosti (*significant economic presence*) daňového nerezidenta ve státě zdroje.²⁰⁰ Podle Hinnekense by se takto snížila prahová hranice pro vznik stálé provozovny a státy zdroje by tak měli právo zdanit příjmy daňových nerezidentů, pokud by ve státě zdroje vykonávali nepřetržité a obchodně významné podnikatelské činnosti (*continuous and commercially significant business activities*).

V aktuálnějších dokumentech, zejména v bodě č. 1 projektu BEPS²⁰¹, se OECD zabývala různými faktory, které by mohly prokázat významnou ekonomickou přítomnost ve státě zdroje, avšak politické dohody v této souvislosti dosaženo nebylo.²⁰² OECD konkrétně představila

¹⁹⁹ Rozhodnutí indického Odvolacího tribunálu ze dne 21.6.2017 ve věci *ABB Industries FZE, Bangalore v Deputy Commissioner of Income Tax* (2017) [(TP) No.1103/Bang/2013 & 304/Bang/2015.].

²⁰⁰ HINNEKENS, Luc. Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century. In: *Intertax, Volume 26, Issue 6/7*. str. 192-200. Dostupné z: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/intrtax0026&div=45&id=&page=>.

²⁰¹ OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. Paříž: OECD Publishing, 2015. 290 str. ISBN 978-92-64-24104-6. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

²⁰² GOEL, Ashish a GOEL, Shilpa. Has the Permanent Establishment Rule Outlived Its Utility in a Digitalized World. In: *NUJS Law Review, vol. 11, no. 1, January-March 2018*. str. 25-48. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3202309. str. 27.

následující faktory zavádající vzniku významné ekonomické přítomnosti – (i) faktor založený na příjmech; (ii) digitální faktor a (iii) faktor založený na uživatelích.

Faktor založený na příjmech představuje základní kvantitativní faktor, který v kombinaci s ostatními faktory, může indikovat existenci významné ekonomické přítomnosti ve státě zdroje. Stálá provozovna daňového nerezidenta by například ve státě zdroje vznikla, pokud by celková výše tržeb z digitálních služeb přijatá ze státu zdroje převýšila určitou hraniční částku. Tento faktor může být považován jako nejjasnější indikátor existence významné ekonomické přítomnosti a z hlediska právní jistoty tento faktor může zajisté omezit náklady daňových nerezidentů na dodržování daňověprávních předpisů.²⁰³ Hranice příjmů by rovněž sloužila jako minimální prahová hodnota zajišťující to, že malé společnosti a transakce nízké hodnoty nezapříčiní vznik stálé provozovny.²⁰⁴ Hongler a Pistone se domnívají, že by prahová hodnota neměla být fixní částka, ale spíše relativní hodnota, jenž by měla být navázána na ekonomické bohatství státu, např. prostřednictvím hrubého domácího produktu.²⁰⁵

Digitální faktory by měly reprezentovat „*schopnost daňových nerezidentů navazovat a udržovat účelnou a dlouhodobou interakci s uživateli či zákazníky v konkrétní zemi prostřednictvím online přítomnosti*“.²⁰⁶ Hongler a Pistone jmenují zejména elektronické aplikace, online tržiště nebo webové stránky jako prostředky pro takovouto interakci.²⁰⁷

Uživatelsky založený faktor by měl reflektovat úroveň participace daňového nerezidenta na ekonomickém životě ve státě zdroje.²⁰⁸ Vznik stálé provozovny by byl podmíněn existencí určitého počtu uživatelů či zákazníků ze státu zdroje, kteří by využívali služeb daňového nerezidenta. Někteří se dokonce domnívají, že mnohem lepším indikátorem by byl celkový čas uživatelů konkrétní online platformy.²⁰⁹ Osobně se ale domnívám, že evidovat každou vteřinu každého uživatele na online platformě by bylo velmi administrativně náročné, ne-li nemožné. Je nutné také poznamenat, že Ashish Goel a Shilpa Goel kritizují tento faktor, jelikož může být jednoduše zkreslen a zmanipulován užíváním falešných robotů či uživatelů, a tudíž navrhuji opuštění tohoto faktoru.²¹⁰

²⁰³ OECD (2015), op. cit., pozn. 201, str. 107, bod 278.

²⁰⁴ GOEL, Ashish a GOEL, Shilpa, op. cit., pozn. 202, str. 44.

²⁰⁵ HONGLER, Peter a PISTONE, Pasquale, op. cit., pozn. 11, str. 25.

²⁰⁶ OECD (2015), op. cit., pozn. 201, str. 109, bod 279.

²⁰⁷ HONGLER, Peter a PISTONE, Pasquale, op. cit., pozn. 11, str. 25.

²⁰⁸ OECD (2015), op. cit., pozn. 201, str. 110, bod 280.

²⁰⁹ HONGLER, Peter a PISTONE, Pasquale, op. cit., pozn. 11, str. 24-25.

²¹⁰ GOEL, Ashish a GOEL, Shilpa, op. cit., pozn. 202, str. 43.

Koncept významné ekonomické přítomnosti nicméně přináší i praktické problémy, zejména v oblasti vymáhání daní. Doernberg a Hinnekens poukazují primárně problém s tím, že daňoví nerezidenti často nebudou mít ve státě zdroje žádný majetek, což bude znamenat, že potenciální dluh z daňové povinnosti bude ve státě zdroje nevymahatelný jeho orgány veřejné moci.²¹¹ Rovněž monitorování obchodních transakcí a aktivit bude velmi administrativně komplikované a náročné, což by se projevilo nejvíce v rozvojových zemích, kde na technologie umožňující takovou monitoraci většinou nejsou dostatečné finanční prostředky.

²¹¹ DOERNBERG, Richard a HINNEKENS, Luc. *Electronic Commerce and International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International. 400 str. ISBN 978-9041110534. str. 341.

Závěr

Primárním cílem této diplomové práce bylo (i) vysvětlit podstatu a účel institutu stálé provozovny; (ii) provést právní analýzu institutu stálé provozovny a jednotlivých jeho komponentů; (iii) provést komparaci odchylek ustanovení týkajících se stálé provozovny zakotvených v různých mezinárodních (Modelová smlouva OECD a OSN) nebo vnitrostátních (Zákon o daních z příjmů) pramenech práva a (iv) odpovědět na otázku, zda tradiční pojetí stálé provozovny stále reflektuje ekonomickou realitu dnešního digitálního světa.

V úvodu a první části této práce jsem osvětlil, že stálá provozovna může být považována za základní určovatel toho, zda stát zdroje má právo zdanit zisky generované na jeho území nedaňovými rezidenty ze států rezidence. Stálá provozovna na území státu zdroje tedy vznikne, pokud je daňový nerezident dostatečně ekonomicky spjatý se státem zdroje. Účelem tohoto institutu je spravedlivě alokovat daňové výnosy mezi stát rezidence a stát zdroje, a tudíž je nutné tento institut důsledně odlišovat od institutu provozovny pro účely Zákona o DPH nebo institutu pobočky, odštěpného závodu či provozovny ve smyslu Živnostenského zákona z oblasti obchodního práva.

Ve druhé části jsem se podrobněji věnoval právní analýze institutu stálé provozovny a jeho jednotlivých komponentů. Tuto analýzu je možné shrnout tak, že institut stálé provozovny lze primárně nalézt zakotvený v ustanovení čl. 5 bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, popř. Modelových smluv OECD nebo OSN. Podle generální klauzule v ustanovení čl. 5 odst. 1 těchto smluv je ke vzniku stálé provozovny nutné, aby daňový nerezident měl ve státě zdroje „trvalé místo k výkonu činnosti“, jehož prostřednictvím je vykonávána jeho činnost. Je tedy nutné, aby byl splněn požadavek (i) existence místa k výkonu činnosti; (ii) trvalosti a (iii) výkonu činnosti. Vedle této „klasické“ stálé provozovny mohou ve státě zdroje existovat (pokud to konkrétní bilaterální smlouva či jiný obdobný daňověprávní předpis umožňuje) i jiné typy stálých provozoven vzniklé z titulu stavebních činností, poskytování služeb (službová stálá provozovna) či z činnosti závislého zástupce. Všechny zmíněné typy stálých provozoven mají společné to, že daňový nerezident musí být ve státě zdroje fyzicky přítomný ať už tím, že bude mít na území tohoto státě např. továrnu či kancelář jako trvalé místo k výkonu činnosti, či pouze prostřednictvím zaměstnance poskytující služby jeho jménem. Modelové smlouvy i bilaterální smlouvy navíc výslovně uvádí situace, kdy stálá provozovna nevzniká, a to např. v důsledku činnosti přípravného a pomocného charakteru nebo činnosti nezávislého zástupce.

Jak již bylo nastíněno v komparativní analýze ve druhé části práce ve vztahu k Modelové smlouvě OSN a ve třetí části práce ve vztahu k Zákonu o daních z příjmů, jednotlivá ustanovení týkající se stálé provozovny v různých právních dokumentech se mohou odlišovat a existovat v mnoho podobách. Je nutné podotknout, že tyto odlišnosti mohou existovat i v rámci jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění – příkladem zajisté může být to, že některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají v sobě zakotvenou službovou stálou provozovnu, zatímco ostatní ne. Tyto odlišnosti jsou dány zejména odlišnými zájmy reflektovanými v různých právních dokumentech, kdy státy rezidence budou mít zájem na tom, aby definice stálé provozovny byla významově co neušší za účelem omezení práva na zdanění zisků, které by případně náleželo státu zdroje při existenci stálé provozovny. Naopak státy zdroje budou usilovat o co nejvíce extenzivní výklad stálé provozovny, který by jim umožnil maximalizovat daňové výnosy vybrané od daňových nerezidentů. Odlišné zájmy států rezidence a států zdroje jsou zajisté reflektovány v Modelových smlouvách OECD a OSN. Modelová smlouva OSN, která slouží jako podklad pro vyjednávání a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi, je tedy koncipovaná na rozdíl od Modelové smlouvy OECD více ve prospěch států zdroje. Toto lze pozorovat např. na kratším časovém testu u stálé provozovny vzniklé z titulu stavebních činností nebo na širším pojetí závislého zástupce v Modelové smlouvě OSN. Je nutné rovněž zmínit, že pojetí stálé provozovny může variovat i v jednotlivých státech v důsledku praxe vnitrostátních orgánů finanční správy, což lze demonstrovat na rozhodnutí Indického odvolacího tribunálu ve věci *ABB FZ LCC*, kde soud značně extenzivně interpretoval definici službové stálé provozovny a rozhodl, že pro její vznik postačí poskytování služeb distančně prostřednictvím komunikačních prostředků.

Poslední čtvrtá část této diplomové práce se zabývala institutem stálé provozovny zasazeným do kontextu současné digitální doby. Již několikrát bylo výše zmíněno, že požadavek fyzické přítomnosti daňového nerezidenta ve státu zdroje v dnešní době ztrácí na svém faktickém významu s ohledem na vývoj informačních a komunikačních technologií. Z tohoto důvodu lze tedy usoudit, že požadavek „*trvalého místa k výkonu činnosti*“ pro vznik stálé provozovny již nereflexuje ekonomickou realitu dnešní doby. Je tedy vhodné uvažovat o renesanci tohoto tradičního pojetí stálé provozovny a vázat její vznik na jiné „digitální“ faktory, které by byly vyhovující dnešním poměrům. Tyto změny by nicméně musely být přijaty na mezinárodní úrovni, a to nejlépe v rámci dohody členských států OECD. Jednání a konferencí iniciující tuto změnu by se tak mohly účastnit i Spojené státy americké, na jejichž území sídlí mnoho významných technologických společností jako je např. Facebook nebo

Netflix, které poskytují přeshraniční služby bez toho, aby byly fyzicky přítomné ve státech zdroje. Tímto krokem by se předešlo politickým konfliktům jako tomu bylo u Spojených států amerických a Francie při zavedení francouzské digitální daně. Změna tradičního konceptu stálé provozovny, který je v mezinárodním daňovém právu zakotven několik desetiletí, by nicméně vyžadovala konsenzus mnoho států, kterého není nikdy lehké dosáhnout a vyžaduje delší časové období. Na závěr je nutno poukázat na problém, že nová koncepce „digitální“ stálé provozovny by zřejmě fungovala pouze ve vyspělých zemích, které by si mohly vyhradit dostatečné množství peněžních prostředků z veřejných rozpočtů na technologie umožňující monitorování obchodních transakcí v digitálním světě.

Seznam použitých zkratek

BEPS	Projekt Eroze daňových základů a přesouvání zisku (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
Metodický pokyn GFŘ	Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny ze dne 17.12.2019, č.j. 79599/19/7100-40113-010370
Modelová smlouva OECD	<i>OECD Model Tax Convention on Income and on Capital</i>
Modelová smlouva OSN	<i>United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries</i>
OZ	Zákon č. 89/2012, občanský zákoník
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>)
Pokyn GFŘ D-22	Pokynu Generálního finančního ředitelství D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6.2.2015, č. j.: 5606/15/7100-10
SDEU	Soudní dvůr Evropské Unie
Směrnice o DPH	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
Ústava	Ústavní zákon č. 1/1993, Ústava České republiky
Vídeňská úmluva	Vídeňská úmluva o smluvním právu ze dne 23.5.1969 zveřejněná vyhláškou Ministerstva zahraničních věcí č. 15/1988 Sb
Vzorová úmluva	<i>Model Convention for the Prevention of Double Taxation (1928)</i>
Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
Zákon o DPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
Zákon o silniční dani	Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
ZOK	Zákon č. 90/2012, o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích)
Živnostenský zákon	Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání

Seznam použitých zdrojů

Seznam literatury

ČERNÁ, Stanislava a kol. *Obchodní právo – podnikatel, podnikání, závazky s účastí podnikatele*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 736 str. ISBN 978-80-7552-333-4

DOERNBERG, Richard a HINNEKENS, Luc. *Electronic Commerce and International Taxation*. The Hague: Kluwer Law International. 400 str. ISBN 978-9041110534

KOBETSKY, Michael. *International taxation of permanent establishments: principles and policy*. New York: Cambridge University Press, 2011. 468 str. Cambridge tax law series. ISBN 978-0521516327

NOVOA, César Garcia. *Basic Issues of Permanent Establishment*. Barcelona: Ediciones Francis Lefebvre, 2018. 80 str. 978-84-17317-26-3

OECD. *Draft Double Tax Convention on Income and Capital 1963*. Paříž: OECD Publishing, 2017. 157 str. ISBN 9789264073241. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264073241-en>

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*. Paříž: OECD Publishing, 2008. 415 str. ISBN 978-92-64-04818-8. Dostupné z: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2008-en

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paříž: OECD Publishing, 2014. 2289 str. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*. Paříž: OECD Publishing, 2015. 290 str. ISBN 978-92-64-24104-6. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*. Paříž: OECD Publishing, 2015. 51 str. ISBN 978-92-64-24122-0. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paříž: OECD Publishing, 2017. 654 str. ISBN 978-92-64-28795-2

OSN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011*. New York: United Nations, 2012. 483 str. ISBN 978-92-1-159102-6.

OSN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update*. New York: United Nations, 2017. 804 str. ISBN 9789211591132

SKAAR, Arvid Aage. *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. Series on international taxation, no. 13. 610 str. ISBN 9065445943

SOJKA, Vlastimil a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 360 str. ISBN 978-80-7552-689-2

Seznam odborných publikací

COCKFIELD, Arthur. Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits. In: *Tulane Law Review Volume 74*. str. 133-217. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/228128799_Balancing_National_Interests_in_the_Taxation_of_Electronic_Commerce_Business_Profits

GERINGER, Stefanie. National digital taxes – Lessons from Europe. In: *South African Journal of Accounting Research*, 2020, str. 1-19. Dostupné z: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/10291954.2020.1727083>

GIANNI, Monica. The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishments. In: *Vanderbilt Journal of Entertainment & Technology Law*. Gainesville: US Law Faculty Publications, 2014. str. 1-37. Dostupné z: <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/608>

GOEL, Ashish a GOEL, Shilpa. Has the Permanent Establishment Rule Outlived Its Utility in a Digitalized World. In: *NUJS Law Review, vol. 11, no. 1, January-March 2018*. str. 25-48. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3202309.

HINNEKENS, Luc. Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century. In: *Intertax, Volume 26, Issue 6/7, 1998*. str. 192-200. Dostupné z: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.kluwer/intrtax0026&div=45&id=&page=>

HONGLER, Peter a PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. In: *WU International Taxation Research Paper Series No. 2015–15*. str. 1-63. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2591829>

JEDLIČKA, Vít a JEDLIČKA, Pavel. New Trends in Sectoral Taxation – Digital Taxes. In: *Hradec Economic Days*. str. 1-8. Dostupné z: https://digilib.uhk.cz/bitstream/handle/20.500.12603/233/Jedlička_Jedlička.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Seznam ostatních zdrojů

ČERNÁ, Petra; TOMAN, Petr a ZŮNOVÁ Milena. *64/08.06.05 - Problematika provozovny ve smyslu par. 4 (1) z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10 (6) c) zákona o DPH* [online]. Ministerstvo Financí, 2005. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/prispevky-kv-kdp/dph/2005/64-08-06-05-1989?>

European Commission. *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*. [online] Brusel: Evropská komise, 2017. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf

FEKAR, Pavel. *266/18.03.09 - Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD)* [online]. Ministerstvo Financí, 2009. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/KVKDP20052009.pdf>

OECD Technical Advisory Group. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report* [online]. OECD, 2003. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

League of Nations. *Double Taxation and Tax Evasion Report Presented by the General Meeting* [online]. League of Nations, 1928. Dostupné z: <https://www.uni-heidelberg.de/institute/fak2/mussnug/historyoftaxdocuments/normtexte/voelkerrecht/V00021.pdf>

OECD. *OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*. [online]. OECD, 2020. Dostupné z: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/#contactinfo-d7e261>

Seznam právních předpisů

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

Zákon Československé republiky č. 76/1927 Sb., o přímých daních

Zákon Československé republiky č. 78/1952 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva

Zákon Československé socialistické republiky č. 145/1961 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva

Zákon České a Slovenské Federativní Republiky č. 389/1990 Sb., o dani z příjmu obyvatelstva

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon)

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 89/2012, občanský zákoník

Zákon č. 90/2012, o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)

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

Seznam mezinárodních smluv

Vídeňská úmluva o smluvním právu ze dne 23.5.1969 zveřejněná vyhláškou Ministerstva zahraničních věcí č. 15/1988 Sb.

Smlouva mezi Československou republikou a Německou říší o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních ze dne 31.12.1921 zveřejněná pod č. 118/1923 Sb.

Smlouva mezi Československou republikou a Rakouskou republikou o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních ze dne 18.2.1992 zveřejněná pod č. 414/1922 Sb.

Smlouva mezi Československou republikou a královstvím Maďarským o urovnání tuzemského a cizozemského zdanění, zvláště o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních ze dne 13.7.1923 zveřejněná pod č. 227/1924 Sb.

Smlouva mezi Československou republikou a republikou Polskou o zamezení dvojího zdanění v oboru přímých daních státních ze dne 23.4.1925 zveřejněná pod č. 225/1925 Sb.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku právnických osob mezi Československou socialistickou republikou, Bulharskou lidovou republikou, Maďarskou lidovou republikou, Mongolskou lidovou republikou, Německou demokratickou republikou,

Polskou lidovou republikou, Rumunskou socialistickou republikou a Svazem sovětských socialistických republik ze dne 19.5.1978 zveřejněná pod č. 49/1979 Sb.

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 5.11.1974 zveřejněná pod č. 138/1974 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku ze dne 23.12.1993 zveřejněná pod č. 32/1994 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Státem Izrael o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů ze dne 23.12.1994 zveřejněná pod 21/1995 Sb.

Smlouva mezi Českou republikou a Republikou Kazachstán o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 29.10.1999 zveřejněná pod č. 3/2000 Sb.m.s.

Smlouvy mezi Českou republikou a Etiopskou federativní demokratickou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 30.5.2008 zveřejněná pod 54/2008 Sb.m.s.

Smlouva mezi Českou republikou a Arménskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku ze dne 15. července 2009 zveřejněná pod č. 86/2009 Sb.m.s.

Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Hongkongu – zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 24.1.2012 zveřejněná pod č. 49/2012 Sb.m.s.

Smlouva mezi Českou republikou a Korejskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 20.12.2019 zveřejněná pod č. 1/2020 Sb.m.s.

Smlouva mezi Českou republikou a Botswanskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu ze dne 26.11.2020 zveřejněná pod 49/2020 Sb.m.s.

Seznam rozhodnutí, stanovisek, sdělení a metodických pokynů

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.2.2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.5.2012, č.j. 2 Afs 29/2012-18

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2013, č.j. 2 Afs 71/2012-87

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.5.2017, č.j. 9 Afs 214/2016-166

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.9.2018, č.j. 2 Afs 40/2018-58

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2019, č.j. 2 Afs 103/2018-53

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 23.9.1997, sp. zn. 30 Ca 41/95

Rozhodnutí Krajského soudu v Plzni z roku 2000, sp. zn. 30 Ca 97/99

Rozsudek SDEU ze dne 4.7.1985 ve věci C-168/84 *Gunter Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*

Rozsudek SDEU ze dne 17.7.1997 ve věci C-190/95 – *ARO Lease v Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam*

Rozsudek SDEU ze dne 7.5.2020 ve věci C-547/18 – *Dong Yang Electronics Sp. z o.o. v Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu*

Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických ze dne 26.5.1992 ve věci *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992)

Rozhodnutí indického Vrchního soudu v Madras ze dne 7.11.2013 ve věci *Verizon Communications Singapore Pte Ltd. v The Income Tax Officer* (2013) [TS-577-HC-2013(MAD)]

Rozhodnutí indického Odvolacího tribunálu ze dne 21.6.2017 ve věci *ABB Industries FZE, Bangalore v Deputy Commissioner of Income Tax* (2017) [(TP) No.1103/Bang/2013 & 304/Bang/2015.]

Rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických ze dne 21.6.2018 ve věci *South Dakota v Wayfair, Inc.*, 585 U.S. ____ (2018)

Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny ze dne 17.12.2019, č.j. 79599/19/7100-40113-010370

Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z roku 2002 ze dne 7.1.2003 uveřejněný ve Finančním zpravodaji, č.j. 494/1 173/2003

Sdělení k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ uveřejněný ve Finančním zpravodaji, č.j. 251/122 867/2000

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 6.2.2015, Cč. j.: 5606/15/7100-10

Pokyn Ministerstva financí D-154 k postupu při zdaňování daňových nerezidentů u příjmů souvisejících s činnostmi podle § 22 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů ze dne 6.2.1997, č.j. 251/1 890/1997

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá právní analýzou institutu stálé provozovny a rozbořem jeho jednotlivých charakteristických znaků.

První kapitola této diplomové práce poskytne stručný úvod do problematiky mezinárodního zdanění a představí základní myšlenky stojící za konceptem stálé provozovny. Po teoretickém úvodu následuje historický exkurz do vývoje institutu stálé provozovny od jeho počátků až do jeho současné moderní podoby ve dvacátém prvním století.

Druhá kapitola se bude věnovat samotné podstatě a konstrukci institutu stálé provozovny zakotvené v bilaterálních a Modelových smlouvách OECD a OSN. V úvodu bude proto tato kapitola zaměřena na vysvětlení povahy a závaznosti těchto mezinárodních pramenů práva. Následně bude proveden detailní rozbor definice stálé provozovny a její jednotlivých komponentů. Na závěr této části bude provedena komparativní analýza definice stálé provozovny v Modelových smlouvách OECD a OSN.

Ve třetí kapitole bude ve stručnosti popsán vztah mezi jednotlivými definicemi stálé provozovny, které lze nalézt v mezinárodních a vnitrostátních právních instrumentech. Následující oddíly této kapitoly budou věnovány institutu stálé provozovny ve vnitrostátních předpisech a bude provedena analýza specifík a odlišností vnitrostátní definice stálé provozovny oproti jejímu znění v Modelové smlouvě OECD. Na závěr této kapitoly bude komparován institut stálé provozovny s institutem provozovny ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Poslední kapitola této diplomové práce se zaměří na problematické aspekty institutu stálé provozovny v kontextu současné doby, kdy informační a komunikační technologie změnily fungování celé společnosti v posledních deseti letech. Budou demonstrovány názory soudců, expertů či akademiků různých států, dle kterých požadavek fyzické přítomnosti daňových nerezidentů ve státě zdroje je již v dnešní společnosti irelevantní, a budou zmíněny některé návrhy expertů na to, jak by měl být institut stálé provozovny rekonstruován, aby řádně plnil svůj účel v dnešní společnosti.

Klíčová slova: stálá provozovna, mezinárodní zdanění, daň z příjmů, doba digitální

Abstract

This master's thesis conducts the legal analysis of the concept of a permanent establishment and its individual characteristics.

The first chapter of this master's thesis provides a brief introduction to the issue of international taxation and introduces the basic ideas behind the concept of a permanent establishment. The theoretical introduction is followed by a historical excursion into the development of this concept from its beginnings to its current modern form in the twenty-first century.

The second chapter deals with the very essence and construction of the concept of a permanent establishment which is enshrined in bilateral tax agreements and the OECD and the UN Model Tax Conventions. Hence, the introduction of this chapter focuses on explanation of the essence and binding nature of these international sources of law. Subsequently, a detailed analysis of the concept of a permanent establishment and its components is conducted. At the end of this chapter a comparative analysis of the definitions of a permanent establishment in the OECD and the UN Model Tax Conventions is conducted.

The third chapter briefly describes the relationship between various definitions of a permanent establishment which may be found in international and national legal instruments. The following sections of this chapter are devoted to the concept of a permanent establishment in the Czech national regulation and an analysis of the specifics and differences of the national definition of a permanent establishment compared to its wording in the OECD Model Tax Convention is conducted. At the end of this chapter, the concept of a permanent establishment is compared with the concept of a fixed establishment within the meaning of Act No. 235/2004 Coll., on Value Added Tax.

The last chapter of this master's thesis focuses on problematic aspects of permanent establishments at present when information and communication technologies have changed the functioning of the whole society in the last ten years. Opinions of judges, legal experts and academics of different states are demonstrated, according to which the requirement of physical presence of tax non-residents in the source state is irrelevant nowadays. Accordingly, suggestions of legal experts on how the concept of a permanent establishment should be changed are presented herein.

Key words: permanent establishment, international taxation, income tax, digital age