

Závěr

Provozovna je pojmem mnoha právních odvětví, přičemž z obecného pohledu je stěžejní úprava v obchodním zákoníku a živnostenském zákoně. Obchodní zákoník pracuje v oblasti provozoven s následujícími instituty: odštěpný závod, organizační složka podniku a provozovna. Živnostenský zákon pracuje pouze s provozovnou jako takovou, ale navíc za provozovnu výslovně považuje i automat nebo obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb a mobilní provozovnu. Úprava samotného pojmu provozovna v těchto zákonech je relativně obdobná, avšak provozovna ve smyslu živnostenského zákona nezahrnuje provozovny, v nichž se uskutečňuje podnikání jiných podnikatelů než živnostníků (například ordinace lékařů nebo kanceláře daňových poradců).

V daňových zákonech se vyskytují v zásadě dvě různé varianty provozoven, a to:

- **stálá provozovna** pro účely zákona o daních z příjmů a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (permanent establishment)
- a **provozovna** pro účely zákona o dani z přidané hodnoty a Recastu (fixed establishment).

Ostatní výskyty pojmu provozovna v dalších daňových zákonech jsou marginálního významu, přičemž pojem provozovna se vykládá v souladu s obchodněprávním pojetím.

Stálá provozovna je definována v zákoně o daních z příjmů poměrně velmi jednoduše, přičemž detaily se ponechávají na praxi a judikatuře. V souladu s ustáleným výkladem se dle ZDP rozlišují čtyři typy stálých provozoven:

- „**klasická**“ **stálá provozovna** – daňový nerezident má v ČR stálé místo k výkonu činností, např. dílna, kancelář, místo k těžbě, místo prodeje (odbytiště), staveniště;
- **službová**“ **stálá provozovna** - daňový nerezident nemá v ČR stálé místo k výkonu činností, ale sám nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími

poskytuje v ČR služby, pokud doba trvání přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích;

- **„agentská“ stálá provozovna** – daňový nerezident má osobu jednající na území České republiky, která zastupuje tohoto daňového nerezidenta a která má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto daňového nerezidenta;
- **stálá provozovna „daňově transparentních entit“** – daňový nerezident je společníkem veřejné obchodní společnosti nebo komplementářem komanditní společnosti nebo evropského hospodářského zájmového sdružení anebo účastníkem ve sdružení bez právní subjektivity

Jelikož v souladu s ústavním pořádkem i výslovným ustanovením zákona o daních z příjmů mají mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění přednost před ustanoveními zákona o daních z příjmu, je nezbytné znát vymezení pojmu provozovna dle těchto mezinárodních smluv. Ačkoli Česká republika uzavřela velké množství těchto mezinárodních smluv, není nutné analyzovat tyto smlouvy odděleně, protože valná většina z nich je založena na modelové smlouvě OECD. Zvláště cenným nástrojem pro pochopení modelové smlouvy (a tím i smluv z ní vycházejících) je komentář k modelové smlouvě.

Dle modelové smlouvy existují výslovně pouze dva typy provozoven: „klasická“ stálá provozovna (toto zahrnuje i z hlediska doby nutné pro vznik specifický poddruh provozovny vznikající z titulu stavebních a montážních projektu) a „agentská“ stálá provozovna. „Službová“ stálá provozovna (tj. provozovna bez existence stálého místa pro podnikání) je vyloučena, avšak členské státy OECD mohou ve svých bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění tuto „službovou“ stálou provozovnu výslovně zakotvit. Stálá provozovna „daňově transparentních entit“ není v modelové smlouvě výslovně zakotvena, avšak zcela nepochybně vzniká na základě standardních ustanovení o „klasické“ stálé provozovně.