

Daňové aspekty vzniku stálé provozovny společnosti BioTrade&Trans s. r. o. v České republice

Monika Petříková

Bakalářská práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Monika Petříková**
Osobní číslo: **M13126**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Daňové aspekty vzniku stálé provozovny společnosti BioTrade and Trans s.r.o. v České republice**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě odborné daňové literatury charakterizujte základní daňové pojmy.
- Provedte rešerši literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se problematiky mezinárodního zdanění a vzniku stálé provozovny.

II. Praktická část

- Stanovte povinnosti při vzniku stálé provozovny společnosti BioTrade and Trans s.r.o. v České republice.
- Popište daňový režim stálé provozovny společnosti BioTrade and Trans s.r.o.
- Konkretizujte vliv vzniku stálé provozovny na výši daně z příjmů právnických osob společnosti BioTrade and Trans s.r.o. v České a Slovenské republice.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

KÁBRTOVÁ, Jana. Effective tax rate measures: survey of methods, computations and comparison to statutory tax rates in the Czech Republic. Saarbrücken: LAP Lambert Academic Publishing, 2010, 102 s. ISBN 978-3-8383-6485-8.

LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. Abeceda DPH .. Olomouc: ANAG, 2014-, svazků. 1x ročně.

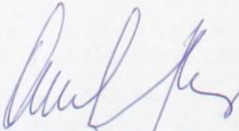
NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.


ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Blanka Jarolímová
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 15. února 2016
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




doc. Ing. Miloš Král, CSc.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

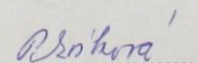
Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s příjmem – tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 12. 5. 2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalárska práca je zameraná na preskúmanie daňových dopadov z titulu dane z príjmu na spoločnosť BioTrade&Trans s. r. o., pri vzniku stálej prevádzkareň na území Českej republiky. V teoretickej časti je na základe odbornej daňovej literatúry uvedená charakteristika základných daňových pojmov. Následne je v tejto časti vykonaná odborná literárna rešerš, prostredníctvom ktorej je popísaná problematika medzinárodného zdanenia a vzniku stálej prevádzkarne. Praktická časť je zameraná na objasnenie daňových povinností spoločnosti, spojených so vznikom stálych prevádzkarní v Českej republike. Nakoniec je uvedený predpokladaný popis daňového režimu stálej prevádzkarne s príkladom praktickej aplikácie metódy zamedzenia dvojitého zdanenia.

Kľúčové slová: stála prevádzkareň, zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, daň z príjmu právnických osôb, rezident, nerezident

ABSTRACT

The main objective of the Bachelor thesis is to analyze the taxation impacts from the aspect of a corporate tax within the establishment of a continuous operation of the company BioTrade&Trans s.r.o. in the Czech Republic. The theoretical part of the thesis deals with the basic taxation terminology based on a specialized literature, and with the issues of the international taxation and the establishment of continuous operation backed by a literary research. Practical part is focused on the company's tax duties associated with the establishment of the continuous operation in the Czech Republic. The final part of the thesis is devoted to the description of the assumed continuous operation tax treatment, along with a practical example of a Double Taxation Avoidance method.

Keywords: Key words: continuous operation, Double Taxation Avoidance treaty, corporate tax, resident, nonresident

Týmto by som sa chcela poďakovať vedúcej mojej bakalárskej práce pani Ing. Blanke Jarolímovej a pani Ing. Ivete Janáčovej, za ich neoceniteľné rady a ústretový prístup pri spracovaní tejto práce.

Ďalšie poďakovanie patrí mojej rodine a pánovi Michalovi Zajíčkovi za nesmiernu pomoc a podporu ako pri spracovávaní mojej bakalárskej práce, tak počas celého štúdia.

„U daní je možné i to nejnemožnejší“

F. KONZ

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ÚVOD DO DAŇOVEJ TERMINOLÓGIE	14
1.1 CHARAKTERISTIKA ZÁKLADNÝCH POJMOV	14
1.1.1 Charakteristika pojmu daň	14
1.1.2 Daňový subjekt ako poplatník a platiteľ dane.....	14
1.1.3 Správa daní a úkony s ňou spojené	15
1.1.4 Daňová sústava a daňový systém	17
1.1.5 Charakteristika druhov daní v Českej a Slovenskej republike.....	18
1.1.6 Predmet a základ dane	19
1.2 DAŇOVÁ HARMONIZÁCIA A DAŇOVÁ KOORDINÁCIA	20
2 PROBLEMATIKA MEDZINÁRODNÉHO ZDANENIA A VZNIKU STÁLEJ PREVÁDZKY	22
2.1 PROBLEMATIKA DAŇOVEJ PRÍSLUŠNOSTI PRÁVNICKÝCH OSÔB.....	22
2.1.1 Vymedzenie daňovej príslušnosti právnických osôb podľa Zákona o dani z príjmu	22
2.1.2 Vymedzenie daňovej príslušnosti právnických osôb v súlade s medzinárodnou zmluvou medzi Českou a Slovenskou republikou.....	24
2.2 ZDANITEENÉ PRÍJMY PRÁVNICKÝCH OSÔB.....	25
2.2.1 Príjmy daňových nerezidentov na území Českej republiky	25
2.2.2 Príjmy rezidentov zo zdrojov v zahraničí	26
2.3 CHARAKTERISTIKA MEDZINÁRODNÝCH ZMLÚV O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA.....	26
2.4 PROBLEMATIKA MEDZINÁRODNÉHO DVOJITÉHO ZDANENIA	27
2.4.1 Vylúčenie medzinárodného dvojitého zdanenia	28
2.4.2 Charakteristika metód zamedzujúcich vznik dvojitého zdanenia	29
2.4.3 Administratívne techniky spojené s vylúčením dvojitého zdanenia	32
2.4.4 Spôsoby vyberania dane zo zahraničných príjmov	32
2.5 CHARAKTERISTIKA POJMU STÁLA PREVÁDZKAREŇ	34
2.5.1 Rozdiel medzi stálou prevádzkarňou z titulu daní z príjmu a obdobnými formami podnikania	35
2.5.2 Stála prevádzkareň podľa § 22 odst. 2 ZDP	36
2.5.3 Stála prevádzkareň podľa medzinárodnej zmluvy č. 100/2003 Sb.	37
2.6 TYPY VZNIKU STÁLÝCH PREVÁDZKARNÍ	38
2.6.1 Trvalé zariadenie (miesto) k výkonu činnosti	38
2.6.2 Stála prevádzkareň z titulu poskytovania služieb	42
2.6.3 Stála prevádzkareň z titulu obchodnej reprezentácie	43
2.6.4 Stála prevádzkareň z titulu internetových obchodov	45
II PRAKTICKÁ ČÁST	46
3 CHARAKTERISTIKA SPOLOČNOSTI	47
4 POVINNOSTI PRI VZNIKU A ZÁNIKU STÁLÝCH PREVÁDZKARNÍ SPOLOČNOSTI V SLOVENSKEJ A ČESKEJ REPUBLIKE	50

4.1	PODNIKANIE SPOLOČNOSTI BIOTRADE&TRANS V ČESKEJ REPUBLIKE.....	50
4.2	URČENIE DAŇOVÉHO DOMICILU BIOTRADE&TRANS	50
4.3	POVINNOSTI PRI VZNIKU STÁLÝCH PREVÁDZKARNÍ.....	52
4.4	URČENIE PRIBLIŽNEJ DOBY VZNIKU STÁLÝCH PREVÁDZKARNÍ SPOLOČNOSTI BIOTRADE&TRANS V ČESKEJ REPUBLIKE.....	53
4.4.1	Internetové obchody.....	53
4.4.2	Trvalé zariadenie (miesto) k výkonu činnosti.....	53
4.4.3	Stála prevádzkareň z titulu poskytovania služieb	55
4.4.4	Stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia.....	57
4.5	REGISTRAČNÁ POVINNOSŤ PO VZNIKU STÁLEJ PREVÁDZKARNE	58
4.5.1	Povinnosť voči správcovi dane v Českej republike	58
4.5.2	Trvalé zariadenie k výkonu činnosti	62
4.5.3	Službová stála prevádzkareň	62
4.5.4	Stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia.....	63
4.5.5	Uzatvorenie kontraktu vedúceho k vzniku stálej prevádzkarne.....	63
4.6	POVINNOSTI PRI ZÁNIKU STÁLÝCH PREVÁDZKARNÍ.....	64
5	DAŇOVÝ REŽIM STÁLEJ PREVÁDZKARNE SPOLOČNOSTI BIOTRADE&TRANS V ČESKEJ REPUBLIKE.....	66
5.1	VEDENIE ÚČTOVNÍCTVA STÁLEJ PREVÁDZKARNE.....	66
5.1.1	Kurzová problematika	68
5.2	STANOVENIE ZÁKLADU DANE STÁLEJ PREVÁDZKARNE	68
5.2.1	Metódy stanovenia zisku stálej prevádzkarne podľa čl. 7 zmluvy o ZDZ.....	68
5.2.2	Postup pri alokácii výnosov a nákladov stálej prevádzkarne.....	69
5.2.3	Oceňovanie vnútropodnikových transakcií BioTrade&Trans.....	70
5.3	METODIKA STANOVENIA ZÁKLADU DANE V SÚVISLOSTI SO STÁLOU PREVÁDZKARŇOU V ČESKEJ REPUBLIKE.....	70
5.3.1	Príjmy dosiahnuté pred vznikom stálej prevádzkarne.....	70
5.3.2	Predpokladané výnosy a náklady stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta k výkonu činnosti.....	71
5.3.3	Nemožnosť priradenia nákladov stálej prevádzkareň	73
5.3.4	Predpokladané výnosy a náklady stálej prevádzkarne z titulu obchodnej reprezentácie.....	74
5.4	VÝBER DANE NA ÚZEMÍ ČESKEJ REPUBLIKY.....	74
5.5	ZÁKLAD DANE A SADZBA DANE V ČESKEJ REPUBLIKE	75
5.5.1	Základ dane stálej prevádzkarne stanovený bežným spôsobom.....	75
5.5.2	Základ dane stanovený náhradným spôsobom.....	77
5.6	APLIKÁCIA METÓDY ZAMEDZUJÚCEJ VZNIK DVOJITÉHO ZDANENIA V PODMIENKACH SPOLOČNOSTI BIOTRADE&TRANS	78
6	SPLNENIE DAŇOVEJ POVINNOSTI BTT V ČESKEJ A SLOVENSKEJ REPUBLIKE	83
6.1	DAŇOVÉ PRIZNANIE V ČESKEJ REPUBLIKE	83
6.1.1	Lehoty spojené so správou dane	83
6.1.2	Typy daňových priznaní, ktoré môže spoločnosť dosiahnuť	83
6.1.3	Splatnosť daňovej povinnosti a sankcie za jej nesplnenie	85

6.2	DAŇOVÉ PRIZNANIE V SLOVENSKEJ REPUBLIKE	86
7	DOPLNENIE POSKYTNUTÝCH ODPORUČENÍ	87
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	92
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	95
	SEZNAM OBRÁZKŮ	96
	SEZNAM TABULEK	97
	SEZNAM PŘÍLOH	98

ÚVOD

S medzinárodnou problematikou sa v súčasnosti stretávame prakticky denne. Vďaka všeobecne vzrastajúcemu fenoménu globalizácie, je dnes možné len ťažko nájsť podnik, ktorý je dlhodobo sústredený výhradne na domáci trh. Styk so zahraničím so sebou taktiež prináša kontakt s oblasťou daní, ktoré musí podnik pri medzinárodnom pôsobení brať v úvahu.

Na základe tejto skutočnosti som si zvolila ako tému mojej bakalárskej práce zobrazenie daňových aspektov spojených so vznikom stálej prevádzkarne spoločnosti BioTrade&Trans s. r. o. pri vstupe na český trh. Hlavným cieľom bakalárskej práce je reakcia na problémy spojené s daňovou oblasťou pri prieniku do zahraničia, pričom hlavný dôraz je kladený na analyzovanie inštitútu stálej prevádzkarne.

Nakoľko je komplexné spracovanie daňovej problematiky právnickej osoby príliš rozsiahle pre účely bakalárskej práce, s prihliadnutím na potreby spoločnosti BioTrade&Trans s. r. o., bude bakalárska práca zameraná na aspekty dane z príjmu právnickej osoby. Daň z príjmu je totiž najvýraznejšia medzi ostatnými daňami, ku ktorým je podnik povinný a za určitých podmienok bude odvádzaná aj v Českej republike. Na základe povinnosti k tejto dani bude následne podniku vznikať tzv. fiktívny koncept stálej prevádzkarne. Ten je spojený s množstvom jednotlivých úkonov v súvislosti so správou dane, ktoré tvoria neoddeliteľnú súčasť práce.

V teoretickej časti bude úvodom popísaná všeobecná charakteristika jednotlivých daňových pojmov, s ktorými je nevyhnutné sa zoznámiť pre pochopenie ďalej rozoberanej problematiky. Následne bude v tejto časti priblížené medzinárodné pôsobenie právnickej osoby prostredníctvom objasnenia pojmu rezidencie, charakteristiky zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a popisu metód zamedzujúcich vzniku dvojitého zdanenia. Koncept stálej prevádzkarne, ktorý predstavuje alfu a omegu praktickej časti, je uvedený ako posledná súčasť teoretickej časti práce.

Cieľom praktickej časti bude poskytnúť spoločnosti východiskové modelové situácie spojené so vznikom stálej prevádzkarne. Skúmaná bude prvotne registračná povinnosť, ktorou bude vznik stálej prevádzkarne v Českej republike začínať. Z tohto titulu sa práca bude snažiť poskytnúť nie len predobraz toho, čo sa bude pri vzniku stálej prevádzkarne diať, ale tiež dostatočné množstvo informácií o prípadných komplikáciách, ktoré môžu byť pre podnik nákladné a ktorým má možnosť sa v určitých prípadoch vyhnúť. Druhá významná povinnosť predstavuje splnenie daňového odvodu na medzinárodnej úrovni. Pre lepšiu

predstavu o tejto povinnosti, bude v ďalšej časti práce na základe fiktívne vytvoreného základu dane vykonaná praktická aplikácia príslušnej metódy zamedzujúcej vzniku dvojitého zdanenia. Súčasťou práce sú tiež navrhované postupy a odporúčania, ktoré by podnik pri vzniku stálej prevádzkarne v Českej republike mal brať v úvahu.

Z dôvodu obšírnosti témy však nebude v práci uvedený podrobný postup zisťovania jednotlivých pravdepodobných nákladov a výnosov stálej prevádzkarne. Na základe tejto skutočnosti, je základ dane, použitý pre ilustráciu aplikácie metódy zamedzujúcej vzniku dvojitého zdanenia, stanovený spoločnosťou navrhnutým prepočtom zo súčasných nákladových a výnosových položiek spoločnosti. Rovnako nie je v práci rozoberaná problematika prevodových cien ani konkretizovaná problematika zamestnancov stálej prevádzkarne, nakoľko tieto témy svojím rozsahom môžu naplniť potreby samostatných bakalárskych, či diplomových prác.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cieľom mojej bakalárskej práce je zobrazenie daňových aspektov spojených so vznikom stálej prevádzkarne spoločnosti BioTrade&Trans s. r. o. v Českej republike. Potreba spracovania tejto problematiky vyšla z podnetu spoločnosti, nakoľko plánuje v priebehu roku 2016 vstúpiť na český trh a s medzinárodným daňovým hľadiskom počas svojho pôsobenia zatiaľ neprišla do kontaktu. Na základe tejto požiadavky bude mojím hlavným cieľom s pomocou zistených skutočností z právnych predpisov a prostredníctvom komunikácie so spoločnosťou, zhodnotiť rôzne situácie, spojené so vznikom a zdanením stálej prevádzkarne a navrhnúť najvhodnejšie odporúčenia pre postup pri prípadných problémoch.

Základnou metódou použitou pri spracovaní bakalárskej práce je metóda indukcie, prostredníctvom ktorej sa snažím na základe všeobecne známych teoretických poznatkov získaných z platnej legislatívy a odbornej literatúry vyvodiť závery o postupoch a povinnostiach podniku. Táto metóda je aplikovaná na prostredníctvom kvalitatívneho výskumu vykonaného analýzou týchto právnych predpisov a osobných dokumentov spoločnosti. Následne sú tieto poznatky aplikované, prostredníctvom zobrazenia jednotlivých modelových situácií do ktorých sa podnik pravdepodobne pri vzniku stálej prevádzkarne dostane.

V pri zostavovaní práce bola taktiež využitá metóda vytvorenia modelových situácií na základe získaných teoretických poznatkov. Tie majú slúžiť k napodobneniu reálnych situácií, ktorým bude musieť podnik pri vzniku stálej prevádzkarne čeliť, najmä v súvislosti so správou dane a aplikáciou metódy zamedzenia dvojitého zdanenia.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚVOD DO DAŇOVEJ TERMINOLÓGIE

1.1 Charakteristika základných pojmov

1.1.1 Charakteristika pojmu daň

Autori rôznej daňovej literatúry charakterizujú pojem daň ako povinnú, pravidelne sa opakujúcu, zákonom stanovenú platbu, ktorá plynie do verejného rozpočtu bez nároku platcu na plnenie zo strany štátu. Prvotným bodom pre túto definíciu sa pritom stáva § 2 Daňového rádu (Marková, 2016, s. 249). Všeobecná charakteristika daní ďalej určuje ich základné vlastnosti, ktorými sú nenávratnosť, nedobrovoľnosť, neekvivalentnosť a z pravidla neúčelnosť (Vančurová, Láchová, 2014, s. 9).

Kľúčovou je v tomto prípade nedobrovoľnosť daní, nakoľko tá je podmienená ich nenávratnosťou a neekvivalentnosťou. Daňové subjekty by totiž v rámci dobrovoľnosti, bez garancie aspoň minimálnej ekvivalencie či návratnosti, daň pravdepodobne neodvádzali. Nedobrovoľnosť daní je tiež podporená ich povinným odvodom, ktorý je v prípade potreby, štátom vynútiteľný. Povinnosť dovádzať dane spočíva v ich uložení formou zákona, ktorý predstavuje na základe článku 11 odst. 5 Listiny základných práv a slobôd, najnižší právny predpis, ktorým môžu byť dane uložené (Klimešová, 2014, s. 17). Tieto podmienky sú nastavené a spravidla ostro sledované jednotlivými štátmi Európskej únie, keďže dane a poplatky sú zväčša základnou stavebnou jednotkou ich verejných rozpočtov.

V kontexte medzinárodnej, no často aj vnútroštátnej daňovej problematiky, je ale pojem nedobrovoľnosti daňového odvodu často otázný. Dôvodom je fakt, že v rámci a často aj nad rámec daňovej optimalizácie, je možné základ dane upraviť spôsobom, pri ktorom k platbe dane subjekt nebude povinný. Daň subjekt platiť nemusí v prípade, že daňový základ vychádza nulový. Častou príčinou tohto javu, je výskyt nepresne vymedzených legislatívnych noriem a daňových povinností. Táto nepresnosť je následne často využívaná k rôznym daňovým kľúčkam. Ďalšou alternatívou, ako sa vyhnúť podmienke nedobrovoľného daňového odvodu v určitom štáte, je prenos svojej daňovej povinnosti do tzv. daňového raja.

1.1.2 Daňový subjekt ako poplatník a platiteľ dane

Daňový subjekt na základe § 20 Daňového rádu predstavuje subjekt, ktorý „*má práva a povinnosti týkajúci se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stano-*

vení daně a při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku, a to i v případech, kdy přestal být daňovým subjektem“ (Marková, 2016, s. 250). Práva a povinnosti daňového subjektu sa týkajú predovšetkým zistenia, stanovenia a úhrady dane (Kubík, Kohoutková, 2015, s. 97 - 98). Daňový subjekt môže byť daňovým poplatníkom a platiteľom dane. Táto charakteristika je totožná ako pre Slovenskú, tak aj pre Českú republiku. V českej úprave bol v minulosti pojem poplatníka a platiteľa dane upravený Zákonom o správe daní a poplatkov, ktorý bol však k 1. 1. 2011 nahradený Daňovým řádem. V tomto už presná úprava pojmu uvedená nie je. V rámci nasledujúcich definícií je preto použitý ako kľúčový právny predpis ZDP.

Daňový poplatník je osoba, ktorá nesie daňové bremeno, pričom daň platí spravidla sama, alebo prostredníctvom svojich platcov (Sojka, 2013, s. 12). V českej úprave ZDP, je pojem daňového poplatníka upravený v § 2 pri fyzických osobách a v § 17 pri právnických osobách. Slovenská legislatíva takéto presné definície neposkytuje. V kontexte medzinárodného zdanenia je v prípadoch daňových poplatníkov nutné rozlišovať, či sa jedná o daňových rezidentov alebo nerezidentov príslušného štátu. Toto rozlíšenie je tiež možné nájsť v jednotlivých odstavcoch vyššie uvedených paragrafov.

Platiteľ dane je pojem, ktorý je z pohľadu českej legislatívy upravený v § 38c odst. 1 ZDP, pričom sa platiteľom dane „rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky, s výjimkou fondu penzijní společnosti, pokud je tento poplatník povinen odvést správci daně daň nebo zálohu na daň, které jsou vybrány od jiných poplatníků nebo jiným poplatníkům sraženy, nebo úhradu na zajištění daně.“ (Marková, 2016, s. 55). V slovenskej legislatívnej úprave je pojem platiteľ dane uvedený v § 2 pís. v) ZDP - S. Tu sa uvádza, že platiteľom dane je fyzická alebo právnická osoba, ktorá je povinná zraziť daň alebo vybrať daň alebo preddavok od daňovníka a tento odviezť správcovi dane pod svojou majetkovou zodpovednosťou (Slovensko, © 2010-2016). Oba predpisy uvádzajú, že daň nemusí byť nevyhnutne zrážaná z majetku alebo dôchodku platiteľa dane, musí ním byť len v správnej výške odvedená. V praxi je však často možné stretnúť sa so situáciou, pri ktorej je daňový subjekt zároveň daňovým poplatníkom aj platiteľom dane (Sojka, 2013, s. 28).

1.1.3 Správa daní a úkony s ňou spojené

Správou dane sa rozumie podľa § 1 odst. 2 Daňového řádu „postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“ (Marková, 2016, s. 249). Ďalšiu

úpravu poskytuje Hlava II Daňového řádu, kde sú uvedené zákonné praktiky pre jednotlivé úkony, ktoré je nevyhnutné zabezpečiť pri správe daní. Je vykonávaná prostredníctvom orgánu verejnej správy, ktorý je označovaný ako správca dane. Dôležité je poznamenať, že súčasťou správy dane je aj medzinárodná spolupráca stanovená na základe medzinárodných zmlúv. Jedná sa pritom o zabezpečenie adekvátneho prenosu dát a zodpovedajúceho personálneho zaistenia, s príslušnou úrovňou vzdelania a vedomostí pracovníkov správcu dane (Vančurová a Boněk, 2011, s. 15 - 16).

Doručovanie

Aby mohlo byť rozhodnutie správcu dane považované za účinné, musí byť doručené riadnym spôsobom. Správca dane na základe toho odporúča doručovať písomnosti nasledovnými spôsobmi:

- pri ústnom jednaní alebo inom úkone, písomnosť predať osobne,
- elektronicky, kedy sa tento postup uplatní pri všetkých osobách, ktoré majú sprístupnenú dátovú schránku,
- prostredníctvom prevádzkovateľa poštových služieb,
- prostredníctvom zásielky doručovanej iným orgánom, o ktorom tak stanoví zákon (Prudký, Lošťák, 2015, s. 53 - 54).

Príslušné spôsoby doručovania sú využívané podľa možnosti postupne, v uvedenom poradí.

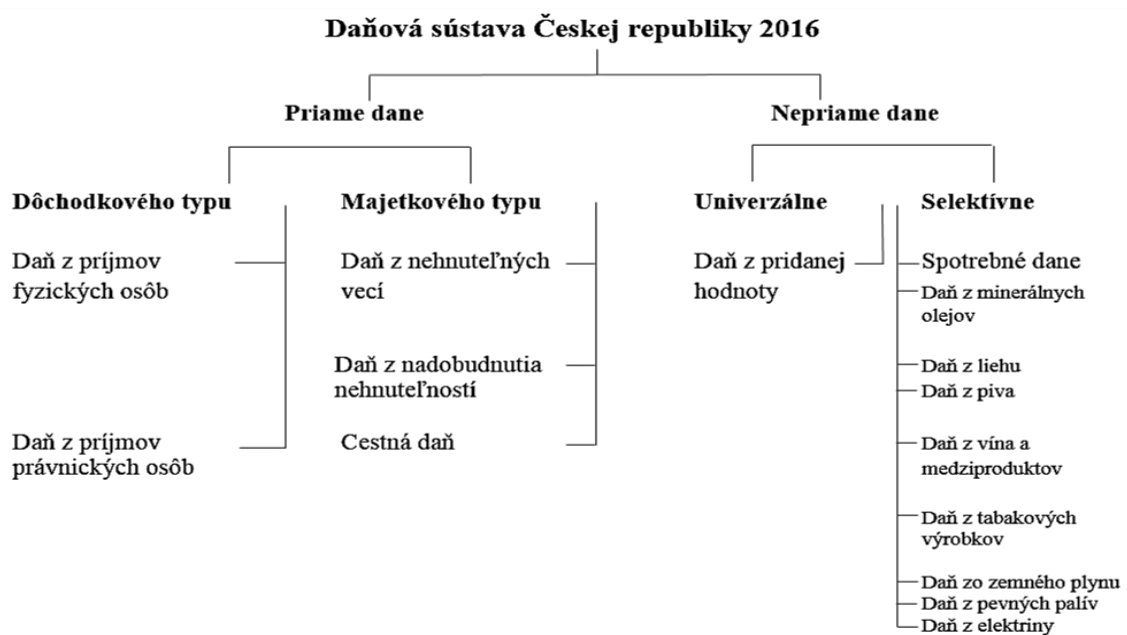
Registračná povinnosť

So správou dane, rovnako ako s tematikou práce, súvisí pojem registračná povinnosť. Daňový řád v § 125 udáva, že „*registrační povinnost vzniká daňovému subjektu, kterému vznikne povinnost podat přihlášku k registraci k jednotlivé dani*“ (Marková, 2016, s. 264). Je teda nevyhnutné, aby sa každý daňový subjekt, ktorý získal oprávnenie k podnikateľskej činnosti, zaregistroval k daniam, ktoré sú pre neho relevantné, pričom dane z príjmu sú to v prípade zahájenia podnikania vždy (Dvořáková a kol., 2013, s. 28).

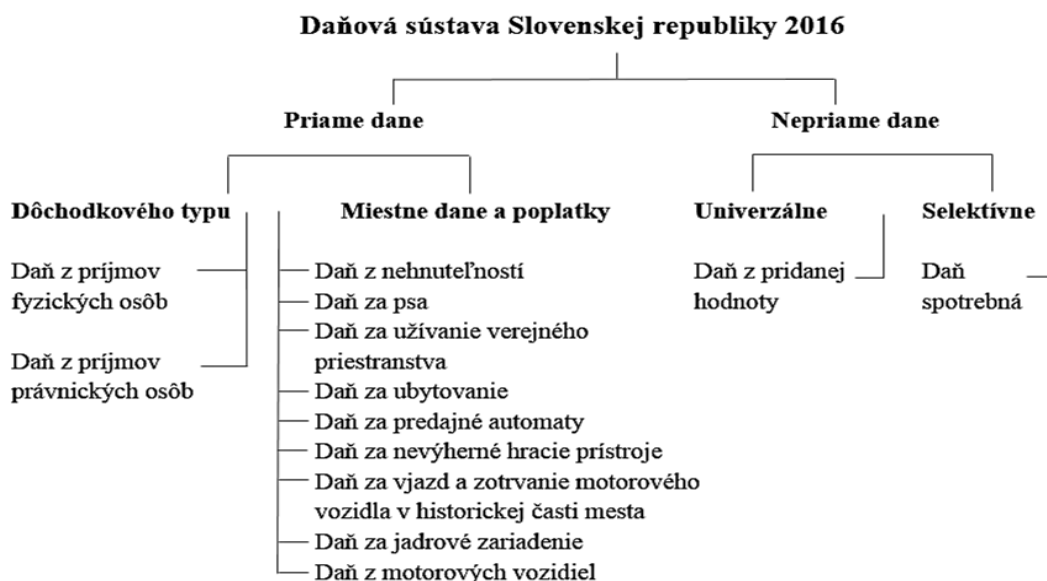
Registračná povinnosť poplatníkov dane z príjmov právnických osôb je upravená v § 39a ZDP pričom § 39b upravuje registračnú povinnosť platiteľov dane.

1.1.4 Daňová sústava a daňový systém

Pre jednoznačnú identifikáciu daňovej povinnosti, ktorá plynie daňovým subjektom, je nutné rozoznávať jednotlivé druhy daní, ktoré sú vyberané v Českej a Slovenskej republike. Tie sú stanovené v príslušnej daňovej sústave štátu. Daňová sústava tak predstavuje súhrn daní upravených daňovým zákonom, vyberaných v určitom čase v určitom štáte (Široký J. a kol., 2008, s. 10). Jej cieľom je zabezpečenie dostatočných príjmov do verejných rozpočtov, ktoré však majú byť pre platiteľov dane primerané. Rozdiely daňových sústav v Českej a Slovenskej republike sú zobrazené v nasledovných ilustráciách. Viditeľné sú najmä odlišnosti v daniach majetkového typu, kde sú v slovenskej úprave zahrnuté napr. dane za psa, používanie verejného priestranstva, automatov a iné. Tieto sú v českej úprave riešené formou poplatkov. Príslušné poplatky ďalej upravuje Zákon o miestnych poplatkoch a regulujú ich jednotlivé mestá. Jedná sa teda len o iné poňatie.



Obrázok 1 Daňová sústava Českej republiky pre rok 2016 (Vlastné spracovanie podľa daňových zákonov Českej republiky)



Obrázok 2 Daňová sústava Slovenskej republiky pre rok 2016 (Vlastné spracovanie podľa daňových zákonov Slovenskej republiky)

V praxi je potrebné odlišenie pojmov daňový systém a daňová sústava, nakoľko často dochádza k ich zámene. Daňový systém všeobecne predstavuje širšie vymedzenie ako daňová sústava. Zahŕňa totiž okrem daňovej sústavy tiež právne, organizačne a technicky konštituovaný systém inštitúcií, ktoré zabezpečujú správu daní, ich vymeriavanie, vymáhanie a kontrolu. Základnými požiadavkami kladenými na daňový systém sú požiadavky daňovej spravodlivosti, efektívnosti, právnej úrovne, jednoduchosti a zrozumiteľnosti (Široký a kol., 2008, s. 10).

1.1.5 Charakteristika druhov daní v Českej a Slovenskej republike

Z ilustrácie daňových sústav z predchádzajúcej kapitoly je možné odvodiť základné členenie daní v oboch krajinách a to členenie na dane priame a nepriame.

Priame dane, sú dane platené priamo osobou alebo organizáciou, ktorej sú vybrané (Kábrtová, 2010, s. 9). Jedná sa o daň vymeriavanú priamo z dôchodku daňového subjektu, ktorá predstavuje daň dôchodkového typu, alebo z majetku subjektu, ktorá predstavuje daň majetkového typu (Jurčík, 2015, s. 11). Zákonná úprava priamych daní je uvedená v Českej republike zákonom č. 586/1992 Sb. a v Slovenskej republike zákonom č. 595/2003 Z. z.

V súvislosti s problematikou medzinárodného zdanenia v spoločnosti BioTrade&Trans je významná najmä daň z príjmov právnických osôb, ktorá spadá pod dôchodkovú daň.

Daň z příjmu právnických osob je často označovaná aj ako daň korporáčn. Základom dane je v tomto prípade rozdiel medzi vynosmi a nákladmi, teda výsledok hospodárenia zistenm podľa príslušných utovnch predpisov (iroky a kol., 2008, s. 292). Upraven základ dane sa následne vynásobí sadzbou dane, ktor v eskej republike predstavuje podľa  21 odst. 1 ZDP v suasnosti 19%. Výnimky z tejto sadzby sú dalej uvedene v odst. 2 až 5 (Marková, 2016, s. 25). V rámci Slovenskej republiky, je prslun sadzba dane upraven v  15 ps. b) ZDP – S priom predstavuje 22% „zo základu dane znizenho o danov stratu“ (Slovensko,  2010-2016). Zdaniteľným obdobím je v oboch krajinách kalendárny alebo hospodársky rok.

Nepriame dane sú dane pripadajúce na tovar a služby (Kabrtov, 2010, s. 9). Predstavujú dane platen platiteľom za danovho poplatníka, ktor je tejto dani podroben a na ktorého jej uinky dopadaj. Tto daň je zahrnut v cene tovarov a služieb, ktor sú poplatníkom dane nakupovan a tto da hradí v rámci úhrady svojej spotreby (Jurik, 2015, s. 11).

1.1.6 Predmet a základ dane

Predmet dane je pojem pouivan pre majetok či príjem, ktor je oznaovan ako zdaniteľné. Je vyjadren v jednotkách určených zákonom, priom nie je dan jeho povinn vyjadrenie v peňažných jednotkách (Sojka, 2013, s. 12). Predmetom dane z príjmu právnických osôb sú všetky príjmy z činnosti a zo zaobchádzania s majetkom, pokiaľ nie sú z tohto predmetu vyat, prípadne od dane osloboden (Vančurová a Lachov, 2014, s. 93). Správne určenie predmetu dane je nevyhnutn pre stanovenie základu dane.

Základ dane upravuje  23 ZDP, ktor uvádza, že základ dane predstavuje vo vseobecnosti zdaniteľné majetok či príjem (pokiaľ nie je od dane osloboden), znizen o vydaje, pri repektovan ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období (Marková, 2016, s. 27). Výdaje zniujce základ dane sú charakteristick tm, že ich poplatník preukázateľne vynaložil na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľného príjmu.

Zákon o dani z príjmu v Slovenskej aj v eskej republike dalej uvádza, že základ dane je stanoven:

- z výsledku hospodárenia, pri poplatníkoch ktor vedú utovnctvo, bez vplyvu me-dzinrodnch štandardov,
- z rozdielu medzi príjmami a vydajmi pri poplatníkoch, ktor neved utovnctvo.

V prípade stálej prevádzkarne slovenskej právnickej osoby na území Českej republiky, bude základ dane stanovený z výsledku hospodárenia. Transformácia účtovného výsledku na základ dane spočíva v tom, že výsledok hospodárenia je:

- zvýšený o položky zvyšujúce účtovný výsledok a teda o hodnoty:
 - o zaúčtovaných ale daňovo neúčinných nákladov
 - o nezaúčtovaných zdaniteľných výnosov
- znížený o položky znižujúce účtovný výsledok a teda o hodnoty:
 - o zaúčtovaných výnosov, ktoré neboli zahrnuté do základu dane
 - o nezaúčtovaných, daňovo účinných, nákladov (Klimešová, 2014, s. 108).

V kontexte medzinárodného zdanenia je nutné pre správne stanovenie základu dane upraviť predmet dane postupom stanoveným zákonom a úpravou určenou príslušnou medzinárodnou zmluvou o ZDZ. Môže totiž nastať situácia, kedy daný dôchodok či majetok bude v jednom štáte predstavovať zdaniteľné plnenie a v inom nie. Zmluvy o ZDZ vo svojich jednotlivých ustanoveniach určujú, aká časť predmetu dane má tvoriť v danom štáte základ dane, pričom tiež stanovujú akým spôsobom a v akom rozsahu si každý zmluvný štát prisvojí daňový výnos (Sojka, 2013, s. 13). Následne je základ dane upravovaný postupom stanoveným príslušným zákonom.

1.2 Daňová harmonizácia a daňová koordinácia

V súvislosti s medzinárodnou problematikou daní sú tiež často skloňovanými pojmami daňová harmonizácia, daňová koordinácia a daňová konkurencia, ktoré sú piliermi medzinárodného zdaňovania.

Daňová harmonizácia predstavuje proces zblížovania a prispôsobovania daňových systémov jednotlivých štátov na základe dodržiavania spoločných pravidiel (Nerudová, 2014, s. 17). Harmonizácia v Európskej únii má umožniť, aby dane neboli prekážkou voľného pohybu ľudí, kapitálu, tovaru a služieb (Kubátová, 2015, s. 160).

Daňová koordinácia predstavuje prvý stupeň medzinárodného postupu k zblíženiu a zladeniu daňových systémov (Nerudová, 2014, s. 17). Jej primárnym cieľom je predovšetkým obmedziť škodlivú konkurenciu v oblasti daní na minimum a zaistiť transparentnosť výmeny informácií. V rámci daňovej koordinácie sú tiež vyslovované odporúčenia

pre bilaterálne zmluvné vzťahy členských zemí. Zdôrazňovaná je tiež nutnosť vzájomnej informovanosti štátov o príjmoch ich rezidentov v inej zemi (Kubátová, 2015, s. 159).

Daňová konkurencia medzi štátmi, je využívaná predovšetkým pre presun mobilných daňových základov, ako sú napríklad základ DPH, zisky spoločností či osobné dôchodky jednotlivcov do zemí s nižšou úrovňou zdanenia. Jednotlivé štáty používajú rôzne prostriedky na zvýšenie svojej konkurencie schopnosti, pričom k najznámejším patrí výhodnejší daňový režim určitého štátu založený na znižovaní sadzieb alebo rôznych formách preferencií (Láchová, 2007, s. 10). K pozitívnym vplyvom daňovej konkurencie patrí vplyv na zvýšenie efektivity vynakladaných verejných financií a výberu daní. Negatívom môže byť fakt, že daňová konkurencia ohrozuje daňové výnosy a pritom nemôže zaistiť efektívnu alokáciu daňových zdrojov a verejných služieb (Láchová, 2007, s. 11). Subjekt teda môže využívať možnosť podnikania v štátoch, ktoré majú pre neho výhodnejšie nastavený daňový systém, pričom služby verejných statkov, ktoré sú zabezpečované prostredníctvom vyššieho zdanenia bude využívať v inom štáte.

2 PROBLEMATIKA MEDZINÁRODNÉHO ZDANENIA A VZNIKU STÁLEJ PREVÁDZKY

2.1 Problematika daňovej príslušnosti právnických osôb

Povinnosť určitého právnického subjektu k dani v príslušnom štáte, je daná faktormi, ktoré nie sú v každej krajine totožné. Z toho dôvodu je rozsah daňovej povinnosti pre jednotlivé prípady upravený prostredníctvom národných daňových zákonov a medzinárodných zmlúv medzi konkrétnymi štátmi. V nasledovnom texte sú okrem daňovej príslušnosti, používané pojmy ako daňový rezident alebo daňový domicil. Všetky tieto pojmy sú svojou podstatou synonymické.

2.1.1 Vymedzenie daňovej príslušnosti právnických osôb podľa Zákona o dani z príjmu

Zákon o dani z príjmu je možné nájsť v právnej úprave Českej republiky pod číslom 586/1992 Sb. a v právnej úprave Slovenskej republiky pod číslom 595/2003 Z. z. V súvislosti s problematikou stálych prevádzkarní je potrebné sa pridržať oboch právnych predpisov. V práci je pre potrebu rozlíšenia pri používaní zákonov o dani z príjmu oboch krajín použitá skratka ZDP pre českú úpravu a ZDP - S pre slovenskú úpravu.

ZDP platný v Českej republike, upravuje daňovú príslušnosť poplatníkov dane z príjmu právnických osôb v § 17, pričom sa v odstavcoch 2 až 4 zaoberá ich daňovou povinnosťou. V rámci ZDP - S v Slovenskej republike, je problematika upravená najmä v § 2 pričom sa v podstatných rysoch zhoduje s Českou úpravou.

Daňoví rezidenti sú osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktoré na území svojej daňovej rezidencie, zdaňujú príjmy plynúce zo zdroja na území daného štátu, ako aj príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí (Klimešová, 2014, s. 163).

V Českej republike je možné nájsť právnú úpravu týchto osôb v § 17 odst. 3 ZDP. Jedná sa pritom o právnické osoby, ktoré majú na území Českej republiky svoje sídlo alebo miesto svojho vedenia. Miestom vedenia sa v tomto prípade rozumie adresa miesta, z ktorého je poplatník riadený. Ďalej sa v zákone uvádza, že pokiaľ sa jedná o poplatníka, ktorý nie je právnickou osobou, ale je založený alebo zriadený podľa právnych predpisov Českej republiky, má sa za to, že má na území Českej republiky sídlo (Marková, 2016, s. 21).

Právna úprava daňových rezidentov Slovenskej republiky je uvedená v § 2 pís. d) bod. 2 ZDP – S a určuje, že daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou je „*právnická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky sídlo alebo miesto vedenia*“ (Slovensko, © 2010-2016).

Daňoví nerezidenti sú naopak v § 17 odst. 4 ZDP vymedzení negatívne, ako tie právnické osoby, ktoré nemajú na území Českej republiky svoje sídlo či miesto vedenia, prípadne je ich nerezidenstvo určené medzinárodnými zmluvami (Marková, 2016 s. 21). Takúto osobu podrobuje Česká republika dani len v rozsahu príjmov dosiahnutých na jej území (Vančurová a Láchová, 2014, s. 92). Negatívne určenie právnických osôb ako daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou uvádza v § 2 pís. e) bod 3 ZDP – S aj Slovenská úprava.

Podľa oboch legislatívnych noriem je teda primárnym faktorom pre stanovenie daňového domicilu právnickej osoby, sídlo a miesto vedenia spoločnosti. Táto problematika podlieha právnej úprave, ktorá slúži ako prevencia proti formálnemu premiestneniu sídla daňovníka do zahraničia, za účelom tzv. daňovej optimalizácie. Týmto premiestnením by sa totiž bez ďalšej úpravy, stal daňovník rezidentom daného štátu. V Českej republike by sa naopak stal daňovým nerezidentom. Krajina, v ktorej subjekt skutočne podniká, napriek registrácii sídla v zahraničí, by tak prišla o príslušný daňový výnos (Rylová, 2012, s. 48). Na základe toho je kladený veľký dôraz na určenie miesta vedenia spoločnosti. Aj keď bol pojem „miesto vedenia“ súčasťou českého daňového práva prostredníctvom medzinárodných zmlúv o ZDZ, do ZDP vstúpil až novelou v roku 2001. V súvislosti s touto problematikou ďalej vydalo Ministerstvo financií Českej republiky pokyn, ktorým špecifikuje, že za miesto vedenia sa považuje to miesto, kde sú vykonávané nevyhnutné kľúčové rozhodnutia, ktoré nemôžu byť na nižších úrovniach menené (Česko, © 1996–2016c). Daná problematika je v rámci Slovenskej republiky upravená už v ZDP – S a to v § 2 pís. d) bod 2, ktorý na rozdiel od Českej úpravy bližšie špecifikuje miesto vedenia. Uvádza, že: „*miestom skutočného vedenia je miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov právnickej osoby, aj ak adresa tohto miesta nie je zapísaná v obchodnom registri*“ (Slovensko, © 2010-2016).

2.1.2 Vymedzenie daňovej príslušnosti právnických osôb v súlade s medzinárodnou zmluvou medzi Českou a Slovenskou republikou

Medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmu a majetku, uzatvorenú medzi Slovenskou a Českou republikou je možné nájsť v Českej republike pod číslom 100/2003 Sb. a v Slovenskej republike pod číslom 238/2003 Z.z. Táto zmluva nadobudla platnosť a účinnosť k 14. 7. 2003. V ďalšom texte je príslušná zmluva označovaná skratkou „zmluva o ZDZ“, pričom táto je uvedená v zozname skratiek na konci práce.

Zmluva o ZDZ uvádza úpravu „rezidenta zmluvného štátu“, ktorá pojednáva o právnickej osobe v čl. 4, pričom vychádza predovšetkým z odst. 1. Ten uvádza všeobecné pozitívne a negatívne charakteristiky daňového rezidenta (Akont.cz, © 2013 – 2016). Treba tiež mať na pamäti pravidlo, že medzinárodná zmluva neukladá rozšírenie daňovej povinnosti nad rámec daňového zákona, čo v podstate znamená, že nepovažuje za daňového rezidenta osobu, ktorú daňový zákon štátu vymedzil ako nerezidenta (Rylová, 2012, s. 49).

Určenie daňového domicilu právnickej osoby je v tomto prípade rovnako založené na kritériu sídla, resp. miesta vedenia, pričom formálne sídlo nie je v tomto prípade kľúčové (Sojka, 2013, s. 22). Podporu tohto tvrdenia je možné nájsť v čl. 4 odst. 3 zmluvy o ZDZ, ktorý uvádza, že ak je „osoba iná než fyzická osoba rezidentom oboch zmluvných štátov, považuje sa za rezidenta len toho štátu, v ktorom sa nachádza miesto jej skutočného (hlavného) vedenia“ (Akont.cz, © 2013 – 2016). Môže však nastať konflikt, pokiaľ jeden štát považuje za vznik rezidentstva registráciu právnickej osoby a druhý miesto vedenia (Rylová, 2012, s. 52). Z toho dôvodu čl. 4 odst. 3 ďalej uvádza, že „v prípade pochybností upravia príslušné orgány zmluvných štátov túto otázku vzájomnou dohodou“ (Akont.cz, © 2013 – 2016). V rámci medzinárodných daňových vzťahov medzi Českou a Slovenskou republikou sa však kritériá uvedené v ZDP a ZDP - S stotožňujú s úpravou v príslušnej medzinárodnej zmluve (Rylová, 2012 s. 52).

V prípade, že sa jedná o osoby pochádzajúce z krajín, s ktorými nemá Česká republika uzatvorený zmluvný vzťah prostredníctvom medzinárodných zmlúv, je možné aplikovať kritériá ZDP na daňových rezidentov nezmluvných štátov bez ďalšieho posudzovania (Rylová, 2012, s. 44).

2.2 Zdanitelné příjmy právnických osob

Jednou z hlavných príčin správneho vymedzenia daňového rezidentstva právnickej osoby je rozsah jej daňových povinností. Je preto potrebné si uvedomiť, že slovenská spoločnosť pôsobiaca v Českej republike prostredníctvom stálej prevádzkarne, je pri splnení potrebných náležitostí, na území Slovenskej republiky daňovým rezidentom a na území Českej republiky daňovým nerezidentom.

2.2.1 Příjmy daňových nerezidentov na území České republiky

Daňový nerezidenti majú podľa ZDP § 17 odst. 4 obmedzenú daňovú povinnosť len na príjmy zo zdrojov na území krajiny. V prípade daňových nerezidentov je teda nutné vymedziť okruh príjmov, ktoré majú svoj zdroj v Českej republike (Sojka, 2013, s. 24).

Zdroj príjmov daňových nerezidentov bližšie uvádza § 22 odst. 1 ZDP pričom sú ním primárne tieto príjmy:

- príjmy z činností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarne,
- príjmy zo závislej činnosti (zamestnania) vykonávanej v Českej republike, s výnimkou príjmov z osobitne vykonávanej činnosti alebo tu zhodnocovaného verejne vystupujúceho umelca, športovca, artistu a spoluúčinkujúcich osôb bez ohľadu na to, komu tieto príjmy plynú a z akého zmluvného vzťahu, ktorá je vykonávaná na území Českej republiky, alebo na palubách lodí, či lietadiel, ktoré sú prevádzkované daňovými rezidentmi,
- príjmy zo služieb s výnimkou stavebne montážnych projektov, príjmov z technického alebo iného poradenstva, riadiacej alebo sprostredkovateľskej činnosti,
- príjmy z predaja nehnuteľných vecí umiestnených na území Českej republiky,
- príjmy z používania nehnuteľných vecí alebo bytov umiestnených na území Českej republiky,
- príjmy z úhrad od poplatníkov uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálych prevádzkarní poplatníkov uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4,
- príjmy z prevodu podielov v obchodných korporáciách so sídlom v Českej republike,
- príjmy z predaja obchodného závodu umiestneného na území Českej republiky (Marková, 2016, s. 27).

V prípade, že sa jedná o daňového nerezidenta, ktorý je súčasne daňovým rezidentom zmluvného štátu, má aplikačnú prednosť príslušná zmluva o ZDZ. Aby však bolo možné uplatniť si bez pochybností výhody uvedené v medzinárodnej zmluve, je vhodné dodržať postup, ktorý upravuje Pokyn D – 286. Ten udáva, že osoba musí byť skutočným vlastníkom spomínaných príjmov, pričom tieto príjmy musia byť považované za príjmy aj podľa daňového práva druhého štátu (Daně, 2016, 244). Skutočným vlastníkom príjmu je podľa Sojku (2013, s. 25) osoba, ktorej je potrebné príjem ekonomicky objektívne prisúdiť a ktorá má tiež povinnosť ho zdať.

Splnenie týchto podmienok ďalej podľa Pokynu D - 286, príslušný platiteľ preukazuje:

- potvrdením o rezidentstve v danom štáte vydanom zahraničným daňovým úradom,
- prehlásením zahraničnej osoby, že je skutočným vlastníkom príjmov a že daný príjem je podľa daňového práva druhého štátu považovaný za jej príjem,
- dôkazným prostriedkom o splnení ďalších povinností stanovených príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, prípadne vnútroštátnym zákonom (Daně, 2016, s. 244).

2.2.2 Príjmy rezidentov zo zdrojov v zahraničí

Daňový rezident je nositeľom neobmedzenej daňovej povinnosti. Pre správne určenie príjmov, ktoré poplatníkovi plynú zo zahraničia je nutná ich identifikácia a tiež identifikácia štátu ich zdroja. Identifikácia príjmu spočíva v určení toho, či príjem podlieha zdaneniu v tuzemsku alebo v zahraničí. Identifikácia štátu zdroja je zameraná predovšetkým na posúdenie príjmu z hľadiska zmlúv o ZDZ a na prípadné posúdenie uplatnenia metód zamedzujúcich vznik dvojitého zdanenia (Klimešová, 2014, s. 141). Tento postup uplatní aj spoločnosť BioTrade&Trans, pri zdaňovaní príjmov plynúcich zo stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky.

2.3 Charakteristika medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sú právne akty pre uľahčenie finančných a obchodných vzťahov medzi zmluvnými štátmi (Široký a kol., 2008, s. 227). Sú kodifikované v Zbierke zákonov Českej republiky alebo v Zbierke medzinárodných zmlúv Českej republiky od roku 2000. Podkladom pre uzatvorenie zmluvy medzi Slovenskou a Českou republikou, týkajúcej sa dane z príjmu a majetku, bola Modelová zmluva

OECD o zamedzení dvojitého zdanění a obdobná Modelová zmluva OSN. Tieto modelové zmluvy udávajú základnú štruktúru všetkých zmlúv o ZDZ, avšak pri zjednávaní konkrétnej zmluvy si kladú zmluvné strany niektoré vlastné požiadavky, ktoré v konečnom dôsledku spôsobujú niektoré významné odlišnosti (Klimešová, 2014, s. 151).

Hlavnou podstatou daňových medzinárodných zmlúv, je odstránenie alebo zamedzenie dvojitého zdanenia medzi štátom zdroja príjmu a štátom daňovej rezidencie poplatníka. Obmedzujú teda právo zmluvného štátu požadovať v určitom prípade platenie dane od fyzickej alebo právnickej osoby, ktorá v tomto štáte podlieha zdaneniu podľa vnútroštátnych daňových predpisov. Tým medzinárodná zmluva upravuje ustanovenia daňových zákonov, a preto všeobecne vyžaduje schválenie podľa ústavnoprávných predpisov zmluvného štátu. Tieto zmluvy nenahrádzajú vnútroštátne daňové predpisy, ani nezakladajú nové právo štátu požadovať platenie dane. Môžu len meniť právny režim zdanenia stanovený vnútroštátnymi daňovými predpismi a to v zásade len v prospech daňových subjektov (Baček at al., 2012, s. 282).

Okrem hlavného účelu, plnia zmluvy tiež funkciu právnej istoty pri realizácii medzinárodných transakcií. Tu upravujú, za akých podmienok budú zdanené príjmy v štáte príjemcu, ktoré príjmy a za akých podmienok budú zdanené v štáte zdroja, prípadne upravia, akým spôsobom sa dané štáty pri platbe daní o tieto dane podelia. Existencia ďalšej právnej normy tiež prispieva ako koordinačný nástroj k boju proti daňovým únikom (Klimešová, 2014, s.138 - 153).

Medzinárodné zmluvy o ZDZ majú ako predpis vyššej právnej sily aplikačnú prednosť pred zákonom, čo je upravené v čl. 10 Ústavy Českej republiky a § 37 ZDP, ktorý uvádza, že ustanovenia ZDP sa použijú „*jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázaná, nestaví jinak.*“ Pre účely práce je tiež významná druhá veta tohto paragrafu, ktorá stotožňuje výraz stála základňa používaný v medzinárodných zmluvách s výrazom stála prevádzkareň (Marková, 2016, s. 54). V súčasnosti má Česká republika uzatvorené zmluvy o ZDZ s viac ako 80 štátmi (Klimešová, 2014, s. 23). Zoznam platných zmlúv je možné nájsť v prílohách.

2.4 Problematika medzinárodného dvojitého zdanenia

V rámci dvojitého zdanenia, je možné rozlišovať dvojité zdanenie na vnútroštátnej a medzinárodnej úrovni (Sojka, 2013, s. 32). Pre účely práce je kľúčové medzinárodné

hľadisko. Medzinárodné dvojité zdanenie je situácia, kedy je ten istý predmet dane, súčasne zdanený v štáte, v ktorom je osoba daňovým rezidentom a tiež v štáte z ktorého zdroja je predmetný príjem alebo majetok poberaný (Klimešová, 2014, s. 138 -140).

Medzinárodné dvojité zdanenie vzniká z titulu dvoch základných príčin. Prvou príčinou je určenie daňovej povinnosti z celosvetových príjmov súčasne vo viac ako jednom štáte. Znamená to, že sa na poplatníka pozerá ako na daňového rezidenta vo viacerých krajinách. Druhou hlavnou príčinou je, že štát hľadá na osobu naďalej ako na daňového nerezidenta a zdaní príjem zo zdrojov na svojom území podľa vlastných zákonov, pričom však štát rezidenta k tomuto zdaneniu neprihliadne, prípadne prihliadne len v obmedzenom rozsahu (Sojka, 2013, s. 33).

2.4.1 Vylúčenie medzinárodného dvojitého zdanenia

Dôsledkom medzinárodného dvojitého zdanenia je neprímerane vysoké výsledné daňové bremeno, ktoré odrádza podnikateľov od podnikania v rámci medzinárodného trhu. Z toho dôvodu sú štátom prijímané opatrenia, ktoré majú medzinárodné dvojité zdanenie obmedziť prípadne úplne vylúčiť. Všeobecne pritom rozlišujeme opatrenia jednostranné a dvojstranné, prípadne viacstranné (Klimešová, 2014, s. 140).

Jednostranné (vnútroštátne) opatrenia sú vykonávané prostredníctvom národných daňových zákonov, ktorými sa krajina čiastočne vzdáva svojho práva uložiť a vybrať daň (Klimešová, 2014, s. 140). Podstata spočíva v prijatí takého vnútroštátneho zákona, ktorý umožní na zistenú daňovú povinnosť započítať daň, ktorú zo svojich príjmov poplatník odvedol v inej jurisdikcii prípadne dané príjmy, ktoré boli v inej jurisdikcii dostatočne zdanené od dane oslobodí (Rylová, 2012, s. 20). Vnútroštátne opatrenia však problém dvojitého zdanenia uspokojivo neodstraňujú. Z toho titulu je ďalej pristupované k dvojstranným opatreniam (Klimešová, 2014, s. 140 - 141).

Dvojstranné opatrenia štátu predstavujú uzatváranie zmlúv o ZDZ. Ich hlavnou úlohou je vymedziť daňový domicil poplatníka, určiť ktorý zmluvný štát má na daný príjem nárok a tiež určiť metódu, ktorá má vzniku medzinárodného zdanenia zabrániť (Klimešová, 2014, s. 141). Týmto postupom, je však možné úplne odstrániť len prvú príčinu vzniku dvojitého zdanenia. Pri druhej príčine prostredníctvom zmlúv o ZDZ často dochádza len k jeho zmierneniu. V rámci dvojstranných opatrení k zamedzeniu dvojitého zdanenia, rozlišujeme základné opatrenia, ktorými sú zápočet dane, vyňatie príjmu zo zdanenia

a zahrnutie dane zaplatenej v zahraničí do daňovo odpočítateľných nákladov. Všeobecne túto problematiku upravuje § 38f ZDP.

2.4.2 Charakteristika metód zamedzujúcich vznik dvojitého zdanenia

V rámci metód zamedzujúcich vznik dvojitého zdanenia rozoznávame 2 základné metódy, a to metódu zápočtu a metódu vyňatia príjmov. Ich použitie upravuje § 38f ZDP v Českej republike a § 45 ZDP – S v Slovenskej republike ako aj Kapitola VI Modelovej zmluvy OECD. Napriek vymedzeniu týchto metód v príslušných zákonoch o dani z príjmu, sú to zmluvy o ZDZ, ktoré určujú, aká metóda má byť na určitý druh príjmu použitá. Uplatnenie príslušnej metódy sa premietne v praxi buď priamo, prostredníctvom daňového priznania, alebo prostredníctvom prílohy k priznaniu (Rylová, 2012, s. 248).

Metóda zápočtu dane je upravená v čl. 23 B Modelovej zmluvy OECD. Jej aplikácia je založená na princípe zdanenia celosvetového príjmu a následného zníženia daňovej povinnosti o daň zaplatenú v zahraničí, čím dôjde k zápočtu. Pri metóde zápočtu rozoznávame 2 postupy a to plný a prostý zápočet dane (Klimešová, 2014, s. 167).

Metóda plného zápočtu dane je upravená v § 38f odst. 2 ZDP. Umožňuje, aby si daňový poplatník, ktorý si vypočíta výšku dane zo svojich celosvetových príjmov túto daň znížil o čiastku, ktorá predstavuje celú daň zaplatenú v zahraničí v súlade s medzinárodnými zmluvami a daňovými predpismi štátu zdroja (Rylová, 2012, s. 248). Celá čiastka dane zaplatenej v zahraničí sa odpočíta, bez akéhokoľvek obmedzenia jej výšky (Klimešová, 2014, s. 148).

Tabuľka 1 Ilustrácia metódy plného zápočtu dane (Vlastné spracovanie)

Praktické vysvetlenie: Poplatník má daňový domicil v Českej republike	
Celosvetové príjmy poplatníka (kurz 27,5 CZK/EUR)	100 000 Kč
Príjmy zo zdroja daňovej rezidencie	45 000 Kč
Zdaniteľné príjmy poplatníka zo zdrojov v zahraničí 2000 € po prepočte kurz (27,5 CZK/EUR)	55 000 Kč
Odvedená daň podľa potvrdenia v zahraničí, ktorá je uznaná k zápočtu (25%)	13 750 Kč
Výška dane vypočítaná z celosvetových príjmov (19%)	19 000 Kč
Výsledná daňová povinnosť v ČR po zápočte dane zo zahraničia (19 000 – 13 750)	5 250 Kč

Celková daňová povinnosť je teda 19 000 Kč pričom odvod v Českej republike bude predstavovať 5 250 Kč a v zahraničí 13 750 Kč.

K použitiu tejto metódy dochádza v ČR pri príjmoch z úrokov či príjmov z úspor úrokového charakteru podľa Smernice Rady č. 2003/48/ES o zdanení príjmov úrokového charakteru (Sojka, 2013, s. 35 - 36).

Metóda jednoduchého zápočtu dane je založená na podobnom princípe ako metóda úplného zápočtu dane s tým rozdielom, že sa uplatní len daň zodpovedajúca pomeru zahraničných príjmov. Dôvodom uplatnenia tejto metódy je snaha o predchádzanie situácií, kedy by príliš vysoké zdanenie v štáte zdroja neúmerne znižovalo daňový výnos štátu rezidenta (Sojka, 2013, s. 37).

Postup pri uplatnení jednoduchého zápočtu dane spočíva v tom, že príjmy zo zahraničia sa zahrnú do základu dane alebo do samostatného základu dane podľa § 20b ZDP a vypočíta sa daň. Daň zo zahraničia sa však započíta len v takej výške, akú tvorí podiel zahraničných príjmov na celkovej daňovej povinnosti. Príslušný podiel sa vypočíta ako podiel daňovej povinnosti z príjmov v Českej republike a celkových príjmov poplatníka. Výsledná suma je následne vynásobená sumou príjmov zo zdrojov v zahraničí. Týmto postupom je získaná čiastka dane zaplatenú v zahraničí, ktorú je možné uznať k zápočtu.

Tabuľka 2 Ilustrácia metódy jednoduchého zápočtu dane (Vlastné spracovanie)

Praktické vysvetlenie: Poplatník má daňový domicil v Českej republike	
Celosvetové brutto zdaniteľné príjmy poplatníka ktorý je daňovým rezidentom ČR (kurz 27,5 CZK/EUR)	100 000 Kč
Príjmy zo zdroja daňovej rezidencie	45 000 Kč
Zdaniteľné príjmy poplatníka zo zdrojov v zahraničí 2000 € po prepočte kurz (27,5 CZK/EUR)	55 000 Kč
Daň vypočítaná z celosvetových príjmov (19%)	19 000 Kč
Odvedená daň podľa potvrdenia v zahraničí (25%)	13 750 Kč
Maximálna možná výška zápočtu dane v Českej republike (55 000/100 000) * 19 000	10 450 Kč
Daňová povinnosť v Českej republike po zápočte dane (19 000 – 10 450)	8 550 Kč

Celková daňová povinnosť je nakoniec vo výške 22 300 Kč z čoho 13 750 Kč je daň z príjmu odvedená v zahraničí a 8 550 Kč daň z príjmu odvedená v Českej republike.

Pokiaľ by sa jednalo o situáciu, kedy by bola v zahraničí uplatnená nižšia miera zdanenia, započítala by sa daň zo zdrojov v zahraničí v plnej výške a následná daňová povinnosť by sa následne dorovnala do výšky podľa tuzemských predpisov (Rylová, 2012, s. 255).

Častou chybou je zápočet dane, ktorá bola zahraničí zaplatená vo väčšej výške, než aká zodpovedá uzatvorenej zmluve o ZDZ. K tomuto prípadu môže dôjsť v prípade, ak je v zahraničí uplatňovaný refundačný systém, založený na postupe podľa daňovej legislatívy daného štátu a nie primárne podľa zmlúv o ZDZ. Daň zaplatenú v zahraničí nad rámec limitov zjednaných v zmluve o ZDZ, nie je možné započítať a nie je ju možné dokonca uplatniť ako daňovo odpočítateľný náklad, nakoľko sa jedná o dobrovoľné plnenie, ktoré nie je v zmysle § 24 odst. 1 ZDP určené k dosiahnutiu, zaisteniu a udržaniu príjmov (Sojka, 2013, s. 38).

Metóda vyňatia príjmov je založená na vyňatí príjmu plynúceho daňovému subjektu zo zahraničia, v štáte, kde je ich príjemca rezidentom, nakoľko sa predpokladá ich zdanenie v štáte zdroja. Tým pádom sa tomuto subjektu zdaní len príjem, ktorý mu plynie zo tuzemských zdrojov (Rylová, 2012, s. 248). Táto metóda sa neuplatňuje pri príjmoch z dividend, úrokov a licenčných poplatkov a podlieha úprave uvedenej v čl. 23 A Modelovej zmluvy OECD (Klimešová, 2014, s. 166).

Úplné vyňatie príjmov príjem zo zahraničia v štáte, kde je poplatník rezidentom, neberie vôbec do úvahy. Úprava použitia tejto metódy je uvedená aj v § 38f odst. 6 ZDP. Túto metódu je možné uplatniť len v prípade niektorých druhov príjmov podľa zmluvy o ZDZ medzi Českou republikou a Brazíliou (Rylová, 2012, s. 250).

Tabuľka 3 Ilustrácia metódy úplného vyňatia príjmov (Vlastné spracovanie)

Praktické vysvetlenie: Poplatník má daňový domicil v Českej republike	
Celosvetové brutto zdaniteľné príjmy poplatníka ktorý je daňovým rezidentom ČR (kurz 27,5 CZK/EUR)	100 000 Kč
Príjmy zo zdroja daňovej rezidencie	45 000 Kč
Zdaniteľné príjmy poplatníka zo zdrojov v zahraničí 2000 € po prepočte kurz (27,5 CZK/EUR)	55 000 Kč
Daňová povinnosť v Českej republike, pričom základ dane sú len príjmy Českej republiky (45 000 * 0,19)	8 550 Kč

Vyňatie s výhradou progresu je uplatňované v podmienkach progresívneho zdaňovania. Keďže v Slovenskej aj Českej republike platí v súčasnosti systém rovnej dane, táto metóda

prestala v podstate plniť svoj pôvodný zmysel a jej použitím by došlo k úplnému vyňatiu (Sojka, 2013, s. 41). V zásade však rozoznávame dve podoby metódy s výhradou progresu a to metódu spriemerovania a metódu vrchného dielika (Klimešová, 2014, s. 166).

*Tabuľka 4 Ilustrácia metódy s výhradou progresu prostredníctvom spriemerovania
(Vlastné spracovanie)*

Praktické vysvetlenie metódou spriemerovania: Poplatník má daňový domicil v Českej republike	
Celosvetové brutto zdaniteľné príjmy poplatníka ktorý je daňovým rezidentom ČR (kurz 27,5 CZK/EUR)	100 000 Kč
Príjmy zo zdroja daňovej rezidencie	45 000 Kč
Zdaniteľné príjmy poplatníka zo zdrojov v zahraničí 2000 € po prepočte kurz (27,5 CZK/EUR)	55 000 Kč
Daň z celosvetových príjmov v Českej republike (19%)	19 000 Kč
Priemerná sadzba v % = $(19\ 000 * 100)/100\ 000$	19%
Daňová povinnosť v Českej republike, pričom základ dane sú len príjmy Českej republiky ($45\ 000 * 0,19$)	8 550 Kč

2.4.3 Administratívne techniky spojené s vylúčením dvojitého zdanenia

Aby bolo možné správne, oprávnene a preukázateľne uplatniť metódy zamedzujúce vznik dvojitého zdanenia, je nutné dodržať formálnu stránku a teda byť schopný preukázať zdroj príjmov podľa Pokynu D - 286, výšku základu dane, správnosť výšky uplatňovanej dane, prípadne pri uplatnení metódy zápočtu, výšku dane.

Ďalšími krokmi sú použitie správnych kurzových prepočtov a využitie tlačovín daňových priznaní, ktoré sú v podstate hlavným legálnym spôsobom, ako metódy o zamedzení dvojitého zdanenia aplikovať. Dôležitou administratívnou technikou je aj registrácia daňových nerezidentov v Českej republike a súvisiace povinnosti platcov dane z príjmu, s čím súvisí aj ich miestna príslušnosť a oznamovacia povinnosť (Sojka, 2013, s. 50).

2.4.4 Spôsoby vyberania dane zo zahraničných príjmov

Daň z príjmov zahraničných osôb je možné vyberať rôznymi spôsobmi uvedeným v ZDP. Tieto predstavujú vyberanie dane zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane, na podklade daňového priznania a prostredníctvom záloh na daň z príjmu zo závislej činnosti.

Daň vyberaná zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane podlieha zákonnej úprave uvedenej v § 38d a § 38s ZDP. Ďalším právnym predpisom, podľa ktorého je nutné postupovať je

Hlava VI Daňového řádu, která upravuje správu dane vyberanej zrážkou. Tiež je nutné vziať v úvahu ustanovenia zmlúv o ZDZ, v prípade, že sa jedná o uplatnenie tohto spôsobu výberu medzi zmluvnými štátmi. Daň vyberaná zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane sa vyberá z príjmov, na ktoré sa vzťahujú zvláštne sadzby dane podľa § 36 ZDP, pričom samotná daň predstavuje 15 % (Otavová, 2011).

Princíp výberu je podľa týchto ustanovení založený na zrážke príslušnej čiastky dane z príjmu poplatníka vrátane záloh, pokiaľ je ich poskytovanie povolené zvláštnym predpisom. Zrážku vykonáva platca dane, pričom sa táto povinnosť týka všetkých platcov bez obmedzenia. Pokiaľ sa jedná o zahraničného poplatníka, tu má povinnosť platiteľ zaplatiť a odvieť daň, v prípade, kedy mu v Českej republike vzniká stála prevádzkareň, prípadne zamestnáva zamestnancov dlhšie ako 183 dní, pričom tento postup uvádza § 38c odst. 2 (Marková, 2016, s. 55 a s. 64). Pri tejto tomto princípe výberu dane je nutné tiež zdôrazniť fakt, že príjem zdanený zrážkovou daňou sa už neuvádza do daňového priznania poplatníka a nezvyšuje základ dane. Platiteľ dane je tiež povinný zrazenú daň odvieť svojmu miestne príslušnému správcovi dane do konca nasledujúceho kalendárneho mesiaca po dni, kedy bol povinný zrážku vykonať (Otavová, 2011).

Daň vyberaná na základe daňového priznania je vyberaná z príjmov, ktorých zdroj pochádza z územia Českej republiky, pričom sa jedná napr. o príjmy dosiahnuté prostredníctvom stálej prevádzkarne, predaja nehnuteľností, používania nehnuteľností, úhrad pohľadávok nadobudnutých postúpením či výhry právnickej osoby v lotérii (Rylová, 2012, s. 66).

Tento spôsob výberu je vykonávaný prostredníctvom zaistenia dane, pričom ZDP uvádza presné postupy, akými majú fyzické a právnické k tomuto zaisteniu pristupovať. Podmienky pre stanovenie platiteľa dane pri dani vyberanej týmto spôsobom, sú totožné s podmienkami pre daň vyberanú zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane. Vznik povinnosti daň zraziť a odvieť platcom nastáva pri výplate, poukázaní alebo pripísaní úhrady v prospech zahraničných osôb, najneskôr však v deň, kedy o záväzku účtujú (Rylová, 2012, s. 56 - 57).

V rámci tejto metódy je však potrebné podanie daňového priznania v správnych zákonom určených lehotách, ktoré upravuje primárne §136 Daňového řádu spolu s § 38m ZDP. Pokiaľ bolo v rámci výberu dane použité zaistenie dane, je toto považované za zálohu na daň

a po skončení zdaňovacieho obdobia sa započíta na celkovú daňovú povinnosť (Rylová, 2012, s. 73).

Daň vyberaná prostredníctvom záloh na daň z príjmu v závislej činnosti je spôsobom využívaným predovšetkým u zamestnancov, pričom sa pri jeho uplatnení nesmie jednať o príjmy, ktoré podliehajú zrážke podľa zvláštnej sadzby dane. Inštitút je definovaný v § 38e ZDP ako zaistenie dane pričom sa môže týkať daňových nerezidentov fyzických aj právnických osôb, ktorý nie sú rezidentmi zmluvného štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru. Platiteľ dane je povinný zraziť z príjmu tohto nerezidenta určitú časť k zaisteniu dane.

2.5 Charakteristika pojmu stála prevádzkareň

Stála prevádzkareň predstavuje umelo vytvorený koncept, pre účely dane z príjmu, vznikajúci na základe podmienok, vymedzených v ZDP a zmluve o ZDZ. Jedným zo základných znakov stálej prevádzkarne je, že nie je právnou formou podnikania a nemá právnou subjektivitu (Skalická, 2011, s. 36). Z toho titulu nie je možné ju založiť, iba splniť podmienky jej vzniku, pričom stála prevádzkareň naďalej zostáva súčasťou daňového nerezidenta. Príjmy zo stálej prevádzkarne však štát zdaňuje, čo predstavuje výnimku z princípu nezdaňovania príjmov z podnikania daňových nerezidentov na území Českej republiky (Rylová, 2012, s. 83). Zmyslom správneho určenia stálej prevádzkarne je teda predovšetkým stanovenie, či štát má alebo nemá na zdaňovanie ziskov svojho nerezidenta v tomto zmysle právo.

Táto výnimka vyplýva z čl. 7 odst. 1 zmluvy ZDZ kde je uvedené, že ak „*zisky podniku jedného zmluvného štátu podliehajú zdaneniu len v tomto štáte, ak podnik nevykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza*“ (Akont.cz, © 2013 – 2016).

Dôvodom príslušnej výnimky je fakt, že inštitút stálej prevádzkarne umožňuje podniku druhého štátu vykonávať pravidelnú obchodnú činnosť a využívať k dosahovaniu ziskov zdroje infraštruktúry iného štátu (Rylová, 2012, s. 84).

Príklad – Praktické vysvetlenie vzniku stálej prevádzky na území Českej republiky

Poľský výrobca hračiek XZ s. r. o., rezident Poľska, sa rozhodne svoje výrobky dovážať a predávať na území Českej republiky, avšak neplánuje na tomto území založiť spoločnosť s právnou subjektivitou. Vytvorí v Českej republike trvalé miesto podnikania, prostrední-

tvom ktorého bude tieto výrobky predávať a ktoré tak bude slúžiť ako odbytište tovaru. V tomto mieste bude rovnako mať svoje kancelárie, avšak nie miesto vedenia. Z povinností ustanovených ako ZPD tak zmluvou o ZDZ medzi Českou republikou a Poľskom, vzniká spoločnosti XZ s. r. o. v Českej republike stála prevádzkareň. Obchodná spoločnosť bude mať povinnosť podať v Českej republike daňové priznanie, kde budú uvedené príjmy za stálu prevádzku, ktorá v Českej republike vznikla, teda jej príjmy budú zdaňované prostredníctvom daňového priznania.

2.5.1 Rozdiel medzi stálou prevádzkarňou z titulu daní z príjmu a obdobnými formami podnikania

Vymedzenie pojmu stála prevádzkareň je rozdielne podľa toho, na základe ktorého právneho predpisu je interpretovaný. V praxi často dochádza k zámene pojmov, „prevádzka“, „stála prevádzkareň“ a po novom „odštepny závod“. Nesprávna interpretácia týchto pojmov môže viesť k vecným chybám pri riešení daňových problémov (Sojka, 2013, s. 62).

Pojem **organizačná zložka** bol s prijatím Nového občianskeho zákonníka sám o sebe zrušený, aj keď je ho možné ešte stále nájsť v niektorých právnych úpravách. Z tohto právneho predpisu vyplýva, že pojem organizačnej zložky bol nahradený pojmom pobočka, pričom ak je táto zapísaná do obchodného registra, jedná sa o odštepny závod podľa § 503 odst. 1 a 2 NOZ (Čak.cz, © 2012). V ďalšej práci sa teda bude v súvislosti s BioTrade&Trans riešené založenie odšepného závodu právnickej osoby, ktorá je často nazývaná aj „pobočkou“.

Pojem **prevádzka** je súčasťou vymedzenia stálej prevádzky v ZDPH. Primárne pritom vychádza z pojmu „organizačná zložka osoby povinnej k dani“, ktorá môže a nemusí byť zapísaná do registra. Aby sme ďalej mohli hovoriť o prevádzke z hľadiska ZDPH musí táto spĺňať podmienky dostatočnej úrovne stálosti, vhodnej štruktúry personálnych a technických zdrojov. Jedná sa v tomto prípade o miesto so stálym personálnym a materiálnym vybavením, z ktorého môže prevádzkareň aktívne vykonávať svoju činnosť (Ledvinková, Kuneš, Vondrák, 2015, s. 16). Podľa § 4 odst. 1 pís. j) sa bude sa totiž jednáť o vznik organizačnej zložky osoby povinnej k dani, ktorá môže uskutočňovať dodanie tovaru alebo poskytovanie služby (Marková, 2016, s. 122). Charakteristika stálej prevádzky z titulu DPH naznačuje podobnú štruktúru, akú má kamenná stála prevádzka z titulu dane z príjmu. Na základe toho je možné predpokladať, že „kamenná“ stála prevádzkareň bude tiež prevádzkou z titulu DPH. Avšak tieto dva pojmy sa nekryjú. Prevádzka podľa ZDPH

môže a nemusí existovať v kombinácii so stálou prevádzkarňou podľa ZPD (Skalická, 2011, s. 41). Je však dôležité mať na pamäti, že existencia prevádzky z titulu DPH má vplyv len na určenie miesta plnenia pre odvod DPH z príslušnej transakcie.

Pojem **stála prevádzkareň**, ako už bolo uvedené, je používaný vo väzbe na zdanenie príjmov, ktoré plynú daňovému nerezidentovi Českej republiky. Primárnym účelom tohto umelo vytvoreného daňového konceptu, je určenie povinnosti daňového nerezidenta k dani z príjmu (Rylová, 2012, s. 82). Stála prevádzkareň analyzovanej slovenskej spoločnosti bude ďalej vznikať na základe čl. 5 zmluvy o ZDZ a § 22 odst. 2 ZDP.

2.5.2 Stála prevádzkareň podľa § 22 odst. 2 ZDP

Podľa § 22 odst. 2 ZDP sa stálou prevádzkarňou rozumie miesto k výkonu činností daňových nerezidentov na území Českej republiky ako je napr.:

- dielňa,
- kancelária,
- miesto k ťažbe prírodných zdrojov,
- miesto predaja (odbytište),
- stavenisko (Marková, 2016, s. 26 - 27).

V ďalšej časti odstavca 2 je riešená problematika staveniska a miesta vykonávania stavebne montážnych projektov, kde je určený príslušný časový test, po ktorého splnení, resp. uplynutí stála prevádzkareň vzniká.

V súvislosti so spoločnosťou je zaujímavá tiež posledná veta príslušného paragrafu, ktorá upravuje vznik stálej prevádzkarne z titulu zastúpenie daňového nerezidenta. Uvádza, že *„jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 a obvykle zde vykonáva oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky provádí“* (Marková, 2016, s. 27).

Pre doplnenie ustanovenia § 22 odst. je vhodné sa tiež obrátiť na Pokyn GFŘ D - 22 k § 22, ktorý uvádza, že znakom stálej prevádzkarne je určitý stupeň jej trvalosti na mieste. Zároveň sa zaoberá niektorými problémovými parametrami vzniku jednotlivých stálych prevádzkarní uvedených v § 22 odst. 2 (Daně, 2016, s. 303 - 304).

2.5.3 Stála prevádzkareň podľa medzinárodnej zmluvy č. 100/2003 Sb.

Pri definovaní pojmu stála prevádzkareň je nutné v prípade existencie uzatvorených zmlúv o ZDZ medzi štátmi, primárne postupovať podľa čl. 5 odst. 1 – Stála prevádzkareň. Tento článok uvádza, že „Výraz „stála prevádzkareň“ označuje pre účely tejto zmluvy trvalé miesto alebo zariadenie k výkonu činnosti, ktorého prostredníctvom je úplne alebo z časti vykonávaná činnosť podniku“ (Akont.cz, © 2013 – 2016).

Trvalé miesto k výkonu činnosti je vhodné uviesť v originálnom znení, nakoľko jeho preklad sa v rôznych právnych úpravách často líši. Trvalé miesto k výkonu činnosti – „*angl. fixed place of bussiness through which the business of an enterprise is wholly or parly carried on*“ môže byť totiž často prekladané aj ako „trvalé miesto pre podnikanie“ (Sojka, 2013, s. 64). Je však zrejmý kladený dôraz najmä na trvalú povahu tohto typu stálej prevádzkarne, čím sa z časti líši od poňatia v ZDP. V ZDP je totiž trvalosť uvedená len v súvislosti s časovým testom pri určitom type službových stálych prevádzkarní.

Dôležitý je ďalej odst. 2, ktorý uvádza výpočet niektorých typov stálych prevádzkarní, ktorými sú:

- miesto vedenia časti podniku,
- pobočka,
- kancelária,
- továreň,
- dielňa,
- dol, nálezisko ropy alebo plynu, lom alebo akékoľvek iné miesto, kde sa ťažia prírodné zdroje.

Podľa odst. 3 výraz stála prevádzkareň rovnako zahŕňa aj:

- Stavenisko alebo stavený, montážny alebo inštalačný projekt alebo dozor s tým spojený, avšak len pokiaľ také stavenisko, projekt alebo dozor trvá dlhšie ako 12 mesiacov.
- Poskytovanie služieb, vrátane poradenských alebo manažérskych služieb, podnikom jedného zmluvného štátu alebo prostredníctvom zamestnancov alebo iných pracovníkov najatých podnikom pre tento účel, avšak len pokiaľ činnosti takého charakteru trvajú na území druhého zmluvného štátu po jedno alebo viac období presahujúce v úhrne 6 mesiacov v akomkoľvek dvanásťmesačnom období (Rylová, 2012, 269 – 270).

Tento výpočet rôznych typov stálych prevádzkarní je však len orientačný a pre uvedenie do praxe je nutné v konkrétnom prípade určiť, či sa jedná alebo nejedná o vznik stálej prevádzky (Rylová, 2012, s. 271).

2.6 Typy vzniku stálych prevádzkarní

Konkrétne rozdelenie typov stálych prevádzkarní neponúka žiaden zákon ani medzinárodná zmluva. Z toho titulu sa rozhodli autori publikácií zaoberajúcich sa daňovou problematikou, na základe najčastejšie sa vyskytujúcich rysov, vymedziť aspoň ich základné členenie. Týmto je ku príkladu podľa Rylovej (2012, s. 84) členenie stálych prevádzkarní na:

Časové stále prevádzkarne, ktorých existencia je podmienená splnením určitého časového testu, prípadne skutočnosťou, že činnosť nerezidenta trvala v Českej republike po určitú stanovenú dobu.

Pevné stále prevádzkarne, ktorých existencia je založená na pojme „miesto k výkonu činnosti“, ktorým sa podrobne zaoberá medzinárodná zmluva o ZDZ. Ich vznik je v podstate nezávislý na dobe, počas ktorej prostredníctvom nich činnosť nerezidenta v Českej republike prevádzkovaná.

Na základe toho je možné uviesť zakladené typy stálych prevádzkarní:

- Trvalé zariadenie (miesto) k výkonu činnosti,
- Stála prevádzkareň spoločníkov tzv. osobných spoločností, účastníkov vo združení a členov európskeho hospodárskeho záujmového spoločenstva,
- Stavenisko, miesto vykonávania stavebne montážnych projektov,
- Poskytovanie služieb,
- Obchodná reprezentácia,
- Internetové obchody (Rylová, 2012, s. 84).

V nasledujúcich kapitolách sú upravené základné charakteristiky typov stálych prevádzkarní, ktoré môžu spoločnosti BioTrade&Trans reálne vzniknúť. Ostatné typy nie sú z dôvodu zamerania práce charakterizované.

2.6.1 Trvalé zariadenie (miesto) k výkonu činnosti

Ako už z názvu vyplýva, tento typ stálej prevádzkarne je založený primárne na podmienkach trvalosti miesta k výkonu činnosti a trvalosti zariadenia k výkonu činnosti. Jedná sa pritom väčšinou o tzv. kamennú stálu prevádzkareň. Predpokladá sa jej dlhodobé trvanie

a teda nie je podrobená časovému testu. Pri určení vzniku tejto stálej prevádzkarne z titulu ZDP, sa subjekt riadi primárne podmienkou samotnej existencie miesta k výkonu činnosti. Prednostne je však vhodné sledovať úpravu v čl. 5 odst. 1 zmluvy o ZDZ. Podľa Sojku (2013, s. 65) totiž z definície uvedenej v čl. 5 odst. 1 vyplývajú základné definičné znaky stálej prevádzkarne ako trvalého miesta k výkonu činnosti a to:

- umiestnenie stálej prevádzkarne,
- účelnosť miesta podnikania,
- stálosť miesta podnikania.

Umiestnenie stálej prevádzkarne v zahraničí

Umiestnenie stálej prevádzkarne predstavuje existenciu pevného miesta pre podnikanie zahraničného daňového subjektu na území Českej republiky (v *angl. originály použitý termín fixed place*). Aby sa dané miesto považovalo za stálu prevádzkareň, nie je nevyhnutné, aby v ňom bola vykonávaná len činnosť tejto stálej prevádzkarne. Môže taktiež ísť o priestory vlastné alebo prenajaté (Sojka, 2013, s. 65). Negatívne vymedzenie trvalého miesta je možné nájsť v pokyne GFR D - 22 v súvislosti s odbytiskom, kde stojí, že miestom predaja (odbytiskom) nie je predaj tovaru v rámci veľtrhu, predajnej výstavy, či obdobnej jednorazovej akcie (Daně, 2016, s. 304).

Zo zmluvy o ZDZ vyplýva, že výraz „miesto k výkonu činnosti“ zahŕňa akékoľvek zariadenia, budovy, prevádzky, atď. ktoré sa využívajú k výkonu činnosti podniku. Rovnako je možné hovoriť o mieste k výkonu činnosti, aj v prípade, ak podnik nemá k dispozícii žiadne zariadenia len časť priestoru, pokiaľ je to všetko čo k podnikaniu potrebuje. Z tohto titulu však vzniká podniku stála prevádzkareň aj v prípade nezákonného využívania určitého miesta k podnikaniu, ku ktorému na základe zmluvy o ZDZ nemusí mať žiadny právny vzťah (Rylová, 2012, s. 404).

Účelnosť miesta podnikania

Účelnosť miesta podnikania spočíva v tom, že prostredníctvom stálej prevádzkarne daňový subjekt v zahraničí vykonáva svoju podnikateľskú činnosť, pričom miesto podnikania slúži primárne k tomuto účelu. Taktiež úzko súvisí s pojmom „zariadenie pre podnikanie“ a s negatívnym vymedzením trvalej prevádzkarne v zmluve o ZDZ.

Negatívne vymedzenie stálej prevádzkarne

Negatívne vymedzenie stálej prevádzkarne udáva, že táto nevzniká primárne kvôli neúčelnosti miesta podnikania, prípadne služby, prostredníctvom ktorej má na území stála pre-

vádzkareň vzniknúť. Kedy stála prevádzkareň nevzniká, je charakterizované v čl. 5 odst. 4 zmluvy o ZDZ, kde je uvedené, že stála prevádzkareň nezahŕňa:

- *Zariadenie, ktoré sa využíva iba na účel uskladnenia, vystavenia alebo dodania tovaru patriaceho, t.j. skladový priestor pre logistické potreby daňového nerezidenta, pričom sa nesmie jednať o predajný sklad (Sojka, 2013, s. 111).*
- *Zásobu tovaru patriaceho podniku, ktorá sa udržiava iba na účel uskladnenia, vystavenia alebo dodania, ide napr. o konsignačný sklad materiálu, kde dôjde k spracovaniu materiálu a jeho expedíciu späť do zahraničia (Sojka, 2013, s. 112).*
- *Zásobu tovaru patriaceho podniku, ktorá sa udržiava len za účelom spracovania iným podnikom.*
- *Trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, ktoré sa udržiava iba na účelom nákupu tovaru alebo zhromažďovania informácií pre podnik, pričom toto vymedzenie neplatí, pokiaľ sa jedná o vykonávanie týchto činností ako hlavnej podnikateľskej činnosti subjektu.*
- *Trvalé miesto alebo zariadenie k výkonu činnosti, ktoré sa udržiava len za účelom vykonávania akejkoľvek inej činnosti, ktorá má pre podnik prípravný alebo pomocný charakter.*
- *Trvalé miesto k výkonu činnosti, ktoré sa udržiava len za účelom vykonávania akejkoľvek kombinácie vyššie vymedzených činností (Akont.cz, © 2013 – 2016).*

Pri vymedzení týchto výnimiek zo vzniku stálych prevádzkarní, ktoré na prvý pohľad spĺňajú potrebné kritérium trvalého miesta je zreteľne vidieť, že nespĺňajú kritérium účelnosti a teda produktívneho vykonávania podnikateľskej činnosti spoločnosti. Je nutné uviesť, že podľa Rylovej (2012, s. 85) sa za výkon činnosti nepovažuje len činnosť podniku určená striktno obchodným zákonníkom, ale tiež akákoľvek činnosť, ktorá je predmetom zdania.

Výnimky sú teda v tomto prípade najmä v činnosti pomocného alebo prípravného charakteru, pričom rozlíšiť, či sa jedná len o tzv. podporené činnosti v podniku, nie je v niektorých prípadoch jednoduché. Rozhodujúcim kritériom je v tomto prípade fakt, akým veľkým podielom sa príslušná činnosť podieľa na celkových činnosti podniku (Rylová, 2012, s. 272). Podľa Sojky (2013, s. 113) sa činnosťou prípravného a pomocného charakteru v tomto prípade rozumejú činnosti, ktoré zanedbateľne prispievajú k produktivite podniku a na celkovom zisku podniku sa podieľajú len minimálne. Charakteristické pre prí-

pravné a pomocné činnosti tiež je, že musia byť vykonávané len pre samotný podnik (Rylová, 2012, s. 272).

Príklad - Účelnosť miesta podnikania

Zamestnanec spoločnosti XY s. r. o., má dlhodobé povolenie používať kanceláriu u spoločnosti AB s. r. o., za účelom kontroly dodržiavania záväzkov, ktoré spoločnosť voči XY s. r. o. má (Sojka, 2013, s. 71).

V tomto prípade vzniká stála prevádzkareň, nakoľko zamestnanec vykonáva činnosť pre svojho zamestnávateľa, aj keď nie je v kancelárii vlastnenej spoločnosťou XY s. r. o. Netreba však zabudnúť na podmienku, že stála prevádzkareň v tomto prípade vzniká, len pokiaľ ide o činnosť zamestnanca, ktorá nie je pomocného alebo prípravného charakteru.

Stálosť miesta podnikania

Podmienkou pre vznik stálej prevádzkarne je jej prostredníctvom vykonávať trvalú, resp. dlhodobú činnosť. Podmienka stálosti podnikania väčšinou neindikuje rozpor, pokiaľ sa jedná o predošlé splnenie podmienky vzniku trvalého miesta, pre výkon činnosti v zahraničí.

Pokiaľ je však podľa Skalickej (2011, s. 37) braný v úvahu § 22 odst. 2 ZDP, je možné dospieť k záveru, že český zákon podmienku trvalosti miesta k výkonu činnosti nestanovuje. V tomto prípade by sa teda mohlo jednať o vznik stálej prevádzkarne aj pri náhodnej činnosti, čomu sa prirodzene snažili štáty prostredníctvom zmlúv o ZDZ zabrániť. Z toho titulu sú v Komentári k zmluve o ZDZ uvedené jednotlivé, horšie určiteľné, situácie pri ktorých vznikajú stále prevádzkarne.

Sojka (2013, s. 68) sa v tejto súvislosti obracia na Komentár k MS OECD, ktorý uvádza:

„Jestliže musí být místo pro podnikání trvalé, následuje z toho také předpoklad, že stálá provozovna existuje pouze tehdy, jestliže zařízení pro podnikání má určitý stupeň trvalosti, tj. jestliže není čistě dočasné povahy... Jestliže místo pro podnikání, které bylo na počátku určeno ke krátkému časovému účelu, se udržuje po také časové období, které nemůže být považováno za dočasné, stává se trvalým pro podnikání, a tudíž – zpětně – stálou provozovnou“ (Sojka, 2013, s. 68).

Komentár k MS OECD rovnako rieši aj situáciu, kedy bolo podnikanie daňového nerezidenta vykonávané v krátkom časovom horizonte, aj napriek tomu, že pôvodný zámer bol iný. V tomto prípade stála prevádzkareň vzniká už určením skutočnosti, že pôvodný zámer

podnikat' jej prostřednictvím byl dlouhodobý. „*Jestliže zařízení pro podnikání nebylo zřízeno pouze pro dočasný účel, může zakládat stálou provozovnu, i když trvalo v praxi jen po velmi krátké období a z důvodu zvláštní povahy činnosti podniku nebo v důsledku zvláštních okolností bylo předčasně likvidováno*“ (Sojka, 2013, s. 69).

Vymedzení stálosti místa podnikání má předovšetkým súvis s registračnou povinnosťou subjektu.

Druhým dôležitým pojmom v definícii z čl. 5 zmluvy o ZDZ je pojem zariadenia k výkonu činnosti, prostredníctvom ktorého úplne alebo z časti podnik svoju činnosť vykonáva.

Zariadenie pre podnikanie

Pojem zariadenie pre podnikanie je často nazývané aj zariadenie k výkonu činnosti. Žiadny predpis však jasne nestanovuje, čo konkrétne je pod pojmom zariadenie pre podnikanie myslené. Článok 5 odst. 1 zmluvy o ZDZ ako aj Komentár k čl. 5 naznačujú, že zariadenie pre podnikanie zakladajúce vznik stálej prevádzky má mať určitý stupeň trvalosti a jeho prostredníctvom má byť vykonávaná podnikateľská alebo samostatne zárobková činnosť. Podnikateľská činnosť nemusí byť v tomto prípade vykonávaná bez prerušenia, predovšetkým však musí byť prevádzkovaná na pravidelnom základe. Na základe toho a v súvislosti s Komentárom MS OECD, Rylová (2012, s. 88 a s. 271) uvádza, že zariadenie pre podnikanie, môže byť tiež len vymedzený priestor, pokiaľ tento stačí k vykonávaniu podnikateľskej činnosti. Môže však tiež zahŕňať zariadenie alebo technické vybavenie používané pri činnosti podniku, bez ohľadu na to, či je používané výlučne pre tento účel alebo nie. Toto zariadenie taktiež môže existovať nezávisle na stálej prevádzkarni. Za jeho vznik však nie sú považované prípravné práce vykonávané pre zahájenie činnosti. V tejto súvislosti je nutné späť odkázať na podmienku vzniku stálej prevádzky z titulu miesta k výkonu činnosti. Ako už bolo v práci uvedené, takéto miesto vzniká aj v prípade, kedy zariadenie (myslené ako technické vybavenie), pre podnikanie neexistuje, ak k výkonu činnosti vyžadované nie je. O tento fakt sa opiera aj Rylová pri svojom tvrdení, že zariadenie pre podnikanie môže predstavovať len podnikateľsky využívaný vymedzený priestor, ktorý však musí mať podnik ku svojmu používaniu k dispozícii.

2.6.2 Stála prevádzkareň z titulu poskytovania služieb

Poskytovaním služieb sú v tomto prípade myslené služby všeobecne uvedené v § 22 odst. 1 pís. c) ZDP, pričom v tomto zmysle nie sú chápané služby v rámci výkonu stavebno-

montážnych projektov. Ide predovšetkým o služby obchodného, technického alebo iného poradenstva, riadiace a sprostredkovateľské činnosti. Vznik stálej prevádzkarne v rámci poskytovania služieb je založený na splnení tzv. časového testu, ktorý je vymedzený v § 22 odst. 2 ZDP v druhej vete, na dobu 6 mesiacov v akomkoľvek období 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov (Marková, 2016, s. 27).

Pre splnenie **časového testu** nie je podľa Rylovej (2012, s. 97) podstatné, či:

- je činnosť vykonávaná prostredníctvom zamestnancov, prípadne osôb, ktoré pre právnickú osobu pracujú,
- je služba poskytnutá prostredníctvom jedného, prípadne opakujúceho sa kontraktu, alebo viacerých kontraktov, ktoré nie sú na sebe závislé, pričom doba po ktorú sú služby poskytované sa spočíta a ak došlo k prerušeniu, doba prerušenia činnosti sa do tejto doby nezapočítava,
- či je služba poskytnutá jednému alebo viac odberateľom.

Časový test je aplikovaný v prípade splnenia podmienok stanovených pokynom GFR D - 22, ktorý hovorí o výkone činnosti na základe samostatných jednotlivých kontraktov (prípadne sa opakujúcich) v tejto veci uvádza, že v prípade vzniku stálej prevádzkarne poskytujúcej služby, nesmie ísť o takú stálu prevádzkareň, ktorá je založená z vlastnej iniciatívy poplatníka s cieľom ponúkať a poskytovať služby, neobmedzenému a predom nešpecifikovanému okruhu odberateľov (Daně, 2016, s. 313).

Na základe predošlých údajov, je teda možné zhodnotiť, že režim vzniku stálej prevádzkarne z titulu služieb závisí na troch okolnostiach:

- či je poskytovateľ služieb daňovým rezidentom štátu kde je zmluva ZDZ,
- doba poskytovania služieb v Českej republike,
- okolnosť existencie pevného miesta pre podnikanie.

2.6.3 Stála prevádzkareň z titulu obchodnej reprezentácie

Podľa názorov mnohých autorov predstavuje vznik stálej prevádzkarne prostredníctvom obchodnej reprezentácie v podstate jednu z foriem poskytovania služieb. Hlavnou podstatou obchodnej reprezentácie je propagovať a prípadne aj ponúkať a predávať podnik a jeho produkt (Sojka, 2013, s. 99). Vykonávanie obchodnej reprezentácie pre stálu prevádzkareň je upravené zmluvou o obchodnom zastúpení. ZDP sa k problematike v § 22 odst. 2 vete 3 stavia tak, že ak má zástupca právo v Českej republike uzatvárať zmluvy, ktoré sú pre po-

platníka závazné vzniká v České republice poplatníkovi stála prevádzkareň vo vzťahu k všetkým činnostiam, ktoré pre neho táto osoby vykonáva (Marková, 2016, s. 27). Tu je však nutné rozlišovať pojmy tzv. závislého a nezávislého zástupcu. Hlavným rozlišovacím kritériom je pritom podieľanie sa zástupcu na skutočnom podnikateľskom riziku a jeho závislosť na podniku (Rylová, 2012, s. 107).

Závislý zástupca predstavuje typ zastúpenia, kedy zástupca vykonáva činnosť v závislosti na svojom zriaďovateľovi. Závislosť osoby pritom závisí na miere záväzkov, ktoré má osoba voči podniku. Na základe takto vykonávanej činnosti vzniká zriaďovateľovi stála prevádzkareň (Rylová, 2012, s. 107 a s. 272). Pojem závislého zastúpenia je primárne upravený čl. 5 odst. 5 zmluvou o ZDZ, kde je uvedené, že za závislého zástupcu je považovaná osoba, ktorá „koná v zmluvnom štáte v mene podniku a má a obvykle uplatňuje, právomoc uzatvárať zmluvy v mene podniku“ (Akont.cz, © 2013 – 2016). Žiadna úprava však neuvádza, že sa musí alebo nesmie jednať o zamestnancov podniku alebo iné osoby.

Nezávislý zástupca predstavuje typ obchodného zastúpenia, vykonávaný prostredníctvom osoby, ktorá zastupujúcu činnosť vykonáva v rámci vlastnej podnikateľskej činnosti a je na spoločnosti právne a ekonomicky nezávislá (Rylová, 2012, s. 107). Čl. 5 odst. 6 zmluvy o ZDZ uvádza, že podniku na základe takého zastúpenia stála prevádzkareň nevzniká (Akont.cz, © 2013 – 2016).

Stále prevádzkarne z titulu obchodnej reprezentácie je možné podľa Sojku (2013, s. 100) všeobecne rozlíšiť na 3 typy:

- čistá obchodná reprezentácia,
- dovozne – vývozná obchodná reprezentácia,
- zmiešaná obchodná reprezentácia.

Čistá obchodná reprezentácia slúži primárne k poskytovaniu informácií o zriaďovateľovi a k jeho reprezentácií. Ďalej je tiež charakteristická činnosťami ako je napr. zhromažďovanie informácií o miestnom trhu a výrobkoch. Obe tieto činnosti sú však na základe čl. 5 odst. 5 a následne čl. 5 odst. 4 vylúčené z činností, ktoré zakladajú vznik stálej prevádzkarne (Sojka, 2013, s. 100).

Dovozne - vývozná obchodná reprezentácia je typ reprezentácie najčastejšie vykonávaný prostredníctvom závislého alebo nezávislého zástupcu. V tomto prípade ide o také zastúpenie, ktoré sa reálne zaoberá zjednávaním podmienok kontraktov, pri odbyte tovarov a služieb svojho zriaďovateľa. V tomto prípade pokiaľ budú činnosti obchodnej reprezen-

tácie vykonávaná prostredníctvom závislého zastúpenia a nebudú vylúčené podľa článku 5 odst. 4 zmluvy o ZDZ, stála prevádzkareň vzniká. V opačnom prípade nie (Rylová, 2012, s. 108).

Zmiešaná obchodná reprezentácia kombinuje činnosti čistej a dovozne – vývozne obchodnej reprezentácie. Okrem toho v rámci doplnkovej podnikateľskej činnosti vykonáva ďalšie doplnkové ekonomické činnosti pre zriaďovateľa alebo iné subjekty (Sojka, 2013, s. 110).

2.6.4 Stála prevádzkareň z titulu internetových obchodov

Problematika vzniku stálych prevádzkarní prostredníctvom internetových obchodov je v súčasnosti jednou z najnovších a pravdepodobne najdiskutovanejších. Pri tomto type je nutné primárne rozlišovať podnikanie prostredníctvom internetovej stránky a prevádzkovania vlastného serveru. V prípade, že pôjde o umiestnenie internetovej stránky na serveri poskytovateľa internetových služieb, podniku stála prevádzkareň vzniká nebude. Na druhej strane ak dôjde k existencii počítačového zariadenia, ktoré bude slúžiť ako server, jedná sa o hmotný majetok, prostredníctvom ktorého je vykonávaná podnikateľská činnosť v zahraničí a bude sa teda v určitých prípadoch jednáť o vznik stálej prevádzkarne (Rylová, 2012, s. 112).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 CHARAKTERISTIKA SPOLOČNOSTI

Názov spoločnosti:	BioTrade&Trans, s. r. o.
Sídlo:	Česká 15, Bratislava 831 03
Identifikačné číslo:	43844596
Daňové identifikačné číslo:	2022501778
Právna forma:	spoločnosť s ručením obmedzeným
Dátum založenia spoločnosti:	8. 11. 2007, zakladateľskou listinou
Dátum zápisu do OR:	14. 12. 2007
Základný kapitál:	100 000 eur
Počet zamestnancov:	20 – 24
Platca DPH:	Áno

Víziou zakladateľa spoločnosti BioTrade&Trans s. r. o. bolo vybudovať podnik, ktorý bude poskytovať vysoko kvalitné služby v oblasti obnoviteľných zdrojov. V tejto súvislosti sa dlhodobým hlavným cieľom podniku stalo zabezpečenie spracovania a predaja biomasy, slúžiacej na energetické účely.

V dobe svojho vzniku sa podnik zaoberal zväčša sprostredkovateľskou a prepravnou činnosťou, pričom sa snažil zorientovať na trhu a rozšíriť svoje podnikateľské povedomie. Tento stav trval približne dva roky, po ktorých už spoločnosť začala podnikať postupné kroky, ku splneniu svojho dlhodobého zámeru. Tými bolo aktívne zapojeniu podniku na trhu so sprostredkovaním tzv. zeleného paliva. Z tohto dôvodu rozšírila spoločnosť v roku 2009 predmet svojej činnosti zapísaný v Obchodnom registre aj o nasledujúce položky:

- poskytovanie služieb v poľnohospodárstve a v záhradníctve,
- poľnohospodárstvo a lesníctvo vrátane predaja nespracovaných poľnohospodárskych a lesných výrobkov za účelom spracovania alebo ďalšieho predaja,
- vodoinštalatérsstvo a kúrenárstvo,
- montáž, rekonštrukcie a údržba vyhradených technických zariadení tlakových a plynových.

Od roku 2009 sa tak spoločnosť začala zaoberať spracovaním biomasy vo forme slamy z obilnín, ktorú dopĺňa slama repková a slama z horčice. Čím viac sa však BioTra-

de&Trans s. r. o., uplatňoval na trhu, tým viac sa postupne rozširovalo aj pole jeho pôsobnosti. K tejto situácii dozaista prispieva fakt, že nie len európsky, no aj celosvetový trh sa čoraz viac zaujíma o alternatívne zdroje, ku ktorým bio masa nepochybne patrí. Biomasa sa totiž vďaka svojej vysokej účinnosti, prijateľnej cene a nízkemu obsahu popolovín a emisií stala významným, rozšíreným a obľúbeným palivom.

Prirodzene so záujmom o alternatívne zdroje narastá aj počet konkurenčných vykonávajúcich rovnaké alebo podobné podnikateľské zameranie. Z tohoto dôvodu podnik od roku 2011 rozšíril portfólio svojich služieb aj o prácu s drvenou štiepkou, ako inou formou biomasy. Na jej spracovanie sa využívajú štiepkovacie stroje, ktoré sa dokážu pohybovať aj v ťažkých horských terénoch, čo je veľkou doménou firmy. Toto rozšírenie predmetu záujmu spoločnosti, zabezpečilo zvýšenie jej prosperity o takmer dvojnásobok a prispelo k významnému rozšíreniu klientely.



Obrázok 3 Ukážka štiepkovacieho stroja na spracovanie drevenej štiepky

(BioTrade.sk, © 2011)

Od roku 2015 sa podnik začal zaujímať aj o pomocnú prevádzku pri fungovaní spaľovacích kotolní a z toho dôvodu sa rozhodol do predmetu svojej činnosti zahrnúť aj nasledovné činnosti:

- oprava vyhradených technických zariadení elektrických,
- montáž, rekonštrukcia, údržba vyhradených technických zariadení elektrických.

Na základe tejto skutočnosti vstúpil 10. 2. 2015 do podniku nový spoločník, ktorým je spoločnosť Vicalorem a. s., ktorá zvýšila svojím vkladom pôvodné základné imanie spoločnosti z výšky 88 000 € na súčasných 100 000 €.

V súčasnosti je teda možné povedať, že hlavný zámer spoločnosti sa naplňuje. Z dôvodu stabilného a v priemere zvyšujúceho sa zisku spoločnosti ako aj vďaka rozvoju trhu na ktorom podnik pôsobí, je v súčasnej dobe diskutovaný plán rozšírenia podnikateľských aktivít na územie Českej republiky.

4 POVINNOSTI PRI VZNIKU A ZÁNIKU STÁLÝCH PREVÁDZKARNÍ SPOLOČNOSTI V SLOVENSKEJ A ČESKEJ REPUBLIKE

4.1 Podnikanie spoločnosti BioTrade&Trans v Českej republike

Aj keď však prosperita v podnikaní v súčasnosti nie je ničím zaručená, podnik sa nechcel registrovať v zahraničí ako samostatný subjekt aby v prípade neúspechu nebolo komplikované český trh opustiť.

Pri rozhodovaní o forme podnikania si podnik zvolil možnosť vykonávať svoju činnosť na území Českej republiky, prostredníctvom založenia odštepného závodu zahraničnej právnickej osoby. Povaha odštepného závodu bude chápaná ako organizačná zložka (pobočka) závodu a bude vykazovať hospodársku a funkčnú samostatnosť. Na základe týchto skutočností, bude spoločnosti vznikáť oprávnenie podnikáť, ku dňu zápisu do Obchodného registra. Nebude sa pritom jednať o vznik nového právneho subjektu, nakoľko odštepný závod, resp. pobočka, nenadobúda samostatnú právnu subjektivitu. Návrh na zápis bude podávaný štatutárnym orgánom spoločnosti. Tento bude podaný v českom jazyku na predpísanom formulári, ktorý je uvedený vo vyhláske Ministerstva spravodlivosti.

So založením odštepného závodu na území Českej republiky je však spojená ešte rada formalít medzi ktoré patrí:

- Zápis do Obchodného registra v Českej republike a dodatok do obchodného registra v Slovenskej republike
- Jednanie pred Registrovým súdom a iné

Z toho dôvodu si založenie odštepného závodu spoločnosť nechá spracovať externou firmou Profi spoločnosti. cz, ktorá sa postará o zariadenie všetkých formalít s tým spojených. Vo všetkých záležitostiach odštepného závodu, bude majiteľ a podnik zástupovať vedúci obchodného závodu, ktorý bude zapísaný ako vedúci tohto odštepného závodu.

4.2 Určenie daňového domicilu BioTrade&Trans

V prípade spoločnosti BioTrade&Trans je posudzovaná situácia, kedy má podnik sídlo v Bratislave a jednu fungujúcu pobočku v Trenčíne. S presunom na nový zahraničný trh, vznikne spoločnosti ďalšia pobočka v Českej republike, resp. v tomto prípade sa bude jednať o odštepný závod.

Pri určovaní svojej daňovej rezidencie sa bude podnik pridržať právnej úpravy uvedenej v príslušnej medzinárodnej zmluve a v Zákonoch o dani z príjmu Slovenskej a Českej republiky. Podľa legislatívnej úpravy v ZDP ako aj v medzinárodnej zmluve o ZDZ č. 100/2003 Sb., je hlavným faktorom pre stanovenie daňového domicilu právnickej osoby, určenie jej sídla a miesta vedenia.

Sídlo spoločnosti právna terminológia rozlišuje ako sídlo zapísané a sídlo skutočné.

- Sídlo zapísané predstavuje podľa § 136 odst. 2 ZOK, sídlo zapísané vo Obchodnom registri, do ktorého sa uvedie názov obce, kde spoločnosť sídli.
- Skutočné sídlo predstavuje hlavnú správu spoločnosti. Jedná sa minimálne o sídlo podľa § 137 odst. 1 ZOK (Česko, © 2010 - 2016), ku ktorému sa môže každý dovolať rovnako ako k sídlu zapísanému. Pre spoločnosť predstavuje taktiež miesto, kde je vykonávaná jej skutočná podnikateľská činnosť.

V rámci daňovej problematiky je možné stotožniť skutočné sídlo spoločnosti s **miestom vedenia**, resp. s výrazom „miesto skutočného (hlavného) vedenia“, ktorý je uvedený zmluve o ZDZ. K tejto problematike prislúcha nasledovná právna úprava:

- § 2 pís. d) ZDP v Slovenskej republike,
- § 17 odst. 3 a Sdělení č.j. 251/122 867/2000, MF k problematice pojmu „místo vedení“ v Českej republike,
- článok 4 odst. 3 zmluvy o ZDZ.

V rámci všeobecného postupu pri určovaní skutočného miesta vedenia je v prvom rade nutné odlíšiť miesto hlavného vedenia od lokálnych miest. Tieto lokálne miesta bude mať podnik so založením svojho odštepného závodu v Českej republike už dve. Podľa Sdělení k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ sú potom lokálne vedenia považované v zmysle daňových zmlúv za stálu prevádzkareň.

Miestom vedenia je pre spoločnosť pobočka v Trenčíne, nachádzajúca sa na území Slovenskej republiky. Pri tomto určení bolo vychádzané z faktu, že na tomto mieste sú prijímané riadiace a obchodné rozhodnutia v súvislosti s uzatváraním kontraktov a celkovým smerovaním spoločnosti. V pobočke sídli taktiež riaditeľ spoločnosti, ktorý určuje praktickú politiku podniku. Príslušné kontrakty sú však uzatvárané a podpisované v zapísanom sídle v Bratislave, pokiaľ nie sú riešené prostredníctvom obchodného zastúpenia priamo u odbera-

teľa. Na vnútroštátnej úrovni by na základe tejto skutočnosti mohol nastať rozpor ohľadne určenia skutočného miesta vedenia a registrovaného sídla spoločnosti.

Na medzinárodnej úrovni je každopádne jednoznačné, že pri vzniku inštitútu stálej prevádzkarne v Českej republike sa bude miesto vedenia nachádzať na území Slovenskej republiky. Na otázku, či plánuje podnik presun svojho skutočného miesta vedenia do Českej republiky spolu so založením odštepného závodu, bola odpoveď negatívna. Spoločnosť totiž v súčasnosti tohto presunu nie je schopná z dôvodu potreby dohliadať na prebiehajúce zákazky a dlhodobú spoluprácu s dodávateľmi a odberateľmi. K potvrdeniu tejto skutočnosti pani Ing. Janáčová dodala, že *„nie je možné z praktického hľadiska, premiestniť skutočné miesto vedenia do Českej republiky, skôr ako v rozmedzí 5 rokov.“*

Z uvedeného vyplýva, že podnik bude podľa právnej úpravy oboch krajín daňovým rezidentom Slovenskej republiky a daňovým nerezidentom Českej republiky. V Slovenskej republike bude teda zdaňovať svoje celosvetové príjmy a v Českej republike bude povinný k daňovému odvodu podľa § 17 odst. 4 ZDP len v rozsahu príjmov dosiahnutých na tomto území.

Odporúčenie: Situácia určenia daňového rezidentstva spoločnosti na území Slovenskej republiky by mala byť v budúcnosti v každom prípade sledovaná. Ak by sa totiž miesto skutočného vedenia v budúcnosti premiestnilo na územie Českej republiky, došlo by k zmene daňovej rezidencie a tým logicky aj k zmene výšky daňového odvodu.

4.3 Povinnosti pri vzniku stálych prevádzkarní

So vznikom stálej prevádzkarne súvisí mnoho povinností, ako organizačných z pohľadu podnikateľa, tak aj registračných, z pohľadu daňovníka.

Základné povinnosti stálej prevádzkarne v Českej republike:

- splnenie registračnej, prípadne oznamovacej povinnosti stálej prevádzkarne na príslušnom daňovom úrade v Českej republike,
- stanoviť základ dane podľa článku 7 zmluvy o ZDZ č. 100/2003 Sb.,
- plniť povinnosť zahraničného platiteľa dane podľa § 38c odst.2 ZDP,
- podávanie priznania dani z príjmu právnických osôb.

4.4 Určenie približnej doby vzniku stálych prevádzkarní spoločnosti BioTrade&Trans v Českej republike

Na základe analýzy predmetu predpokladanej podnikateľskej činnosti na území Českej republiky, by mohli spoločnosti pravdepodobne vznikajúť stále prevádzkarne z titulu:

- internetových obchodov,
- trvalého zariadenie (miesto) k výkonu činnosti,
- poskytovania služieb,
- obchodnej reprezentácie.

V prípade BioTrade&Trans sa však bude primárne jednať o vznik stálej prevádzkarne za účelom zaistenia miesta predaja. Hlavná podnikateľská aktivita podniku v Českej republike bude totiž zahŕňať spracovanie štiepkovacieho materiálu a výrobu drevenej štiepky v tomto mieste predaja.

4.4.1 Internetové obchody

Stála prevádzkareň z titulu internetového obchodu spoločnosti vznikajúť nebude, nakoľko ani v súčasnosti nie je prevádzkovateľom e - shopu. Keďže však v rámci marketingu má svoju internetovú stránku, bola skúmaná problematika vzniku stálej prevádzkarne z tohto titulu. Ak by sa totiž spoločnosť rozhodla prevádzkovať internetovú stránku prostredníctvom vlastného serveru, na ktorom by bola webová stránka uložená, malo by toto vybavenie fyzické umiestnenie a mohlo by tak byť považované za trvalé zariadenie pre podnikanie. Bolo však rozhodnuté, že náklady na prevádzku internetovej stránky na vlastnom servere by s vysokou pravdepodobnosťou prevyšovali úžitky, ktoré by týmto podnik dosiahol. Preto sa spoločnosť rozhodla na túto činnosť zabezpečiť externého prevádzkovateľa People For Net a. s. Daná internetová stránka bude tak znamenať pre podnik BioTrade&Trans nehmotný majetok, ktorý vznik stálej prevádzkarne nezakladá, keďže bude plniť len propagačnú funkciu. Tým bude predstavovať zariadenie vlastnené za účelom vykonávania činnosti, ktorá má prípravný alebo pomocný charakter. Takéto zariadenie z pohľadu čl. 5 odst. 4 pís. e) zmluvy o ZDZ vznik stálej prevádzkarne nezakladá.

4.4.2 Trvalé zariadenie (miesto) k výkonu činnosti

Prvotným bodom pre určenie vzniku stálej prevádzkarne je v tomto prípade článok 5 odst. 1 príslušnej zmluvy o ZDZ. Ten uvádza, že existencia stálej prevádzkarne je založená

na vzniku trvalého miesta alebo zariadenia k výkonu činnosti, prostredníctvom ktorého spoločnosť podniká. Ako trvalé miesto k výkonu činnosti si bude BioTrade&Trans v Česku zriaďovať kamennú pobočku, v rámci ktorej bude prevádzkovaná aj kancelária. Zariadenie budú predstavovať príslušné stroje umiestnené v pobočke, ktoré budú slúžiť k výkonu činnosti.

Aby však miesto a zariadenie k výkonu podnikateľskej činnosti zakladalo vznik stálej prevádzkarne, musia spĺňať nasledovné podmienky:

- **Existencia trvalého miesta pre podnikanie**

Táto podmienka bude splnená prenájatím miesta k výkonu činnosti, na ktorom bude umiestnená budova. Budova bude slúžiť ako kancelársky aj skladový priestor. V týchto priestoroch bude pôsobiť zhruba 7 zamestnancov, ktorí budú štiepkovať pripravený materiál a obhospodarovať stroje. Miesto pre podnikanie bude vyhľadané v okolí Zlína prípadne Brna, z dôvodu okruhu potencionálnych odberateľov štiepky a vhodných dodávateľov štiepkovacieho materiálu. Vhodnosť vybranej lokality je však v súčasnosti v podniku stále zvažovaná a podnik sa rozhoduje nechať pre tento účel vypracovať externou agentúrou prieskum potencionálnych podnikateľských možností v daných krajoch. S prenájomom priestorov plánuje následne začať k 1. 9. 2016.

- **Účelnosť miesta pre podnikanie**

Väčšia časť štiepkovacej činnosti bude vykonávaná v prenájatých priestoroch. V súčasnosti spoločnosť funguje primárne na princípe dovozu štiepkovacieho materiálu do pobočky umiestnenej v Trenčíne, kde sa materiál spracuje a odovzdá späť vlastníkovi. Tiež sa však v niektorých prípadoch stáva, že spoločnosť si štiepkovací materiál zakúpi, spracuje ho na štiepku a túto následne predáva spaľovacím kotolňam ako bio masu.

- **Stálosť miesta pre podnikanie a teda zámer užívať ho trvale**

Keďže podnik plánuje rozšírenie svojho podnikania a presun na nový zahraničný trh, má zámer pôsobiť v Českej republike trvale. Preukázanie zámeru využívať miesto trvale bude prostredníctvom umiestnenia množstva dlhodobého majetku v tejto prevádzke. Ďalším faktorom bude existencia príslušnej nájomnej zmluvy, ktorá by mala byť podľa predpokladu spoločnosti uzatvorená na 3 roky.

V rámci konfrontácie s § 22 odst. 2 ZDP, kde sa stálou prevádzkarňou rozumie len miesto k výkonu činnosti daňových nerezidentov, bude v súvislosti s BioTrade&Trans toto miesto predstavovať kanceláriu ako aj dielňu, kde bude štiepka vyrábaná.

Vznik príslušnej stálej prevádzkarne nie je podrobený časovému testu, nakoľko sa bude jednať o tzv. kamennú stálu prevádzkareň, u ktorej sa predpokladá jej dlhodobé trvanie. Na základe uvedených faktov, je jej predpokladaný vznik, približne k 1. 11. 2016, aj keď spoločnosť uzatvorí nájomnú zmluvu k 1. 9. 2016. Podnikateľskú činnosť je totiž podnik schopný v tomto zariadení vykonávať až po inštalácií príslušných strojov a úprave terénu. V tejto súvislosti je nutné pred zahájením štiepkovania:

- prispôbiť priestory pre dočasné skladovanie hotovej štiepky ako aj pôvodného štiepkovacieho materiálu,
- upraviť vjazd do objektu, resp. prispôbiť ho na vjazd ako kamiónov a nákladných áut, tak štiepkovacích strojov, ktoré sú mobilné,
- zabezpečiť objekt proti nežiaducemu vniknutiu, prostredníctvom kamerového systému,
- zabezpečiť prechodné ubytovanie pre zamestnancov, ktorý budú trvale pôsobiť v stálej prevádzkarne.

Ako už bolo v teoretickej časti spomínané, za vznik stálej prevádzkarne z tohto titulu nie sú považované prípravné práce, teda predpokladaný dátum vzniku je reálne možné stanoviť po dvoch mesiacoch o prenajatia priestorov k podnikaniu.

Odporúčenie: V rámci vlastných návrhov som spoločnosti odporučila zamerať sa na negatívne vymedzenie stálej prevádzkarne uvedené v článku 5 odst. 4 v zmluve o ZDZ č. 100/2003 Sb. Ak by totiž podnik využíval prenajaté skladové priestory len za účelom uskladnenia a vyskladnenia tovaru, teda ako logistický sklad, stála prevádzkareň by z tohto titulu nevznikla. Štiepkovanie by mohlo prebiehať aj naďalej v pobočke v Trenčíne, ktorá je od skladu vzdialená zhruba 80 km. Tým by sa spoločnosť vyhla zdaneniu ziskov v Českej republike, ktoré vznikajú prostredníctvom stálej prevádzkarne. Otázne zostávajú náklady na prepravu, ktoré by boli pri prevádzkovaní tohto logistického skladu mnohonásobne vyššie, ako za predpokladu jeho využitia ako stálej prevádzkarne. Sklad by tiež nemohol byť využívaný ako predajný sklad, čo tiež zvyšuje náklady na následný transport v rámci Českej republiky.

4.4.3 Stála prevádzkareň z titulu poskytovania služieb

Podnik v rámci poskytovania služieb vykonáva štiepkovanie, ktoré nie je pri svojom výkone viazané na trvalé miesto, ktoré podniku vznikne. Dôvodom je fakt, že štiepkovacie stro-

je sú mobilné. Z tohto titulu nie je problém s nimi prísť za odberateľmi štiepky a zoštiepkovať pripravený štiepkovací materiál priamo na mieste.

Základom pre určenie vzniku službovej stálej prevádzkarne je v tomto prípade splnenie časového testu. Časový test príslušný pre tento druh činnosti predstavuje podľa § 22 odst. 2 poskytovanie služieb podnikom na území Českej republiky po dobu dlhšiu ako 6 mesiacov v akomkoľvek dvanásťmesačnom období. Pre doplnenie je ešte potrebné dodať, že sa doba, za príslušných 12 mesiacov sa sčítava, bez ohľadu na fakt, či sa jedná o jeden alebo viac kontraktov, respektíve, či tieto kontrakty spolu súvisia, alebo sú nezávislé.

Stála prevádzkareň by v tomto prípade podniku mohla vzniknúť, v prípade štiepkovania priamo u odberateľov na území Českej republiky. Táto situácia by hypoteticky mohla nastať najskôr k dátumu 1. 6. 2016. Skôr to pre podnik nie je možné, nakoľko do tejto doby už má veľké objednávky od trvalých odberateľov. Stála prevádzkareň môže teda logicky vzniknúť najskôr k 1. 12. 2017.

K tomuto dátumu je však už predpokladaná mesačná existencia stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta. Na mieste je v tomto prípade otázka, či by trvalé miesto, uvedené do prevádzky k 1. 11. 2016 bolo finančným úradom chápané ako účelné miesto pre poskytovanie služieb. Vtedy by totiž už samotná existencia takéhoto miesta zakladala vznik stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta, ku ktorej sa podnik už registrovať bude. Tým pádom by vznik službovej stálej prevádzkarne podľa Pokynu D - 22 k § 22 už neprebehol.

Po konzultácií so spoločnosťou bolo rozhodnuté, že po vzniku stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta sa bude podnik snažiť premiestniť služby štiepkovania do tohto miesta. Tento postup je pre spoločnosť z hľadiska nákladov v mnohých ohľadoch výhodnejší. Od 1. 11. 2016 sa teda nepredpokladá štiepkovanie priamo u odberateľov, aspoň nie v takom časovom horizonte, ktorý by mohol založiť vznik stálej prevádzkarne. V tejto súvislosti však musí spoločnosť vychádzať z konkrétnej situácie k 1. 11. 2016 a následne k 1. 12. 2016. Je však potrebné dodať, že s týmto postupom sa nestotožňuje celá odborná verejnosť, preto je v tomto prípade nevyhnutná konzultácia s miestnym finančným úradom.

Odporúčenie: Spoločnosť by mala v tomto prípade v budúcnosti pozorne sledovať, či v priebehu poskytovania služieb na území Českej republiky splnila podmienky časového testu. V rámci tohto sa jej samozrejme odporúča rozložiť svoje aktivity tak, aby službová stála prevádzkareň v Českej republike nevznikla.

4.4.4 Stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia

Pri obchodnej reprezentácii je potrebné, aby si podnik v prvom rade presne určil, aké činnosti bude obchodný reprezentant v Českej republike vykonávať. Ďalej je podstatným faktorom tzv. závislé a nezávislé zastúpenie. Na otázku, či bude podnik využívať formu nezávislého zastúpenia, bola poskytnutá negatívna odpoveď. V súčasnosti však podnik nedisponuje obchodným zastúpením, avšak s presunom do Českej republiky bude s vysokou pravdepodobnosťou k tejto činnosti poverený jeden zo zamestnancov spoločnosti. Bude tak predstavovať pre podnik závislé zastúpenie.

V prípade BioTrade&Trans pôjde pravdepodobne o obchodnú reprezentáciu, ktorá sa bude reálne zaoberať podmienkami odbytu tovaru a služieb. Zamestnanec bude mať tiež povolenie zjednávať podmienky obchodných kontraktov a uzatvárať zmluvy, podľa pokynov vedenia nachádzajúceho sa na Slovensku.

Stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia by vznikala v prípade, ak by závislý reprezentant uzatvárať zmluvy ešte pred tým, ako vznikne stála prevádzkareň z titulu stáleho miesta. Stála prevádzkareň z titulu obchodnej reprezentácie vznikne ale najskôr sprístupnením kancelárie pre obchodného reprezentanta, nakoľko až od tejto doby predpokladá jeho pôsobenie z tohto titulu v rámci Českej republiky. Zriadenie tejto kancelárie tak má súvis so vznikom stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta k výkonu činnosti. Do vtedy bude jeho činnosť podliehať čl. 5 odst. 4 zmluvy o ZDZ. Vznik stálej prevádzkarne sa predpokladá teda najskôr k 1. 11. 2016, čo predstavuje dátum vzniku stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta k výkonu činnosti.

Poznámka: V dobe, kedy bude reprezentant vykonávať činnosti na základe čl. 5 odst. 4 zmluvy o ZDZ, stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia nevzniká. Pre približnú predstavu sú následne uvedené činnosti, ktorými sa má podľa súčasného predpokladu reprezentant do doby zriadenia kancelárie zaoberať:

- Prieskum trhu alebo iné zhromažďovanie informácií pre podnik, ako je napríklad:
 - o monitorovanie trhu
 - o zaisťovanie propagácie a reklamy štiepky ako výrobku
- Vykonával činnosti, ktoré majú pre podnik prípravný alebo pomocný charakter
 - o uskladňovania tovaru a jeho dodanie odberateľom
 - o nakupovanie a ďalšie predávanie štiepky ako tovaru

- sprostredkovanie zmlúv, ktoré sa týkajú existencie miesta k výkonu svojej činnosti (t. j. kancelárie)

Odporúčenie: Aby sa podnik vyhol obtiažnemu stanovovaniu základu dane a rovnako aj daňovej povinnosti z titulu tejto stálej prevádzkarne, odporúča sa jej vzniku vyhnúť prostredníctvom nezávislého zastúpenia. Tento pojem je definovaný v časti 2.6.3. Taktiež je odporúčané dbať na obsah činností stáleho reprezentanta spoločnosti pred zriadením trvalého miesta k výkonu činnosti, aby nedošlo k situáciám, kedy tieto činnosti založia vznik stálej prevádzkarne z titulu obchodnej reprezentácie.

4.5 Registračná povinnosť po vzniku stálej prevádzkarne

V Českej aj Slovenskej republike platí, že každý daňový subjekt, ktorý získal oprávnenie k podnikateľskej činnosti, má povinnosť zaregistrovať sa k daniam, ktoré sú pre neho relevantné. Spoločnosť BioTrade&Trans sa bude povinná registrovať v rámci svojej miestnej príslušnosti danej § 13 a § 24 Daňového rádu, pravdepodobne na Finančnom úrade v Zlíne, prípadne v Brne, čo závisí od lokality, ktorú si podnik k svojmu pôsobeniu zvolí.

4.5.1 Povinnosť voči správcovi dane v Českej republike

Pri určovaní registračných povinností je nutné zamerať sa v prvom rade na § 125 - § 131 Daňového rádu. Z týchto vyplýva, že registračnú povinnosť má každý daňový subjekt, ktorému vznikne povinnosť podať Prihlášku k registrácii k jednotlivéj dani podľa § 126. Nová úprava daňových zákonov, platná od 1. 1. 2013 ďalej stanovila, že konkrétne podmienky, kedy je poplatník a platca povinný k registrácii, ako aj podmienky pre jej zrušenie, sú upravené v jednotlivých daňových zákonoch. V súvislosti s registráciou k dani z príjmu je teda potrebné okrem § 125 až § 131 Daňového rádu, dodržať aj podmienky stanovené v § 39a a § 39b ZDP.

Registračná povinnosť vznikne podniku s určitosťou aj z dane z pridanej hodnoty. V rámci práce je však upriamená pozornosť na povinnosti spojené s inštitútom stálej prevádzkarne a nie prevádzky organizačnej zložky podľa § 4 odst. 6 ZDPH. Preto posúdenie potreby registrácie a podmienok platby tejto dane je ponechané na spoločnosti.

Povinnosti spoločnosti ako poplatníka dane z príjmu, ktorý je daňovým nerezidentom sú upravené v § 39a odst. 2 ZDP. Ten uvádza, že daňový nerezident, ktorému na území Českej republiky vznikla stála prevádzka, podáva prihlášku rovnako do 15 dní od vzniku tejto prevádzky (Marková, 2016, s. 65). S podanou prihláškou podáva podnik aj potvrdenie

o daňovej rezidencií. Toto potvrdenie vydá na požiadanie BioTrade&Trans daňový úrad v Trenčíne na unifikovanom trojjazyčnom formulári, pričom je podľa Sadzobníka správnych poplatkov od správneho poplatku oslobodené.

Ďalej § 39a odst. 3 ZDP uvádza povinnosť právnických osôb daňových nerezidentov podať prihlášku k registrácii k dani z príjmov do 15 dní odo dňa keď:

- „započal vykonávať činnosť na území České republiky, která je zdrojem příjmů,
- přijal příjmy ze zdrojů na území České republiky,
- obdržel povolení nebo získal oprávnění vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů, vydané tuzemským orgánem veřejné moci“ (Marková, 2016. s. 65).

Ak by však podnik mal začiatkom svojho podnikania v Českej republike len príjmy ktoré nie sú predmetom podnikania alebo sú od dane oslobodené, registračná povinnosť mu na základe § 39a odst. 5 ZDP odpadáva (Marková, 2016, s. 65).

Registračná povinnosť podniku ako platcu dane je upravená v § 39b ZDP pričom zakladá povinnosť registrovať sa u „*príslušného správce daně nejpozději do 8 dnů ode dne, kdy mu vznikla povinnost vykonávat tímto zákonem stanovené úkony plátce daně*“ (Marková, 2016, s. 66). V tomto prípade sa jedná o vznik povinnosti registrácie platcu dane v prípade odvádzania záloh za zamestnancov.

Registračná povinnosť daňového subjektu zahŕňa:

- Povinnosť podať prihlášku k registrácii
- Oznamovaciu povinnosť strán údajov, ktoré sú povinnými údajmi v prihláške k registrácii

Náležitosti Prihlášky k registrácii rovnako ako aj Oznámenia o zmene registračných údajov sú stanovené v príslušných formulároch vydávaných Ministerstvom financií. Tento postup je schválený § 72 Daňového rádu. Tlačivá vydané Ministerstvom financií je možné nájsť na stránkach Finančnej správy v aplikácii „daňové tiskopisy“ a následne v časti „registrace“. Druhou možnosťou, pre firmu výhodnejšou, je vyplniť prihlášku elektronicky na daňovom portáli Finančnej správy v kolónke „elektronické podania pre finančnú správu“ časť „elektronické formuláře“ a následne časť „registrace“ a odoslať ju prostredníctvom dátovej schránky. Prílohou Prihlášky k registrácii je taktiež tzv. Príloha k prihláške k registrácii organizační složky obchodního závodu.

Poznámka: Podľa zákona č. 300/2008 Sb. O elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, bola zisťovaná povinnosť podať prihlášku k registrácii elektronicky, prostredníctvom dátovej schránky. Aj keď ňou v súčasnosti spoločnosť nedisponuje, je povinná si ju na území Českej republiky zriadiť. Podľa § 4 tohto zákona však dátovú schránku organizačným zložkám podniku zahraničnej právnickej osoby zapísaným v Obchodnom registri zriaďuje bezplatne ministerstvo financií bezodkladne potom, ako obdrží informácie o zapísaní organizačnej zložky do obchodného registra (ČESKO, © 2010 – 2016b). Ak predpokladáme, že je pojem organizačnej zložky nahradený pojmom odštepny závod, bude situácia obdobná. Podľa ďalšieho postupu následne ministerstvo zašle prístupové údaje doporučené osobe oprávnenej k prístupu do dátovej schránky. Sprístupnenie dátovej schránky sa vykoná prvým prihlásením najneskôr však 15 dní po doručení údajom týmto osobám. Dôležitou poznámkou v tomto prípade je, že pokiaľ má daňový subjekt sprístupnené dátovú schránku, je **povinný** na základe § 72 odst. 4 Daňového prihlášku k registrácii odoslať dátovou správou podpísanou uznávaným elektronickým podpisom. Týmto podpisom firma disponuje. Ak by v tomto prípade podnik neučinil podanie elektronicky, aj keď by mu táto povinnosť vznikla, bola by mu uložená pokuta podľa § 247a ods. 2 vo výške 2 000 Kč, na základe rozhodnutia správcu dane. Dokonca ak by týmto nesplnením povinnosti závažne sťažil správu daní, mohla by pokuta podľa § 247a odst. 4 dosiahnuť výšky až 50 000 Kč. Oznámenie o sprístupnení dátovej zasiela po jej sprístupnení správcovi dane.

Vznik registračnej povinnosti BioTrade&Trans sa teda bude líšiť v nasledovných situáciách:

- **Podnik obdrží povolenie k výkonu činnosti pred zápisom do obchodného registra**

V minulosti táto situácia nemohla nastať, v súčasnosti táto alternatíva možná je, no v ZDP nie je na ňu poskytnutá jednoznačná odpoveď. V tom prípade by podnik pravdepodobne volil podanie prihlášky k dani z príjmov prostredníctvom tlačiva Ministerstva financií do 15 dní od získania povolenia. Vhodnejší by ale bol pravdepodobne postup na základe § 71 odst. 3 Daňového rádu, ktorý otvára možnosť použitia iných prenosových techník, ktoré je správca dane spôsobilý prijať, ak je toto podanie následne do 5 dní, odo daň kedy došlo správcovi dane potvrdené alebo opakované spôsobom uvedeným v odst. 1 (Marková, 2016, s. 257). Spôsobom uvedený v odst. 1 predstavuje podanie učené, písomne, ústne do protokolu, alebo prostredníctvom dátovej správy.

- **Prebehne zápis do Obchodného registra pred získaním povolenia k výkonu činnosti**

Je nutné si uvedomiť, že registrácia do Obchodného registra zakladá vznik dátovej schránky spoločnosti. Ak by sa firme podarilo povolenie k výkonu činnosti získať skôr, ako by jej bola sprístupnená dátová schránka je možné podať prihlášku prostredníctvom tlačiva. Nie je ale možné čakať na sprístupnenie dátovej schránky dlhšie ako 15 dní od získania povolenia. V tomto prípade je však firme odporúčané informovať sa u príslušného správcu dane.

- **Vznikne podniku stála prevádzkareň pred získaním povolenia k výkonu podnikateľskej činnosti a pred zápisom odštepného závodu do Obchodného registra**

Podnik podá prihlášku prostredníctvom tlačiva do 15 dní od vzniku stálej prevádzkarne ako daňový poplatník. V tomto prípade je však taktiež vhodné odkázať na § 71 odst. 3 Daňového rádu.

- **Ak podnik obdrží príjmy zo zdrojov na území Českej republiky, pred vznikom stálej prevádzkarne, zápisom do obchodného registra či získaním povolenia k výkonu činnosti**

Má povinnosť registrácie k dani prostredníctvom tlačiva Ministerstva financií do 15 dní od získania tohto príjmu. V tomto prípade podnik nie je povinný sa registrovať podľa § 39a odst. 5 ak tieto príjmy nie sú predmetom dane, sú od dane oslobodené alebo je z nich vyberaná daň zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane.

Odporúčenie: Spoločnosť by si mala popísané situácie prekonzultovať s príslušným správcom dane. Pri prípadných dohadoch je tiež vhodné spoločnosti odporučiť spýtať sa na finančnom úrade na možnosť záväzného posúdenia podľa § 132 Daňového rádu. V rámci tohto posúdenia by bolo finančným úradom vydané rozhodnutie o daňových dôsledkoch, ktoré môžu nastať pri týchto situáciách. Podnik si však musí byť vedomí, že proti vydaniu rozhodnutia o záväznom posúdení nie je možné uplatniť opravné prostriedky. Na druhú stranu získanie čo najväčšieho množstva informácií o najvhodnejšom postupe stojí za námahu, nakoľko ak vznikne spoločnosti predčasne povinnosť registrácie, ktorú nedodrží, správca dane bude ďalej postupovať podľa § 247a odst. 1 pís. a) kde je možné uloženie postihu až do výšky 500 000 Kč. K záveru je ešte potrebné dodať, že záväzné posúdenie predstavuje spoplatnený úkon vo výške 10 000 Kč a v prípade jeho vydania správcom dane bude mať podnik povinnosť sa ním riadiť.

Rozhodnutie o registrácii by malo byť podľa § 129 Daňového řádu udelené v lehote do 30 dní odo dňa podania prihlášky, prípadne odstránenia jej vád. Ak by sa však jednalo o v prípade spoločnosti BioTrade&Trans o zvlášť zložitý prípad, môže toto lehotu nadradený správca dane predĺžiť.

Podniku bude po úspešnej registrácii k dani pridelené daňové identifikačné číslo, ktoré obsahuje kód „CZ“ a kmeňovú časť, ktorú tvorí všeobecný identifikátor, ktorým je identifikačné číslo, alebo vlastný identifikátor správcu dane.

4.5.2 Trvalé zariadenie k výkonu činnosti

Tento typ stálej prevádzkarne by mal podniku vzniknúť približne k dátumu 1. 11. 2016 takže je očakávaná registračná povinnosť v súvislosti s § 39a odst. 2 ZDP najneskôr k 16. 11. 2016.

Odporúčenie: Podniku je v tomto prípade odporučené registrovanie sa k dani z príjmu už v rámci získania povolenia k výkonu činnosti, aj keď registračná povinnosť z titulu stálej prevádzkarne vznikne pravdepodobne neskôr. Prípadne je vhodná komunikácia s príslušným finančným úradom v Zlíne. Podnik sa tak vyhne pokute za nesplnenie registračnej povinnosti.

4.5.3 Službová stála prevádzkareň

Nakoľko vznik službovej stálej prevádzkarne nie je predpokladaný, registračnú povinnosť spoločnosť z tohto titulu mať nebude. Na druhej strane ak by k vzniku predsa došlo, registračná povinnosť podniku je v tomto prípade 15 dní od jej vzniku.

Odporúčenie: Ak by sa spoločnosť nakoniec rozhodla poskytovať služby na území Českej republiky, je nutné aby sledovala splnenie časového testu a starostlivo a prípadne oddelene evidovala takto dosiahnuté príjmy, nakoľko podľa Pokynu D - 22 k § 22 podliehajú dani aj príjmy dosiahnuté do uplynutia povinnej doby trvania, t. j. 6 mesiacov v dvanásťmesačnom období (Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. 2015). V tomto prípade je tiež súvis s oznamovacou povinnosťou uvedenou v § 38t ZDP.

4.5.4 Stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia

Ak by sa podnik rozhodol pre vznik tohto typu stálej prevádzkarne, tak ten má súvis so vznikom stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta, je teda predpokladaný k 1. 11. 2016. Podniku vznikne v tomto prípade registračná povinnosť najneskôr do 16. 11. 2016.

4.5.5 Uzatvorenie kontraktu vedúceho k vzniku stálej prevádzkarne

V prípade uzatvárania významnejších kontraktov na území Českej republiky by spoločnosť mala zhodnotiť, či jej následkom ich uzatvorenia nevznikne v budúcnosti stála prevádzkareň. V tomto prípade však musí ísť o kontrakty s nerezidentom Českej republiky. V tejto súvislosti je postup daňových poplatníkov upravený v § 38t odst. 2 ZDP, ktorý ukladá stálym prevádzkarňam daňových nerezidentov na území Českej republiky neodkladne oznamovaciu povinnosť v prípade uzatvorenia takéhoto kontraktu. Nesplnenie predmetnej povinnosti totiž podľa novej úpravy pokladá § 243 trestného zákonníka za trestný čin. Oznamovacia povinnosť v Českej republike však podniku zaniká, ak je už registrovaný u správcu dane, alebo je zapísaný v Obchodnom registri.

Podniku by táto povinnosť mohla reálne vzniknúť z titulu možného vzniku službovej stálej prevádzkarne. Spoločnosť má totiž v súčasnosti uzatvorených niekoľko dlhodobých zmlúv na poskytovanie služieb na území Slovenskej republiky. Ak by však začal s poskytovaním služieb aj na území Českej republiky ešte pred zápisom do Obchodného registra, na takto uzatvorené zmluvy si musí dať pozor.

Dôvodom je fakt, že ak by aj BioTrade&Trans uzatvoril zmluvu s odberateľom napr. na dobu štyroch mesiacov, čím vznik stálej prevádzkarne predpokladaný nie je, môže dôjsť ku komplikáciám, ktoré túto dobu o napr. 3 mesiace predĺžia. Tým by z pohľadu správcu dane dochádzalo k splneniu časového testu pre vznik stálej prevádzkarne. Ak by v tomto prípade podnik oznamovaciu povinnosť nedodrжал, finančný úrad by pravdepodobne skúmal, či podnik o prípadnom predĺžení mohol dopredu vedieť a svoju povinnosť si tak nesplnil úmyselne. Oznamovacia povinnosť by ale v tomto prípade s určitosťou vznikla aj u Slovenského správcu dane, na základe § 49a odst. 8 zákona č. 595/2003 Z. z o dani z príjmov (Slovensko, © 2010-2016).

K záveru je však potrebné pripomenúť, že uvedená situácia by v podniku mohla nastať len v prípade, kedy sa na území Českej republiky zapíše do Obchodného registra a registruje k dani z príjmu až po splnení časového testu, ktorý založí vznik stálej prevádzkarne.

4.6 Povinnosti pri zániku stálych prevádzkarní

Ak by podnikanie v Českej republike pre spoločnosť nebolo po určitom čase perspektívne, je samozrejmosťou zrušenie odštepného závodu, ako aj de-registrácia stálej prevádzkarne. Zrušenie odštepného závodu a vybavenie všetkých potrebných náležitostí bude v tomto zverené rovnakej externej spoločnosti, ktorá zabezpečovala jeho registráciu. Na spoločnosti teda zostane „len“ dodržanie príslušných povinností spojených s de-registráciou stálej prevádzkarne.

Konkrétne povinnosti pri zrušení stálej prevádzkarne neposkytuje úprava ani ZDP ani Daňového rádu. Prvotne je nutné si uvedomiť, že pri ukončení činnosti musí podnik vysporiadať svoju daňovú povinnosť. Pri zrušení stálej prevádzkarne bude mať podnik povinnosť podať priznanie k dani v Českej republike najneskôr do konca nasledujúceho mesiaca za uplynulú časť roka.

V tomto prípade je potrebné začať pri všeobecnej úprave oznamovacích povinností daňových subjektov uvedenej v § 127 Daňového rádu. V odst. 1 je uvedené, že ak dôjde k zmene registračných údajov, túto zmenu musí daňový subjekt oznámiť správcovi dane do 15 dní od vzniku príslušnej skutočnosti. Oznámenie sa v tomto prípade podáva prostredníctvom tlačiva „Žádost o zrušení registrace.“

Podľa odst. 3 pís. a) je ďalej podnik „*povinen předložit správci daně příslušnou listinu prokazující jeho zrušení, popřípadě další listinu, podle které dojde k rozhodnutí o zániku povolení nebo oprávnění, na jehož základě byl daňový subjekt registrován, a to ve lhůtě 15 dnů ode dne, kdy mu tato listina byla doručena, nebo kdy ji potvrdil*“ (Marková, 2016, s. 264).

Odporúčenie: v rámci príslušných úkonov je vhodné informovať sa u správcu dane, či môže zmenu údajov zistiť tzv. automatizovaným spôsobom z registra evidencií. Okruh takto zistiteľných údajov by mal byť následne podľa postupu uvedenom v §56 odst. 2 zverejnený na úradnej doske a spôsobom umožňujúcim diaľkový prístup.

Pri ukončení činnosti je významný tiež § 238 Daňového rádu, na základe ktorého predkladá podnik „Žádost o vydání souhlasou s výmazem obchodní společnosti z obchodního rejstříku“ príslušnému správcovi dane.

Pri zrušení stálej prevádzkarne má podnik taktiež povinnosť podania daňového priznania v Českej republike. Toto priznanie, podáva najneskôr do konca mesiaca nasle-

dujúceho po mesiaci, v ktorom bola stála prevádzkareň zrušená. Jeho obsahom sú daňové skutočnosti pripadajúce na uplynulú časť zdaňovacieho obdobia (S-EPI, © 2010-2016). Obširnejšiu úpravu povinnosti podať daňové priznania poskytuje kapitola 6.

5 DAŇOVÝ REŽIM STÁLEJ PREVÁDZKARNE SPOLOČNOSTI BIOTRADE&TRANS V ČESKEJ REPUBLIKE

V tejto kapitole sú zbežne popísané niektoré postupy, ktorými by sa podnik mal riadiť pri stanovení základu dane. Z rozsahových dôvodov však nebolo možné uviesť v práci všetky nevyhnutné detaily, napr. nie je spomínaná problematika prevodových cien, či konkretizované zdanenia zamestnancov. Určite je však odporúčané sa týmito témami v budúcnosti venovať, nakoľko ich zanedbanie môže byť pre stálu prevádzkareň aj podnik fatálne.

5.1 Vedenie účtovníctva stálej prevádzkarne

Pre spoločnosť je v prvom rade potrebné zistiť, či má povinnosť riadiť sa zákonom č. 563/1991 Sb. o účtovníctví. Odpoveďou je § 1 odst. 2 pís. b) tohto zákona, ktorý uvádza, že účtovníctvo sú povinné viesť „zahraničné právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů“ (Česko, © 2010 – 2016a). Povinnosť viesť účtovníctvo ďalej spoločnosti vzniká na základe § 4 odst. 1 Zákon o účtovníctví. Ten ukladá, že zahraničné osoby definované v § 1 odst. 2 pís. b) musia viesť účtovníctvo od dňa zahájenia až do dňa ukončenia svojej činnosti na území Českej republiky (Česko, © 2010 – 2016a).

Ďalej je potrebné si uvedomiť, že stála prevádzkareň zostáva aj naďalej súčasťou účtovnej jednotky, nakoľko nemá samostatnú právnu subjektivitu. BioTrade&Trans bude teda na základe § 4 odst. 9 Zákona o účtovníctví, viesť jedno účtovníctvo za celú účtovnú jednotku. Z tejto informácie vyplývajú aj niektoré ďalšie skutočnosti a síce:

- odštepny závod ako stála prevádzka nemá samostatný základný kapitál,
- podniku odpadá povinnosť zostavovať správu o vzťahoch medzi prepojenými osobami a zverejňovať výročnú správu za stálu prevádzkareň,
- vybavenie vecnej a finančnej stránky zabezpečuje zriaďovateľ napr. prostredníctvom finančnej výpomoci ako je záloha, dotácia, príspevok a pod. a tieto sa vnútro podnikovo zúčtujú.
- výsledok hospodárenia slúži len pre účely dane z príjmu a je súčasťou výsledku hospodárenia zriaďovateľa

Od roku 2008 je možné uplatniť pre potreby BioTrade&Trans len tzv. súběžný spôsob vedenia účtovníctva v súvislosti so stálou prevádzkarňou. To znamená súběžné, priebežné, centralizované vedenie účtovníctva na Slovensku spolu s vedením účtovníctva za stálu prevádzkareň podľa českých predpisov v Česku. Nie je teda možné, aby podnik viedol účtovníctvo oddelene a k 31. 12. prepočítal počiatkové zostatky, mesačné obraty a konečné zostatky jednotlivých účtov na eurá a zahrnul ich po prepočte príslušným kurzom do svojho účtovníctva (Ing. Jan Hajek, MBA, Ing. David Trytko, Povinnost stálé provozovny zahraniční osoby vést účetnictví podle českých právních předpisů, 2013).

Aby však bolo možné s pomocou účtovníctva ľahšie odlišiť činnosti vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne, pre podnik by bolo vhodné prepracovať vnútorné smernice, kde sa oddelene stanoví sledovanie výnosov, nákladov, majetku a záväzkov v zahraničí.

Najprehľadnejším postupom ako viesť účtovníctvo, je v tomto prípade pomocou analytických účtov. Účtovanie o stálej prevádzkarni sa tak bude líšiť len v analytike. Ako príklad je uvádzaná možnosť, ktorá zatiaľ v podniku využívaná nie je.

Tabuľka 5 Príklad možnosti využitia analytickej evidencie v podniku

Slovensko	Stála prevádzkareň v Českej republike
501.01 – Spotreba materiálu	501.02 – Spotreba materiálu
512.01 – Cestovné	512.02 – Cestovné
518.01 – Ostatné služby	518.02 – Ostatné služby
521.01 – Mzdové náklady	521.02 – Mzdové náklady
601.01 – Tržby za predaj tovaru	601.02 – Tržby za predaj tovaru
602.01 – Tržby za predaj služieb	602.02 – Tržby za predaj služieb

Nutné je však dodať, že vypovedacia schopnosť „samotného“ účtovníctva stálej prevádzkarni nie je jednoznačná. Nemusia v ňom byť zachytené všetky jej náklady, lebo napr. väčšinu administratívnych nákladov na chod stálej prevádzkarni poniesie BioTrade&Trans na Slovensku. Účtovná závierka za stálu prevádzkareň tak bude poskytovať len pohľad na časť účtovných operácií. Na základe toho je možné povedať, že jediný účel vedenia účtovníctva v stálej prevádzkarni je vyhotovenie podkladov pre správne stanovenie výsledku hospodárenia, ako vstupnej hodnoty pre zistenie základu dane.

Odporúčenie: V tejto súvislosti je podniku odporúčané zriadenie kvalitného softvérového zabezpečenia. V súčasnosti je v spoločnosti zavedený program Omega, u ktorého by malo

byť preskúmané jeho využitie aj pre potreby „oddeleného“ vedenia účtovníctva stálej prevádzkarni.

5.1.1 Kurzová problematika

Správne zdanenie príjmov dosiahnutých v zahraničí vyžaduje ich prepočet na slovenskú menu, teda eurá. Tento prepočet sa bude realizovať prostredníctvom tzv. prepočítacieho kurzu, ktorý popisuje § 31 odst. 1 ZDP – S. Pre BioTrade&Trans bude podľa príslušného paragrafu platiť referenčný výmenný kurz vyhlásený Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska, platný ku dňu, ku ktorému je uplatnený daňovníkom v účtovníctve (Slovensko, © 2010-2016). Pre účely prevodu eur na Kč bude využitý kurz uvedený v § 38 ZDP používaný na devízovom trhu, vyhlásený Českou národnou bankou (Marková, 2016, s. 54). Tento postup podporuje aj Zákon o účtovníctve v § 24 odst. 7.

Pre prepočet meny pri zápočte dane z Českej republiky na Slovensku sa použije kurz podľa § 31 odst. 4 ZDP - S, ktorým je ročný priemerný kurz za obdobie, za ktoré sa podáva daňové priznanie (Slovensko, © 2010-2016).

5.2 Stanovenie základu dane stálej prevádzkarne

5.2.1 Metódy stanovenia zisku stálej prevádzkarne podľa čl. 7 zmluvy o ZDZ

Pre zisk v BioTrade&Trans je prvotný čl. 7 zmluvy o ZDZ. Z tohto vyplýva, že zisky podniku, v rozsahu, v akom môžu byť pripočítané stálej prevádzkarne sú zdanené v tom štáte v ktorom je stála prevádzkareň umiestnená.

Pri rozhodovaní o zisku, môže podnik zo zásady disponovať dvoma spôsobmi. Prvým je postup na základe odst. 2, ktorý vidí stálu prevádzkareň ako samostatný subjekt. Druhá metóda je uvedená v čl. 7 odst. 4 a jedná sa o metódu rozdelenia, teda priradenia časti zisku zriaďovateľa stálej prevádzkareň.

Odstavec 2 charakterizuje zisky stálej prevádzkarne, pričom podľa neho je stálej prevádzkarne možné pripočítať zisky, ktoré by mohla docieľiť, ak by ako samostatný podnik vykonávala „*rovnaké alebo obdobné činnosti za rovnakých alebo podobných podmienok a bola celkom nezávislá v styku s podnikom, ktorého je stálou prevádzkou*“ (Akont.cz, © 2013 – 2016). Zisky stálej prevádzkarne sa teda stanovujú ako pri samostatnom subjekte. Pri stanovovaní zisku je teda potrebné vziať v úvahu externé náklady a rovnako aj interné transakcie.

Odstavec 4 naopak uvádza, že „*ak je v zmluvnom štáte obvyklé stanoviť zisky, ktoré majú byť pripočítané stálej prevádzkarne, na základe rozdelenia celkových ziskov podniku jeho rôznym časťam, odstavec 2 nevylučuje, aby boli tieto zisky stanovené týmto obvyklým rozdelením*“ (Akont.cz, © 2013 – 2016). Tento odstavec bude v práci ďalej rozoberaný pri stanovení základu dane v súvislosti s § 23 odst. 11 ZDP.

Pre správne stanovenie základu dane sú oporné aj odst. 3 a odst. 5. Odstavec 3 uvádza, že pri stanovení ziskov stálej prevádzkarne je možné odpočítať náklady vynaložené pre účely stálej prevádzkarne, vrátane výdajov vedenia a všeobecných správnych výdajov, či už vznikli v Českej republike alebo inde. Na základe odst. 5 sa ďalej stálej prevádzkarni nebudú pripočítavať zisky pri nákupe tovaru pre podnik. Toto ustanovenie má súvis s negatívnym vymedzením stálej prevádzkarne v čl. 5 odst. 4 zmluvy o ZDZ.

K záveru je nutné dodať, že akonáhle sa raz stanoví rozdelenie ziskov príslušným spôsobom, toto rozdelenie sa v rokoch nemení, pokiaľ však neexistujú dostatočné dôvody pre iný postup.

5.2.2 Postup pri alokácii výnosov a nákladov stálej prevádzkarne

V súčasnosti nie je možné z dostupných materiálov stanoviť reálny zisk stálej prevádzkarne a reálny základ dane, nakoľko oba tieto výstupy by boli viac než hypotetické. Z toho dôvodu sú v tejto kapitole uvedené aspoň jednotlivé kroky, podľa ktorých by podnik v budúcnosti mohol postupovať. Autori odbornej literatúry sa pritom primárne zhodujú na týchto základných krokoch, ktoré sú často nazývané aj ako alokácia výnosov a nákladov stálej prevádzkarne:

- spracovanie funkčnej a skutkovej analýzy podniku, ktorá identifikuje funkcie vykonávané stálou prevádzkarňou a podnikom,
- priradenie aktív a pasív stálej prevádzkarne a alokovanie rizík k identifikovaným funkciám na základe vykonanej analýzy,
- alokácia kapitálu,
- ocenenie vnútropodnikových transakcií v súlade so Smernicou o prevodových cenách.

Pretvoriť súčasť podniku na samostatný fiktívny subjekt môže prinášať mnoho komplikácií. BioTrade&Trans by mal preto v rámci zachovania efektívnosti v prvom rade identifikovať hlavné a významné činnosti. Po tejto identifikácii a jej zdokumentovaní je odporú-

čané podniku ocenenie transakcií takým spôsobom, ako by sa jednalo o transakcie medzi nezávislými osobami.

Odporúčenie: Podnik by mal tieto príslušné údaje archivovať pre budúce potreby správcu dane, pričom je odporúčané aj ich následné postupné dopĺňanie a aktualizácia.

5.2.3 Oceňovanie vnútropodnikových transakcií BioTrade&Trans

Aby bolo možné stanoviť zisk stálej prevádzkarne, musí byť v podniku vykonané ocenenie vnútropodnikových transakcií. Táto problematika je využívaná medzi združenými podnikmi, pričom sa na prvý pohľad môže zdať, že s BioTrade&Trans a jeho stálou prevádzkarňou nebude mať nič spoločné. Opak je však pravdou. Na stálu prevádzkareň sa totiž z daňového pohľadu pozerá ako na „samostatný“ subjekt. Ocenenie vnútropodnikových transakcií teda zohrá významnú úlohu pri stanovení jej základu dane.

Keďže však v súčasnosti nie je možné spoľahlivo určiť aké vnútropodnikové transakcie bude podnik medzi svojim sídlom a odštepným závodom – stálou prevádzkarňou po jej vzniku vykonávať, nie je ich možné pre potreby práce ani oceniť. Do budúcnosti sa však predpokladá, že medzi najťažšie oceníteľné transakcie bude patriť:

- prevod tovaru (štiepkovacieho materiálu)
- prevod nehmotného majetku
- prevod hmotného majetku
- prevod služieb

Odporúčenie: Pri riešení tejto problematiky by mal podnik postupovať podľa Smernice o prevodných cenách pro národní podniky a daňové správy. Pokyn D – 332 totiž uvádza, že ak keď nie sú jej princípy priamo zakotvené v daňovej legislatíve, sú princípy a postupy v tejto smernici uvedené, využiteľné aj vo väzbe na ZDP. V tejto smernici sú totiž obsiahnuté metódy pre ocenenie transakcií, resp. konečného stanovenia prevodových cien.

5.3 Metodika stanovenia základu dane v súvislosti so stálou prevádzkarňou v Českej republike

5.3.1 Príjmy dosiahnuté pred vznikom stálej prevádzkarne

Podľa Sojky (2013, s. 61) príjmy dosiahnuté pred vznikom stálej prevádzkarne v prípade rezidentov zmluvných štátov nie sú v štáte zdroja zdaňované. Týmito príjmami sa teda má

význam zaoberať len pri vzniku službovej stálej prevádzkarne, ktorý sa však v spoločnosti nepredpokladá. Po splnení časového testu by totiž musel podnik dodatočne dodaním ešte príjmy, ktoré dosiahol pred tým, ako mu tento časový test uplynul. Príslušná podmienka vyplýva z ustanovenia v Pokyne D – 22 k § 22 bod. 7, ktorý uvádza, že pri stálej prevádzkarni ktorej existencia závisí na dobe trvania, podliehajú dani aj príjmy dosiahnuté do uplynutia tejto doby (Dane, 2016, s. 313). Príjmy pred vznikom službovej stálej prevádzkarne majú totiž súvis s uzatvoreným kontraktom pred vznikom stálej prevádzkarne, popísaným v časti 4. 5. 5, na základe ktorého je možné už v dobe jeho podpisu predpokladať vznik stálej prevádzky. Ak by takáto zmluva už sama obsahovala podmienky, ktoré umožnia splnenie časového testu, prizná tieto príjmy BioTrade&Trans v daňovom priznaní v riadnej lehote. Na druhej strane ak dôjde k neplánovanému vzniku stálej prevádzkarne z rôznych dôvodov, bude podávať BioTrade&Trans rovnako daňové priznanie, no pravdepodobne sa už nevyhne pokute za oneskorené daňové priznanie podľa § 250 odst. 1 Daňového rádu. Niektoré prípady však môžu byť sporné a k týmto je podniku odporúčané, nechať si vypracovať stanovisko od príslušného správcu dane.

5.3.2 Predpokladané výnosy a náklady stálej prevádzkarne z titulu trvalého miesta k výkonu činnosti

Ako už bolo uvedené, v súčasnosti nie je možné stanoviť skutočné náklady a výnosy, ktoré stála prevádzkareň poniesie. Pre ilustráciu správneho stanovenia základu dane a následnej aplikácie metódy zamedzujúcej vznik dvojitého zdanenia, bolo teda použité kritérium rozdelenia už vzniknutých nákladov na 2 mesiace a vynásobené koeficientom 0,2. Tento koeficient bol pre účely práce navrhnutý pani Ing. Janáčovou, účtovníčkou v pobočke BioTrade&Trans v Trenčíne, v súvislosti so znížením príjmov na základe vstupu na trh. Zaokrúhľovanie bolo použité matematicky. Použitý kurz je 27,055 CZK/EUR vyhlásený ČNB k dátumu 31. 3. 2016.

V nasledujúcich tabuľkách sú uvedené približné upravené výšky dosahovaných výnosov a nákladov uvedených v Účtovnej závierke spoločnosti za rok 2015, ktorej vybrané strany sú uvedené v prílohách. V prílohe je taktiež uvedený vyčíslený ročný monitoring nákladov a približné zobrazenie príjmov za 2 šiepkovače, ktoré bude spoločnosť v Českej republike používať.

Výsledné čísla pre potreby práce však neodrážajú skutočný stav, nakoľko napr. náklady budú firme plynúť s určitým rozdielom oproti ročným nákladom spoločnosti v Slovenskej

republike, v súvislosti s úpravami miesta k výkonu činnosti stálej prevádzkarne. Obdobie 2 mesiacov bolo vybrané na základe toho, že odštepny závod v tomto čase už bude dosahovať príjmy a výdaje takmer zhodné s podnikom.

Tabuľka 6 Výňatok z účtovnej závierky za rok 2015 s predpokladanou aplikáciou na základe prepočtu koeficientom do stálej prevádzkarne (Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky)

Výnosy z hospodárskej činnosti	6 248 196 Kč
---------------------------------------	--------------

Pre potreby práce je v nasledovnej tabuľke vykonané vyčíslenie predpokladaných nákladov. Postup bude obdobný ako pri vyčíslení výnosov a teda zo súčasných nákladov pobočky BioTrade&Trans v Trenčíne, pričom:

- Náklady v riadku 1 až 3 budú prepočítané z ročných na mesačné s aplikáciou na 4 mesiace, čo je doba, od ktorej začne prenájom trvalého miesta k výkonu činnosti. Do tejto doby bude náklady niest' spoločnosť BioTrade&Trans v Slovenskej republike. Následne sú prepočítané prideleným koeficientom 0,3 a kurzom ČNB k 31. 3. 2016 t. j. 27, 055 CZK/EUR.
- Osobné náklady budú prepočítané na 7 zamestnancov, ktorí v dobe, za ktorú sú náklady vyčíslené budú daňovými nerezidentmi Českej republiky. K dátumu 1. 5. 2016 spoločnosť zamestnáva spolu 25 zamestnancov, podľa ktorých bude robený následný prepočet.
- Odpisy strojov prevzaté z nákladov podniku, pričom s jedná o 2 šiepkovače a 1 PC, ktoré budú prevedené do stálej prevádzkarne
- Pridaná hodnota je prepočítaná na 2 mesiace, t. j. dobu trvania stálej prevádzkarne

V súčasnosti je však už možné uviesť, že so vznikom stálej prevádzkarne v Českej republike plánuje podnik vytvoriť nové pracovné miesta, pričom sa bude rozhodovať medzi prijatím daňového rezidenta alebo nerezidenta Českej republiky.

Tabuľka 7 Výňatok z účtovnej závierky za rok 2015 s predpokladanou aplikáciou na základe prepočtu koeficientom do stálej prevádzkarne (Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky 2015)

Náklady na hospodársku činnosť	4 996 975 Kč
---------------------------------------	--------------

V súvislosti so stálou prevádzkarňou s určitosťou vzniknú aj ďalšie náklady, no zatiaľ nie je známe, v akej výške. Pôjde predovšetkým o náklady spojené s pohonnými hmotami, náklady na prenájom budovy, skladu a pozemku, náklady na daňového poradcu, náklady v súvislosti so založením odštepného závodu a mnohé iné. Vyššie vyčíslené náklady slúžia najmä pre potreby názornej ukážky aplikácie metódy zamedzenia dovitého zdanenia, nie sú teda pre BioTrade&Trans vonkoncom záväzné. Na rozdiel od vyššie vyčíslených situácií a na základe nejasného vyčíslenia ďalších nákladov spojených so vznikom stálej prevádzkarne, podnik tiež berie v úvahu, že za prvé 2 mesiace činnosti môže dosiahnuť stratu.

Pre účely stanovenia základu dane bol z týchto príslušných nákladov a výnosov, stanovený hypotetický výsledok hospodárenia stálej prevádzkarne. Tento je však možné použiť len k ďalšej následnej ilustrácii a neodráža predpokladaný skutočný možný stav v budúcnosti.

Tabuľka 8 Predpokladaný upravený VH pre účely stanovenia základu dane (Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky 2015)

Upravený VH na základ dane za účtovné obdobie pred zdanením	1 251 221 Kč
--	--------------

5.3.3 Nemožnosť priradenia nákladov stálej prevádzkareň

V podniku môže rovnako nastať situácia, kedy vznikne časť nákladov, ktoré nebude možné priamo priradiť k stálej prevádzkarni. K týmto nákladom si musí podnik následne zvoliť vhodné pomerové kritérium, na základe ktorého budú následne prepočítavané. Rylová (2012, s. 230) následne odporúča tieto pomerové kritériá pre alokáciu jednotlivých nákladov.

Tabuľka 9 Príklady pomerových kritérií pre alokáciu jednotlivých nákladov (Rylová, 2012, s. 230, Vlastné spracovanie)

Náklady	Navrhované pomerové kritérium
Administratívne náklady vynaložených na Slovensku	Pomer celkového obratu podniku k obratu zahraničnej stálej prevádzkarne.
Používanie vozidiel	Pomer stanovený na počte prejdených km
Náklady na vedenie spoločnosti	Rozdelenie nákladov závislosti na dĺžke činnosti vykonávanej v Českej republike alebo vykonávanej pre stálu prevádzkareň
Náklady na zamestnancov	Pomer počtu zamestnancov stálej prevádzkarne k zamestnancom podniku

Pre tieto náklady ďalej platí postup uvedený v § 38f odst. 3 ZDP ktorý uvádza, že ak nie je možné preukázateľne priradiť náklady k príjmom plynúcim zo zdrojov v zahraničí „*považuje se za související výdaje (náklady) jejich část stanovená ve stejném poměru, jakém příjmy (výnosy) plynoucí ze zdrojů v zahraničí nesnížené o výdaje (náklady) připadají na celosvětové příjmy (výnosy)*“ (Marková, 2016, s. 57).

Tento postup by ale nemal byť pre podnik tzv. bežnou praxou. Je totiž treba oddeliť ťažko vyčísliteľný náklad jednoznačne súvisiaci so zahraničným príjmom do ťažko vyčísliteľného nákladu, ktorého súvislosť so zahraničným príjmom jednoznačná nie je. Podniku je odporúčané obe možnosti zvážiť a správne rozlíšiť, nakoľko uplatnenie nesprávneho nákladu v nesprávnej výške nebolo pravdepodobne daňovou správou akceptované.

5.3.4 Predpokladané výnosy a náklady stálej prevádzkarne z titulu obchodnej reprezentácie

Pri obchodnej reprezentácií bude stanovenie základu dane ťažko vyčísliteľné. Takáto prevádzkareň nebude totiž vykazovať žiadne reálne výnosy, aj keď na druhej strane bude pre zriaďovateľa predstavovať finančný prínos v podobe nových kontraktov. Vyčíslenie môže byť realizované na základe odmeny, ktorú by musel podnik zaplatiť nezávislému sprostredkovateľovi. Základ dane môže byť teda stanovený ako rozdiel medzi skutočnou úsporou provízie, ktorej dosiahol podnik tým, že zriadil obchodnú reprezentáciu a preukázateľnými nákladmi v súvislosti s jej činnosťou (Rylová, 2012, s. 108 – 109). Vyčíslenie nákladov a výnosov v súvislosti s touto činnosťou je pre BioTrade&Trans predmetné, až po rozhodnutí, či bude alebo nebude využívať služby nezávislého zastúpenia a teda či sa rozhodne pre vznik stálej prevádzkarne.

5.4 Výber dane na území Českej republiky

V teoretickej časti práce boli uvádzané v zásade tri možné spôsoby výberu dane na území Českej republiky a to:

- zrážkou podľa zvláštnej sadzby dane (podľa § 38d ZDP),
- na základe daňového priznania (podľa § 38h ZDP),
- prostredníctvom záloh na daň z príjmu pri závislej činnosti (podľa §38 ZDP).

Ak už bolo uvedené v teoretickej časti v kapitole 2. 2. 1 medzi príjmy nerezidentov, ktoré plynú zo zahraničia patria okrem iných aj príjmy zo stálej prevádzkarne alebo príjmy

z predaja nehnuteľných vecí, ktoré sú v majetku stálej prevádzkarne. Tieto príjmy sa v Českej republike zdaňujú na základe daňového priznania. V tomto prípade je rovnako vhodné pripomenúť, že čo sa týka zaistenia dane podľa § 38e ZDP, podniku táto zodpovednosť odpadá, nakoľko je daňovým rezidentom členskej krajiny Európskej únie. Podnik tiež bude pravdepodobne povinný vyberať daň prostredníctvom záloh na daň z príjmu svojich zamestnancov, no táto problematika v práci nie je bližšie skúmaná.

5.5 Základ dane a sadzba dane v Českej republike

Pri stanovení **základu dane** je v prvom rade podstatné uvedomiť si „univerzálne“ pravidlo uvedené v § 23 odst. 11 ZDP, ktoré uvádza, že pri stálej prevádzkarni uvedenej v § 22 odst. 2 *„nemôže byť základ dane nižší alebo daňová strata vyššia, než akej by dosiahol z tej istej alebo podobnej činnosti vykonávanej za obdobných podmienok poplatník so sídlom či bydliskom na území Českej republiky“* (Marková, 2016, s. 30). Podľa Sojky (2013, s. 115) však na základe tohto vyslovene neplatí, že stála prevádzkareň nesmie vykazovať straty alebo za určitých okolností nesmie vykazovať menší základ dane. Táto problematika ďalej úzko súvisí so starostlivým nastavením transferových cien. Ako už však bolo v kapitole 5.2.1 uvedené, k problematike zisku podnikov zaujíma tiež stanovisko čl. 7 odst. 2 zmluvy o ZDZ. Ten hovorí, že sa stálej prevádzke pripočítavajú zisky, ktorých by mohla dosiahnuť, keby podobnú činnosť vykonávala ako samostatný podnik. Z uvedeného je teda možné vyvodiť, že zisk stálej prevádzkarne BioTrade&Trans by mal byť podobný zisku, ktorého by dosiahol rezident Českej republiky, keby vykonával podobnú alebo rovnakú činnosť za podobných podmienok.

Sadzba dane platí pre stálu prevádzkareň BioTrade&Trans rovnako ako pre českých daňových rezidentov, vo výške 19%. Keďže spoločnosti budú vznikať stále prevádzkarne len z titulu § 22 odst. 2, nebude pri zdaňovaní použitá zvláštna sadzba dane, čo uvádza § 36 odst. 1. V slovenskej republike je sadzba dane na základe § 15 ZDP 22% (Slovensko, © 2010-2016).

5.5.1 Základ dane stálej prevádzkarne stanovený bežným spôsobom

Pri zisťovaní základu dane, budeme v prípade spoločnosti vychádzať zo stanoveného výsledku hospodárenia. Výsledok hospodárenia, bude v tomto prípade podliehať bežnej úprave uvedenej v ZDP, ktorej sú povinní sa podrobiť aj rezidenti Českej republiky. Pre

budúcnosť však podnik nesmie zabudnúť na správne ocenenie vnútro podnikových transakcií.

Tabuľka 10 Schéma pre výpočet základu dane stálej prevádzkarne BioTrade&Trans v Českej republike (Vlastné spracovanie na základe ZDP)

	Mimo účtovný prevod účtovného výsledku hospodárenia na daňový výsledok hospodárenia prostredníctvom:
	Predpokladaný výsledok hospodárenia stálej prevádzky za rok 2016
-	Odpočet príjmov vyňatých z predmetu dane (§18 ods. 2)
-	Odpočet oslobodených príjmov (§ 19)
+	Pripočítanie účtovných nákladov, ktoré nie sú daňovo uznateľné (§25)
-	Odpočítanie mimo účtovných nákladov, ktoré je možné uznať pre daňové účely (§24)
	Týmto je získaný základ dane pred úpravou ktorý sa následne upraví o:
-	Časť základu dane pripadajúca na komplementárov
-	Úhrn vyňatých príjmov zdaňovaných v zahraničí
+	Položky zvyšujúce základ dane podľa § 23 odst. 3 a)
-	Položky znižujúce základ dane podľa § 23 odst. 3 b)
-	Položky odpočítateľné od základu dane podľa § 34 (daňová strata, podpora výskumu a vývoja, podpora odborného vzdelávania)
	Znížený základ dane
-	Dary
=	Výsledný základ dane zaokrúhlený na celé 1 000 CZK nadol
*	Sadzba dane
=	Daň
-	Zľavy na dani
=	Konečná daň
-	Zaplatené zálohy (prípadne zápočet zrážkovej dane)
+/-	Nedoplatok / Preplatok na dani

Je potrebné si uvedomiť, že do základu dane je možné zahrnúť len daňovo uznateľné príjmy (výnosy) a uplatniť si len daňovo uznateľné výdaje (náklady). Za daňovo uznateľné a teda odpočítateľné sa považujú náklady uvedené v § 24 ZDP a naopak za neuznateľné sa

považujú náklady uvedené v § 25 ZDP. V tejto súvislosti ďalej Rylová (2012, s. 275) uvádza, že všetky platby medzi stálou prevádzkarňou a podnikom môžu byť uplatnené ako výdaje stálej prevádzkarne. Ale vzhľadom k tomu, že sa jedná o jeden právny subjekt, tak platby ako sú úroky z pôžičiek poskytnutých stálej prevádzkarni podnikom alebo licenčné poplatky apod., nie sú zohľadnené ako daňové výdaje stálej prevádzkarne. Ak by však boli tieto platby poskytnuté tretej strane, zohľadnené ako daňový výdaj boli. Platby za poskytovanie služieb stálou prevádzkarňou podniku, nakoľko by mohli byť v rozpore s § 24 odst.1 ZDP.

Základ dane v Slovenskej republike

Podnik má už dlhoročné skúsenosti s úpravou vlastného základu dane, preto táto problematika nebude detailne rozoberaná. Nakoľko však nebolo možné, aby mi podnik poskytol z interných dôvodov informácie upravenom základe dane pre rok 2015, na návrh pani Ing. Janáčovej, bude v nasledovných častiach práce použitý pre aplikáciu metódy zamedzenia dvojitého zdanenia, výsledok hospodárenia za rok 2015.

Pri problematike prevodu zisku alebo straty, teda upraveného výsledku hospodárenia je pre spoločnosť oporou § 17 ods. 14 slovenského ZDP. Tento uvádza, že: *„súčasťou základu dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou je aj základ dane alebo daňová strata stálej prevádzkarne umiestnenej v zahraničí“* (Slovensko, 2016, s. 19).

V tejto súvislosti je však vhodné spomenúť novinku platnú od 1. 1. 2016 v súvislosti so odsúhlasením metódy určenia základu dane stálej prevádzkarne na Slovensku. Ak by totiž zahraničnému podniku na území Slovenskej republiky vznikala stála prevádzkareň, má tento subjekt pri stanovení základu dane povinnosť aplikovať postup používaný pri transferovom ocenení. Od 1. 1. 2016 je však možné požiadať o odsúhlasenie konkrétnej metódy určenia základu dane, pričom suma tohto posúdenia je najmenej 5 000 Eur. V Českej republike bolo pátrané po možnosti takéhoto posúdenia, avšak výsledok bol negatívny. Do budúcnosti je však vhodné sledovať, či takéto posúdenie nebude poskytované aj Finančným úradom v Českej republike. V prípade jeho poskytovania odporúčam toto posúdenie využiť, aj napriek vyššiemu poplatku.

5.5.2 Základ dane stanovený náhradným spôsobom

Ak nie je základ dane možné zistiť z účtovníctva stálej prevádzkarne, stanový správca dane stálej prevádzkarne základ dane podľa § 23 odst. 11 ZDP náhradným spôsobom. Jedná sa

prítom o rozdelenie zisku podľa rôznych kritérií. Výsledkom bývajú čiastky, výrazne sa líšiace od vypočítaného zisku na základe vedeného účtovníctva. K stanoveniu tohto základu dane, môžu byť podľa tohto ustanovenia použité nasledovné spôsoby:

- pomer zisku alebo straty k nákladom alebo hrubým príjmom pri zrovnateľných poplatníkoch alebo činnosti,
- zrovnateľná výška obchodného rozpätia (provízia),
- iné zrovnateľné údaje,
- rozdelenie celkových ziskov alebo strát zriaďovateľa stálej prevádzky (Marková, 2016, s. 30).

Tento spôsob stanovenia základu dane sa však v podniku nepredpokladá aj keď je nutné naň upozorniť v súvislosti so vznikom obchodnej reprezentácie, ktorá by pravdepodobne základ dane stanovený týmto spôsobom mala.

5.6 Aplikácia metódy zamedzujúcej vznik dvojitého zdanenia v podmienkach spoločnosti BioTrade&Trans

Vplyv vzniku stálej prevádzkarne v Českej republike sa na výške dane z príjmu spoločnosti prejaví prostredníctvom aplikácie metódy zamedzujúcej vzniku dvojitého zdanenia. Táto metóda zabráni, aby sa výška celkovej daňovej povinnosti spoločnosti v Slovensku, neúmerne nezvýšila o už odvedenú čiastku v Českej republike.

Pri výbere vhodnej metódy zamedzujúcej vzniku dvojitého zdanenia, bol použitý čl. 22 zmluvy o ZDZ. Ten uvádza, že v prípade rezidenta jedného zmluvného štátu, t. j. Slovenskej alebo Českej republiky jeho príjem alebo majetok, ktorý by eventuálne mohol byť zdanený v druhom štáte, štát rezidenta povolí znížiť:

- daň z príjmu rezidenta o čiastku rovnajúcu sa dani z príjmu zaplatenej v druhom štáte,
- znížiť daň z majetku rezidenta o čiastku rovnajúcu sa dani z majetku zaplatenej v druhom štáte (Akont.cz, © 2013 – 2016).

Odstavec 1 ďalej uvádza, že: „*suma, o ktorú sa daň zníži, však v žiadnom prípade nepresiahne tú časť dane z príjmu alebo dane z majetku, vypočítanej pred jej znížením, ktorá pomerne pripadá, podľa toho, o aký prípad ide, na príjmy alebo majetok, ktorý sa môže zdaňovať v tomto druhom štáte*“ (Akont.cz, © 2013 – 2016).

Jedná sa teda o metódu jednoduchého zápočtu dane, ktorej teoretický popis je uvedený v časti 2. 4. 2. Pre prax v BioTrade&Trans táto metóda predstavuje fakt, že Slovenská republika povolí spoločnosti odpočítať si od dane z príjmu čiastku, ktorá sa rovná dani zaplatenej v Českej republike. Tento postup je následne podporený § 38f odst. 1 a odst. 2 ZDP v Českej a § 45 ZDP – S v Slovenskej republike. Jednoduchý zápočet dane je možné uplatniť si len do výšky „dane pripadajúcej na príjmy plynúcej zo zdrojov v zahraničí“ (Slovensko, © 2010-2016).

Tabuľka 11 Príklad aplikácie metódy jednoduchého zápočtu na fiktívne podmienky podniku (Vlastné spracovanie)

Aplikácia metódy jednoduchého zápočtu na fiktívne podmienky v podniku BioTrade&Trans	€
Celosvetové brutto zdaniteľné príjmy BioTrade&Trans (Slovensko + stála prevádzkareň)	162 216 €
Upravený základ dane zo zdrojov zo Slovenskej republiky	115 972 €
Upravený základ dane zo zdrojov v Českej republike po prepočte kurzom 27, 055 CZK/EUR k 31. 3. 2016	46 247 €
Daň vypočítaná z celosvetových príjmov (22 %)	35 688 €
Daň z príjmov odvedená podľa potvrdenia v Českej republike (19 %)	8 787 €
Maximálna možná výška zápočtu dane zaplatenej v Českej republike (46 247/162 216) * 35 688	10 175 €
Daňová povinnosť v Slovenskej republike po zápočte dane (35 688 – 8 787)	26 901 €
Celková daňová povinnosť spoločnosti (26 901 + 8 787)	35 688 €

Vďaka faktu, že bola vyčíslená nižšia daňová povinnosť plynúca z Českej republiky ako čiastka vyčíslená k zápočtu, je možné tvrdiť že bol vykonaný nie len jednoduchý ale úplný zápočet dane.

Situácia by sa v tomto prípade nezmenila ani, ak by daň zaplatená v Česku prevýšila maximálnu možnú výšku zápočtu dane. K tomu by došlo v tom prípade, ak by spoločnosť presunula väčšinu svojho podnikania do Českej republiky a tu dosahovala vyšších príjmov ako na Slovensku. Pre lepšiu predstavu môže slúžiť nasledovná ilustrácia.

Tabuľka 12 Příklad uplatnění metody zápočtu při vyšších příjmech ze Slovenské republiky ako z České republiky (Vlastné spracovanie)

Aplikácia metódy jednoduchého zápočtu na fiktívne podmienky v podniku BioTrade&Trans	€
Celosvetové brutto zdaniteľné príjmy BioTrade&Trans (Slovensko + stála prevádzkareň)	162 216 €
Upravený základ dane zo zdrojov zo Slovenskej republiky	46 247 €
Upravený základ dane zo zdrojov v Českej republike po prepočte kurzom 27, 055 CZK/EUR k 31. 3. 2016	115 972 €
Daň vypočítaná z celosvetových príjmov (22 %)	35 688 €
Daň z príjmov odvedená podľa potvrdenia v Českej republike (19 %)	22 035 €
Maximálna možná výška zápočtu dane zaplatenej v Českej republike (115 972/162 216) * 35 688	25 514 €
Daňová povinnosť v Slovenskej republike po zápočte dane (35 688 – 22 035)	13 653 €
Celková daňová povinnosť (13 653 + 22 035)	35 688 €

V tomto bode dochádza k potvrdeniu definície od Rylovej (2012, s. 255) uvedenej v kapitole 2. 4. 2, že v prípade nižšej miery zdanenia uplatnenej v zahraničí, je daň zaplatená v zahraničí započítaná v plnej výške a daňová povinnosť je dorovnaná na základe tuzemských predpisov. Situácia je teda predobrazom toho, že výška dane v prípade podnikania v Českej republike pri uplatnení metódy zápočtu nie je závislá od výšky dosiahnutých príjmov, ale od výšky daňovej sadzby. Na základe toho, že daňová sadzba predstavuje v Českej republike 19 % vznik stálej prevádzkarne v Česku pre spoločnosť výhodný. Ak by však sadzba predstavovala napr. 25 % situácia by bola odlišná. Vznik stálej prevádzkarne sa teda prejaví prostredníctvom zvýšenej dane z príjmu, no nie neúmerne. Na Slovensku to už síce pre podnik neznamená žiadne ďalšie daňové bremeno, ale celková miera zdanenia bude vyššia ako v prípade príjmov plynúcich len zo Slovenskej republiky. Nezapočítanú daň je síce následne možné uplatniť ako nákladovú položku, tento postup však nie

je plnohodnotným opatrením k eliminácii dvojitého zdanenia. Pre lepšiu predstavu slúži nasledovná ilustrácia.

Tabuľka 13 Ilustrácia pri zvýšení daňovej sadzby v Českej republike na 25 % za predpokladu väčších príjmov z Českej republiky (Vlastné spracovanie)

Aplikácia metódy jednoduchého zápočtu na fiktívne podmienky v podniku BioTrade&Trans	€
Celosvetové brutto zdaniteľné príjmy BioTrade&Trans (Slovensko + stála prevádzkareň)	162 216 €
Upravený základ dane zo zdrojov zo Slovenskej republiky	46 247 €
Upravený základ dane zo zdrojov v Českej republike po prepočte kurzom 27, 055 CZK/EUR k 31. 3. 2016	115 972 €
Daň vypočítaná z celosvetových príjmov (22 %)	35 688 €
Daň z príjmov odvedená podľa potvrdenia v Českej republike (25 %)	28 993 €
Maximálna možná výška zápočtu dane zaplatenej v Českej republike (115 972/162 216) * 35 688	25 514 €
Daňová povinnosť v Slovenskej republike po zápočte dane (35 688 – 25 514)	10 174 €
Celková daňová povinnosť (35 688 + 3 479)	39 167 €

Pre potreby spoločnosti je však nutné dodať, že uvedený čl. 22 je možné aplikovať len v prípade, ak príjmy v súlade so zmluvou o ZDZ môžu byť zdanené v oboch štátoch. Ak by totiž boli v rozpore so zmluvou takéto príjmy v druhom štáte zdanené, alebo by boli zdanené vyššou sadzbou, než akú pripúšťa zmluva o ZDZ táto daň v štáte rezidenta započítaná byť nemôže.

Zápočet v prípade straty

Ak by sa stalo, že spoločnosť by v prvom roku svojho podnikania v Českej republike prostredníctvom stálej prevádzkarne dosiahla stratu, zápočet dane by nebolo možné uplatniť. Započítať je totiž možné len daň, ktorá bola v zahraničí zaplatená. Táto situácia by sa vyvíjala pre ďalej pre podnik tak, že v Slovenskej republike by bol povinný zdaňovať svoje celo-

svetové príjmy (teda aj príjmy z dosiahnutej stálej prevádzkarne). Daň by teda predstavovala 22 % z upraveného základu dane a jej odvod by bol len na Slovensku.

Pre podnik by ale bola značne nevýhodná situácia, kedy by dosiahol stratu z celej svojej činnosti. Ak by v tomto prípade zo stálej prevádzkarne dosahoval zisk a bol povinný k odvodu dane v Českej republike, nie je možné vykonať na Slovensku zápočet dane, lebo nie je proti čomu ju započítavať. Daň je teda možné uplatniť len ako daňovo uznateľný výdaj. V tomto prípade ale príjem zo zahraničia zníži daňovú stratu vykázanú podľa tuzemských predpisov, ktorá môže byť v nasledujúcich obdobiach uplatnená ako odpočítateľná položka od základu dane. Túto pre podnik nevýhodnú situáciu je možné obmedziť zvýšením základu dane formou presunutia niektorých položiek do nasledujúcich zdaňovacích období, prípadne napr. neuplatnením daňových odpisov, zákonných opravných položiek a apod. Otázkou zostáva, či by boli takto vykonané opatrenia v prípade vyššej straty dostačujúce.

Modelová situácia

Strata z podnikateľskej činnosti by činila v prvom roku 80 000 €, pričom zo Slovenskej republiky bola dosiahnutá strata 150 000 € a zo stálej prevádzkarne bol stanovený základ dane vo výške 70 000 €. V Českej republike tak bola podľa potvrdenia od správcu dane odvedená daň vo výške 13 300 €. Vzhľadom k tomu, že v Slovenskej republike nevznikla daňová povinnosť, nie je možné zápočet dane vykonať. V ďalšom roku bude možné stratu ako odpočítateľnú položku uplatniť vo výške skutočne dosiahnutej straty, teda 80 000 €. Daň vo výške 13 300 € bude uplatnená ako náklad.

6 SPLNENIE DAŇOVEJ POVINNOSTI BTT V ČESKEJ A SLOVENSKEJ REPUBLIKE

6.1 Daňové priznanie v Českej republike

Po registrácii odštepného závodu a stálej prevádzkarne v Českej republike a prevádzkovaní svojej hospodárskej činnosti prichádza na rad posledná povinnosť, ktorú bude mať podnik každoročne voči daňovému úradu. Touto povinnosťou je podanie daňového priznania k dani z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie a bez ohľadu na skutočnosť, či spoločnosť dosiahla zdaniteľného zisku, straty alebo je daň z príjmu nulová. Povinnosť podať daňové priznanie bude prvotne vyplývať spoločnosti z § 38m až § 38mb ZDP a príslušných ustanovení Daňového rádu.

6.1.1 Lehoty spojené so správou dane

V prípade stanovenia lehoty, je potrebné uvedomiť si zásadný rozdiel medzi pojmi doba a lehota. Ak by bola určená **doba** pre podanie daňového priznania, začínala by táto plynúť odo dňa, kedy bola zjednaná a končila by dňom predchádzajúcim dňu 1. 4. t.j. 31. 3., pričom by týmto dňom skončila bez ohľadu na to, či je sviatok alebo víkend. Nakoľko sa však pri podaní daňového priznania jedná o **lehotu**, tá začína a končí rovnakým kalendárnym dňom, pričom v prípade sviatku alebo víkendu sa presúva na najbližší pracovný deň.

Úpravu lehôt spojených so správou svojej daňovej povinnosti bude podnik hľadať v Hlave II Daňového rádu. V tejto súvislosti je nutné, aby podnik dodržal všetky ustanovenia, pričom je upozornené primárne na § 35 Daňového rádu, ktorý upravuje zachovanie lehoty pre podanie daňového priznania.

Lehota je zachovaná, ak je v posledný deň lehoty u vecne a miestne príslušného správcu dane učinенý úkon, podaná poštová zásielka, podaná dátová správa na technickom zariadení alebo podaná dátová správa do dátovej schránky (Marková, 2016, s. 252).

Keďže podnik bude mať v Českej republike funkčnú dátovú schránku, bude priznanie k dani podávané elektronicky, prostredníctvom tejto schránky.

6.1.2 Typy daňových priznaní, ktoré môže spoločnosť dosiahnuť

Spoločnosť BioTrade&Trans rovnako môže v Českej republike rovnako ako na Slovensku, podať riadne, opravné alebo dodatočné daňové priznanie.

Riadne daňové priznanie podnik povinný podať na základe § 135 Daňového rádu. Lehota pre jeho podanie je podľa §136 odst. 1 najneskôr do 3 mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, t. j. k 1. 4. V tomto prípade však dĺžka lehoty pre podanie daňového priznania závisí tiež od toho, či má spoločnosť povinný audit, alebo si nechá daňové priznanie spracovať daňovým poradcom. Podnik o alternatíve spracovania daňového priznania prostredníctvom daňového poradcu uvažuje. Daňové priznanie bude v tom prípade podliehať úprave v § 136 odst. 2, pričom k jeho podaniu bude podnik povinný najneskôr do 6 mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Podnik ale nesmie zabudnúť udeliť daňovému poradcovi plnú moc a tú uplatniť u správcu dane pred uplynutím trojmesačnej lehoty (Marková, 2016, s. 265).

Poplatník môže taktiež správcu dane požiadať o predĺženie lehoty na základe § 36 odst. 4 Daňového rádu. V tomto prípade môže totiž správca dane predĺžiť lehotu pre podanie daňového priznania za normálnych okolností až o tri mesiace. Pokiaľ by došlo k situácii, kedy by predmet dane tvorili aj príjmy, ktoré sú predmetom dane v zahraničí, napr. ak by sa BioTrade&Trans, stal daňovým rezidentom Českej republiky, predĺženie lehoty by mohlo byť až o 10 mesiacov.

Odporúčenie: Ak by sa v budúcnosti podnik rozhodol registrovať v Českej republike k inej dani, ako je daň z príjmu, napr. cestnej dani a nevznikne mu v zdaňovacom období povinnosť k dani, daňové priznanie nepodáva. S touto skutočnosťou ale musí správcu dane oboznámiť.

Okrem príslušných ustanovení je tiež potrebné vo výnimočných prípadoch brať v úvahu § 38ma v prípade, ak by bol podnik vyňatý z povinnosti podať daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb v Českej republike.

Druhou situáciou je podanie **opravného daňového priznania**. Úpravu tohto typu daňového priznania poskytuje § 138 Daňového rádu. Tejto možnosti podania daňového priznania by mohol podnik využiť v prípade, že pred uplynutím lehoty zistí nezrovnalosti v už podanom daňovom priznaní. Na základe odst. 2 príslušného paragrafu, sa následne k pred tým podanému daňovému priznaniu neprihliada. Možnosť podať opravné daňové priznanie môže spoločnosť využiť aj pri dodatočne podanom daňovom priznaní, či vyúčtovaní (Marková, 2016, s. 265 – 266)

Dodatočné daňové priznanie je podávané v prípade, že podnik zistí svoje pochybenie po uplynutí riadnej lehoty pre podanie daňového priznania. Zákonnú úpravu v tomto prípade

poskytuje § 141 Daňového řádu. Daňové priznanie v prípade, podáva spoločnosť do konca mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom danú skutočnosť zistila. Rozdielna čiastka má byť do konca tejto lehoty uhradená (Marková, 2016, s. 266).

6.1.3 Splatnosť daňovej povinnosti a sankcie za jej nesplnenie

Pri splatnosti daňovej povinnosti na základe riadneho a opravného daňového priznania podnik podlieha úprave uvedenej v § 135 odst. 3 a § 138 Daňového řádu. Daň je v tomto prípade splatná v posledný deň lehoty stanovenej pre podanie riadneho daňového priznania, t. j. v Českej republike do 1. 4. 2017 za zdaňovací období 2016. Platbu je teda potrebné zasielať s príslušným časový predstihom. Daň je možné zaplatiť v hotovosti na pokladni finančného úradu alebo bankovým prevodom, prípadne poštovou poukážkou. V posledných dvoch prípadoch ide platba na účet príslušného krajského finančného úradu. Toto číslo bankového účtu má tvar pre Zlínsky kraj 7704-47620661/0710 pre platbu za rok 2015, pričom predčíslie určuje typ dane, ktorým je v tomto prípade daň z príjmu. V prípade platby poštovou poukážkou typu A, je vhodné upozorniť na fakt, že táto forma platenia dane nie je oslobodená od poštových poplatkov.

V prípade nesplnenia povinnosti podania daňového priznania by bola podniku udelená sankcia vo forme **pokuty**, podliehajúca úprave uvedenej v § 250 Daňového řádu. Ten uvádza, že spoločnosť dostane pokutu za omeškané alebo nepodané daňové priznanie až po uplynutí lehoty 5 pracovných dní po stanovenej lehote. Výška tejto pokuty je podľa odst. 1 pís. a) 0,05% stanovenej dane, prípadne 0,01% zo stanovenej daňovej straty za každý nasledujúci deň omeškania. Najviac však môže dosiahnuť výšky 5 % stanovenej dane alebo podľa odst. 3 do výšky 300 000 Kč. Výška tejto pokuty má však aj svoje absolútne minimum udávané odst. 4 vo výške 500 Kč. Ak by podnik z nejakého dôvodu nestíhal v Českej republike podať riadne daňové priznanie, je možné požiadať správcu dane o predĺženie lehoty pre jeho podanie.

Ak by však nastala situácia, kedy podnik nie len že nepodá riadne daňové priznanie v stanovenej lehote ale v tejto dobe, s časovou rezervou 5 pracovných dní taktiež splatnú daň neuhradí, je mu vymeraná sankcia vo forme **úroku z omeškania** na základe § 252 Daňového řádu. Ten sa pohybuje vo výške repo sadzby stanovenej Českou národnou bankou, zvýšenej o 14 percentuálnych bodov, platnej pre prvý deň príslušného kalendárneho polroka (Marková, 2016, s. 281 – 282).

V prípade nesprávneho vymerania príslušnej daňovej povinnosti má Finančný úrad možnosť túto povinnosť domerať. Domeriacie daňové riadenie upravuje Díl 2 Daňového řádu. Sankciou v tomto riadení by boli pre podnik penále, podliehajúce úprave uvedenej v § 251 Daňového řádu. Ich výška môže dosahovať:

- 20 % ak je daň zvyšovaná,
- 20% ak je znižovaný daňový odpočet,
- 1% ak je znižovaná daňová strata (Marková, 2016, s. 281).

Postup správca dane by bol v prípade nepodania daňového priznania po uplynutí doby 5 dní na základe § 145 Daňového řádu nasledovný. Správca dane by spoločnosť vyzval k podaniu daňového priznania a stanovil by náhradnú lehotu, pričom spoločnosť by už v tomto prípade podliehala vyššie spomenutej pokute a prípadnému úroku z omeškania. V prípade, že by spoločnosť aj napriek tomu daň neodviedla, správca dane by bol oprávnený stanoviť daň podľa pomôcok, prípadne predpokladať, že daňové priznanie je v nulovej výške (Marková, 2016, s. 267).

6.2 Daňové priznanie v Slovenskej republike

Na území Slovenskej republiky bude BioTrade&Trans povinný priznať príjmy, ktoré mu budú plynúť z ekonomickej činnosti vykonávanej prostredníctvom stálej prevádzkarne v Českej republike, ako aj príjmy dosiahnuté v Slovenskej republike. Toto priznanie je podávané prostredníctvom elektronických prostriedkov, so zaručeným elektronickým podpisom, ktorým spoločnosť disponuje podľa § 41 ZDP - S (Slovensko, © 2010-2016). V príslušnom daňovom priznaní bude uvedený zápočet daňovej povinnosti. Zdanenie príjmov v zahraničí sa preukazuje dokladom, ktorý tvorí povinnú prílohu daňového priznania v Slovenskej republike (Inventic, s. r. o., © 2005-2016).

Lehoty pre podanie daňového priznania spoločnosti sú následne upravené v § 49 ZDP – S, pričom v tomto prípade je nutné upozorniť na fakt, že lehota je chápaná v zmysle doby. To znamená, že ak musí daňovník daňové priznanie podať na základe § 49 odst. 2 ZDP – S daňové priznanie do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, je tým myslený dátum 31. 3., pričom ak prípadne posledný deň na víkend, prípadne sviatok, je posledným dňom lehoty nasledujúci pracovný deň. Predĺženie tejto lehoty môže byť za normálnych okolností navyše 3 mesiace. Zákon však v prípade príjmov daňovníka plynúcich zo zahraničia povoľuje predĺženie lehoty až na 6 mesiacov t. j. do 30. 9. (S-EPI, © 2010-2016).

7 DOPLNENIE POSKYTNUTÝCH ODPORUČENÍ

Nakoľko sú jednotlivé odporúčania za účelom prehľadnosti súčasťou príslušných kapitol, v tejto časti sú uvedené len niektoré doplnenia, ktoré podnik môže pri svojom pôsobení vziať v úvahu.

V prvom rade je nutné podotknúť, že presun časti podnikania na český trh, je pre podnik viac ekonomickou ako daňovou záležitosťou. Prirodzene sa ale podnik povinnému daňovému odvodu nevyhne. Výhodné by bolo možno zváženie presunu celého podnikania na územie Českej republiky, vzhľadom k nižšej daňovej sadzbe. Ak by ale podnik v tomto prípade nechcel prerušiť kontakty s odberateľmi, je tu možnosť, aby sa momentálna situácia obrátila tak, že podnik by mal sídlo a miesto vedenia v Českej republike a na Slovensku by mal stálu prevádzkareň z titulu služieb, prípadne trvalého miesta. Tento postup by bol realizovateľný, nakoľko mesto Trenčín, v ktorom má podnik v súčasnosti pobočku a niekoľko odberateľov je vzdialené približne 50 km od hraníc. Pôsobenie na Slovensku prostredníctvom stálej prevádzkarne by teda nebolo ani príliš nákladné čo sa týka spotreby pohonných hmôt a bola by možnosť zachovať obchodné styky bez zvýšenia cien. Alternatívou by tiež mohlo byť následné prevádzkovanie trvalého miesta k výkonu činnosti na Slovensku na základe podmienok uvedených v čl. 5 odst. 4 zmluvy o ZDZ, teda využitie súčasných priestorov, v ktorých podnik v Trenčíne pôsobí len ako logistický sklad. Tým by stála prevádzkareň na Slovensku nevznikala a podnik by dovádzal daň z celosvetových príjmov na území Českej republiky len vo výške 19 %. V tejto súvislosti budú mať na podnikanie významný vplyv vládne rozhodnutia v súvislosti so zmenou sadzby dane, pričom je jednoznačne odporúčané, aby podnik tento vývoj sledoval ako v Českej, tak v Slovenskej republike.

Keďže povedomie o podniku z roka na rok stúpa, predpokladá sa, že bude rozširovať svoje aktivity aj na územia mimo Slovenskej a Českej republiky. Tu je namieste pripomenúť možnosť optimalizácie svojej daňovej povinnosti, pri presune do krajín označovaných ako daňové raje. Takýto presun už ale spadá pod medzinárodné daňové plánovanie. Aby bolo takéto plánovanie pre spoločnosť BioTrade&Trans v budúcnosti úspešné a zákonné, je potrebné mať okrem dôkladnej znalosti daňovej optimalizácie aj znalosť o zákonoch a iných právnych predpisoch príslušných zemí, v ktorých bude chcieť podnikat'. V tejto súvislosti je tiež potrebné odporučiť spoločnosti nezabudnúť v budúcnosti pri rozširovaní svojho podnikania, vziať v úvahu faktor rezidencie a alokácie miesta svojho vedenia

a s tým súvisiacu povahu vykonávaných činností na území zahraničného štátu. Toto posúdenie musí podnik vykonať dôkladne, aby presun a pokus o daňovú optimalizáciu, v konečnom dôsledku neskončil ako daňový únik.

Ďalšie odporúčenia v rámci stálej prevádzkarne

Spoločnosť BioTrade&Trans plánuje pôsobiť prostredníctvom trvalého miesta k výkonu činnosti, na základe nájomnej zmluvy v rozmedzí 3 až 5 rokov. V tejto súvislosti je odporúčané po konzultácii s odborníkmi v oblasti ekonomiky podniku pôsobiacich na Univerzite Tomáše Bati odporučiť podniku zváženie odkupu príslušnej nehnuteľnosti. Pri zvážení súčasných makroekonomických ukazovateľov v podobe nízkej úrokovej sadzby by toto riešenie mohlo byť pre podnik omnoho výhodnejšie ako plánovaný prenájom. V tomto bode súčasne odporúčam vziať do úvahy možnosť finančného lízingu.

Podnik by pri ďalej pri vzniku stálej prevádzkarne z titulu dane z príjmu mal zvážiť registráciu k dani z pridanej hodnoty. Povinnosť registrácie a platby tejto dane totiž v budúcnosti podniku s najväčšou pravdepodobnosťou vznikne. Povinnosť podniku registrovať sa k DPH by mohla nastať podľa zákona o DPH ak jej obrat za 12 bezprostredne predchádzajúcich, po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov presiahne 1 000 000 Kč. Registráciu je v tomto prípade potrebné vykonať do 15 dní po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom podnik prekročí stanovený obrat.

Keďže sú so vznikom stálej prevádzkarne spojené aj povinnosti v súvislosti s účtovníctvom, kurzovou problematikou, alokácie výnosov a nákladov stálej prevádzkarne a oceňovaním vnútro podnikových transakcií, je odporúčané poskytnúť zamestnancom, ktorí prídu do kontaktu so spomínanými oblasťami, kvalifikované školenie. Podnik tak zabráni veľkým pochybeniam, ktoré by ho v konečnom dôsledku stáli nemalú sumu peňazí.

Jednou z oblastí, na ktoré nebola práca zameraná, no BioTrade&Trans s ňou zaručene príde do kontaktu, je oblasť personálneho zabezpečenia stálej prevádzkarne. V súčasnosti sa predpokladá, že v stálej prevádzkarni bude pôsobiť celkovo 7 zamestnancov. V prvom rade bude podstatné určiť, či sú títo zamestnanci daňovými rezidentmi Českej alebo Slovenskej republiky. Podmienky pre určenie ich daňového domicilu je pre tento účel možné nájsť v § 2 ZDP a čl. 4 zmluvy o ZDZ. V tejto súvislosti je vhodné upozorniť na Potvrdenie o rezidencii, ktoré si môže mzdová účtovníčka od jednotlivých zamestnancov vyžiadať, a ktoré jej uľahčí prácu pri prípadných dohadoch. Najväčší dôraz pri následnom zdaňovaní

nerezidentov bude musieť podnik klásť na uplatňovaných nezdaniateľných čiastok základu dane a zliav na dani, nakoľko podmienky ich uplatnenia sa pri zmene rezidencie líšia. Tak tiež je však vhodné poskytnúť zamestnancom učtárne v súvislosti s touto problematikou školenie.

V závere odporúčam podniku zjednať si na území Českej republiky svojho daňového zástupcu, minimálne v začiatkoch podnikania. Nie len že na takéto zastúpenie finančný úrad prihliada v podobe predĺženia doby na vykonanie určitých úkonov, ako je napr. podanie daňového priznania, ale daňový poradca zabehnutý v medzinárodnej problematike tiež prispeje k zaisteniu správnosti a úplnosti zdaňovania v Česku podľa príslušných predpisov.

ZÁVĚR

S medzinárodnou problematikou sa v súčasnosti stretáva čoraz väčšie množstvo spoločností. Dôvodom je stále jednoduchší presun kapitálu, ľudí, tovaru či služieb z jedného štátu do druhého. Tento trend je rozšírený všeobecne, no vďaka opatreniam aplikovaným v priebehu posledných 20 rokov je o to citeľnejší v podmienkach Európskej únie. Vďaka tomuto faktoru sa spoločnosť musí pri svojom pôsobení v zahraničí prispôbovať množstvu daňových zákonov a predpisov, medzinárodných zmlúv či štandardov a riešiť nespočetné množstvo situácií a problémov, ktoré sú s týmto pôsobením neoddeliteľne spojené.

Problematika zdaňovania vo vzťahu k zahraničiu nie je vôbec jednoduchou záležitosťou. V prvom rade si podnik BioTrade&Trans s. r. o. musel uvedomiť, že nie len krajina, v ktorej má sídlo, čiže Slovenská republika, má nárok na určitú časť dane z príjmov. Svoj nárok si môže náležite uplatniť aj Česká republika, v ktorej podnik síce sídlo nemá, no plánuje v nej vykonávať podnikateľskú činnosť prostredníctvom odštepného závodu. Aby nedošlo k situácií, kedy bude podnik platiť daň dva krát, je prijatá medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá je následne podporená príslušnými legislatívnymi predpismi oboch štátov. Pri skúmaní konceptu vzniku stálej prevádzkarne sa jednalo najmä o predpisy vo forme príslušného zákona o dani z príjmu, pokynov a komentárov ako českých, tak slovenských.

Bakalárska práca je teda venovaná problematike vzniku stálej prevádzkarne z titulu dane z príjmu v Českej republike. Príslušná stála prevádzkareň spoločnosti bude mať charakter trvalého zariadenia (miesta) k výkonu činnosti. V rámci práce bol však skúmaný vznik aj iných typov stálych prevádzkarní, pričom v tejto súvislosti je možnosť aby za určitých podmienok vznikla stála prevádzkareň z titulu obchodného zastúpenia alebo poskytovania služieb. Nakoľko však bola práca spracovaná na základe konkrétnych požiadaviek zobrazujúcich zameranie spoločnosti BioTrade&Trans s. r. o. v Českej republike, pri ich aplikácii vznik iných typov stálych prevádzkarní ako z titulu zariadenia k výkonu činnosti predpokladaný nie je.

Aby som však mohla dospieť k týmto poznatkom, bolo potrebné v teoretickej časti práce vykonať rešerš čo možno najrozsiahlejšieho množstva literárnych prameňov. Na základe ich štúdia bolo následne možné dospieť k objasneniu niektorých základných otázok, ktoré boli podnikom BioTrade&Trans s. r. o. pred začiatkom spracovania práce kladené. Takýmito otázkami bolo napríklad definovanie rozdielu medzi daňovým rezidentom

a nerezidentom, ktoré časti medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa podniku týkajú, alebo čo predstavuje pre podnik koncept vzniku stálej prevádzkarne. Mojou snahou bolo podať podniku na tieto základné otázky čo možno najpresnejšie odpovede, ktoré boli často podporené praktickou ukážkou.

V praktickej časti som sa zamerala predovšetkým na čo možno najpresnejšiu aplikáciu poznatkov z teoretickej časti. V tejto časti bola v prvom rade skúmaná problematika vzniku jednotlivých typov stálych prevádzkarní, na základe čoho sa odvíja príslušná registračná povinnosť a následný daňový odvod. Ak by totiž pôsobil podnik v Českej republike napríklad v domnienke, že poskytuje služby a na základe toho má povinnosť k registrácii k stálej prevádzkarni z titulu poskytovania služieb po splnení časového testu a pritom by dávno túto povinnosť mal, nakoľko podnikal prostredníctvom trvalého zariadenia k výkonu činnosti, pravdepodobne by sa nevyhol masnej pokute. Aby však k postihu podniku nedošlo, boli v tejto časti spracované aj prípadné situácie, ktorým sa pri aplikácii pripojených odporúčaní môže spoločnosť vyhnúť. Keďže sa však so vznikom stálej prevádzkarne nespája len registračná povinnosť, následne som sa pokúsila nasimulovať aplikáciu metódy zamedzujúcej vznik dvojitého zdanenia. S aplikáciou príslušnej metódy jednoduchého zápočtu je následne spojená ďalšia povinnosť podniku a síce podanie daňového priznania, popísaná v záverečných kapitolách práce.

Na základe príslušných modelových situácií sa podarilo objasniť základné daňové aspekty spojené so vznikom stálej prevádzkarne spoločnosti v Českej republike a navrhnúť riešenia a odporúčania pri jednotlivých postupoch spojených s jej vznikom. Dúfam, že podnik Bio-Trade&Trans s. r. o. nájde v práci odpovede na všetky otázky v súvislosti s daňou z príjmu aj napriek tomu, že danú problematiku nebolo možné spracovať úplne komplexne. Dôvodom tohto tvrdenia sú ďalšie dva daňové aspekty, ktoré v práci z rozsahových dôvodov rozoberané nie sú a síce problematika stanovenia prevodových cien a medzinárodného pôsobenia zamestnancov podniku. Týmto otázkami sa bude musieť spoločnosť v budúcnosti zaoberať, pričom dúfam, že budú tvoriť podklad mojej ďalšej práce.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Akont.cz, © 2013 – 2016. *Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia* [online]. In: akont.cz [cit. 2016-03-09]. Dostupné z: http://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83_1975-zmluvy-o-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia-cesko

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

BioTrade&Trans © 2011, Fotogaléria [online]. [cit. 2016-02-02]. Dostupné z: <http://www.biotrade.sk/fotogaleria/>

ČESKO, © 2010 – 2016. Predpis č. 90/2012 zo dňa 25. 01. 2012 o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2012, částka 34, ISSN 1213-7235. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

ČESKO, © 2010 – 2016a. Zákon č. 563/1991 zo dňa 12. 12. 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107, ISSN 1213-7235. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO, © 2010 – 2016b. Zákon č. 300/2008 zo dňa 17. 07. 2008 o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 98, ISSN 1213-7235. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2008-300>

ČESKO, ©1996–2016c. Sdělení k problematice pojmů "místo vedení" a "skutečný vlastník". In: *FINANČNÍ ZPRAVODAJ* [online]. Ostrava-Hrabůvka: Sagit, a. s., 2016, ročník 2001, 13/2001, čj.:251/122 867/2000. [cit. 2016-08-02]. Dostupné také z: <http://www.sagit.cz/info/fz01013>

Daně .. a předpisy související. Olomouc: ANAG, 2016. Daně. Dostupné také z: <http://kramerius4.nkp.cz/search/handle/uuid:3eec7ae0-caba-11e3-94ef-5ef3fc9ae867>

DVOŘÁKOVÁ, Veronika. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2016*. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-035-7. Dostupné také z: <http://obchod.wolterskluwer.cz>

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Vydání: první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. Monografie. ISBN 978-80-7418-176-4.

KÁBRTOVÁ, Jana. *Effective tax rate measures: survey of methods, computations and comparison to statutory tax rates in the Czech Republic*. Saarbrücken: LAP Lambert Academic Publishing, 2010. ISBN 978-3-8383-6485-8.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. ISBN 978-80-87974-06-3.

KOBÍK, Jaroslav a Alena KOHOUTKOVÁ. *Daňový řád s komentářem*. Olomouc: ANAG, [20--]-. Daně.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

LEDVINKOVÁ, Jana, Zdeněk KUNEŠ a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH ..* Olomouc: ANAG, 2014-. Daně.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2016: Úplná znění k 1. 1. 2016*. Praha: Grada, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0022-4

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

OTAVOVÁ, Milena. *Daňari online – portál daňových poradců a profesionálů: Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně* [online]. 2011. In: *Wolters Kluwer ČR, a. s.* [cit. 2016-03-09]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d36376v46141-dan-vybirana-srazkou-podle-zvlastni-sazby-dane/>

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: . *Praha: GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ*, 2015, č.j. 5606/15/7100-10. Dostupné také z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Vzory korespondence podle daňového řádu*. 2., aktualiz. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. ISBN 978-80-7263-941-0.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN

978-80-7263-724-9 Daně. Dostupné také z:
http://toc.nkp.cz/NKC/200903/contents/nkc20091860112_1.pdf

S-EPI, © 2010-2016. *Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015* [online]. [cit. 2016-25-03]. Dostupné z: <http://www.epi.sk/clanok-z-titulky/danove-priznanie-k-dani-z-prijmov-pravnickej-osoby-za-rok-2015-epi-tt-3-.htm>

SKALICKÁ, Hana. *Mezinárodní daňové vztahy*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011-. 150 otázek & odpovědí z praxe. Dostupné také z:
http://toc.nkp.cz/NKC/201007/contents/nkc20102104902_1.pdf

SLOVENSKO, © 2010-2016. Zákon č. 595/2003 zo dňa 31. 12. 2003 o dani z príjmov. In: *Zbierka zákonov Slovenskej republiky*. 2003, čiastka 243, ISSN 1335-5127. Dostupné z:
<http://www.zakonypreludi.sk/clanok/podporte-nas.htm>

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

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8. Dostupné také z:
http://toc.nkp.cz/NKC/200806/contents/nkc20081796588_1.pdf

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR ..* V Praze: 1. VOX, 2014. Dostupné také z:
http://toc.nkp.cz/NKC/201005/contents/nkc20051416766_2.pdf

VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8.

VLK, Václav a Markéta NEŠETŘILOVÁ. *Organizační složky v ČR* [online]. Česká advokátní komora 2012 [cit. 2016-18-02]. Dostupné z:
<http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=13324>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

Zmluva o ZDZ	Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia
DPH	Daň z pridanej hodnoty
ZDPH	Zákon o dani z pridanej hodnoty
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDP - S	Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov
NOZ	Nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb.
Čl.	článok
Odst.	odstavec
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
ZÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ČNB	Česká národní banka

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázok 1 Daňová sústava Českej republiky pre rok 2016 (Vlastné spracovanie podľa daňových zákonov Českej republiky)</i>	<i>17</i>
<i>Obrázok 2 Daňová sústava Slovenskej republiky pre rok 2016 (Vlastné spracovanie podľa daňových zákonov Slovenskej republiky)</i>	<i>18</i>
<i>Obrázok 3 Ukážka štiepkovacieho stroja na spracovanie drevenej štiepky (BioTrade.sk, © 2011)</i>	<i>48</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabuľka 1 Ilustrácia metódy plného zápočtu dane (Vlastné spracovanie)</i>	29
<i>Tabuľka 2 Ilustrácia metódy jednoduchého zápočtu dane (Vlastné spracovanie)</i>	30
<i>Tabuľka 3 Ilustrácia metódy úplného vyňatia príjmov (Vlastné spracovanie)</i>	31
<i>Tabuľka 4 Ilustrácia metódy s výhradou progresu prostredníctvom priemerovania (Vlastné spracovanie)</i>	32
<i>Tabuľka 5 Príklad možnosti využitia analytickej evidencie v podniku</i>	67
<i>Tabuľka 6 Výňatok z účtovnej závierky za rok 2015 s predpokladanou aplikáciou na základe prepočtu koeficientom do stálej prevádzkarne (Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky)</i>	72
<i>Tabuľka 7 Výňatok z účtovnej závierky za rok 2015 s predpokladanou aplikáciou na základe prepočtu koeficientom do stálej prevádzkarne (Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky 2015)</i>	72
<i>Tabuľka 8 Predpokladaný upravený VH pre účely stanovenia základu dane (Vlastné spracovanie na základe účtovnej závierky 2015)</i>	73
<i>Tabuľka 9 Príklady pomerových kritérií pre alokáciu jednotlivých nákladov (Rylová, 2012, s. 230, Vlastné spracovanie)</i>	73
<i>Tabuľka 10 Schéma pre výpočet základu dane stálej prevádzkarne BioTrade&Trans v Českej republike (Vlastné spracovanie na základe ZDP)</i>	76
<i>Tabuľka 11 Príklad aplikácie metódy jednoduchého zápočtu na fiktívne podmienky podniku (Vlastné spracovanie)</i>	79
<i>Tabuľka 12 Príklad uplatnenia metódy zápočtu pri vyšších príjmoch zo Slovenskej republiky ako z Českej republiky (Vlastné spracovanie)</i>	80
<i>Tabuľka 13 Ilustrácia pri zvýšení daňovej sadzby v Českej republike na 25 % za predpokladu väčších príjmov z Českej republiky (Vlastné spracovanie)</i>	81

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI PRO PRÁVNICKÉ OSOBY

PŘÍLOHA P II: PŘÍLOHA K PŘIHLÁŠCE K REGISTRACI

PŘÍLOHA P III: ŽÁDOST O ZRUŠENÍ REGISTRACE

PŘÍLOHA P IV: VÝŇATOK Z DAŇOVÉHO PRIZNANIA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE SO ZAMERANÍM NA ZOBRAZENIE METÓDY JEDNODUCHÉHO ZÁPOČTU DANE

PŘÍLOHA P V: VÝŇATOK Z DAŇOVÉHO PRIZNANIA V ČESKEJ REPUBLIKE SO ZAMERANÍM NA ZOBRAZENIE METÓDY JEDNODUCHÉHO ZÁPOČTU DANE

PŘÍLOHA P VI : VÝŇATOK Z ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY ZA SPOLOČNOSTI ZA ROK 2015

PŘÍLOHA P VII: MONITORING NÁKLADOV ZA 2 ŠTIEPKOVAČE

PŘÍLOHA P I: PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI PRO PRÁVNICKÉ OSOBY

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

ZLINSKY KRAJ

Územní pracoviště v, ve, pro

Zlíu

01 Daňové identifikační číslo

C Z

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIHLÁŠKA K REGISTRACI pro právnické osoby

02

a) k dani z příjmů právnických osob

ANO

b) k dani silniční

NE

ode dne

c) k dani z příjmů jako plátcí: 1. daně z příjmů ze závislé činnosti

NE

ode dne

2.1. daně z příjmů FO vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně

NE

ode dne

2.2. daně z příjmů PO vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně

NE

ode dne

3. zajišťující daň z příjmů

NE

ode dne

03 Název právnické osoby, včetně dodatku

B.I.O.T.R.A.D.E.&T.R.A.N.S. s.r.o.

04 Identifikační číslo

05 Sídlo

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

Č.E.S.K.Á. 15

b) obec

BRATISLAVA

c) PSČ

d) stát

SLOVENSKÁ REPUBLIKA

06 Kontaktní údaje

a) telefon

telefon

telefon

b) e-mail

WWW.BIOTRADE.SK

07 Počátek provozování výdělečné činnosti / činnosti podrobené dani dne:

01.11.2016

08 Oprávnění k podnikání

vydáno v ČR ano / ne

ANO

(v případě, že vyplíte ne, je nutné toto oprávnění k podnikání doložit jako přílohu)

09 Organizační složky obchodního závodu: a) počet odštěpných závodů

1

(samostatná příloha)

b) počet provozoven

(samostatná přihláška k registraci pro plátcovy pokladny)

c) počet plátcových pokladen

10 Číslo účtu u poskytovatelů platebních služeb

a) účty v ČR vedené v CZK

číslo účtu / směrový (identifikační) kód

rozhodnutí účtu v ČR, napr.
26 16 33 440

vlastníkem účtu je daňový subjekt
ano / ne

ANO

b) účet vedený v zahraničí nebo účet v cizí měně

IBAN

C 27 30 30 00 00 00 00 02 B 1 6 3 3 4 4 0

typ ID banky

ID banky

měna, ve které
je účet veden

vlastníkem účtu je
daňový subjekt
ano / ne

název účtu

název banky

ČESKOSLOVENSKÁ OBCHODNÍ BANKA A. S.

ulice banky

Nám. T. G. Masaryka 4349

město banky

PSČ (ZIP-code) banky

stát

760 01

ČESKÁ REPUBLIKA

11 Adresa pro doručování

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

b) obec

c) PSČ

12 Právní předchůdce

a) Daňové identifikační číslo

C Z

b) Identifikace

13 Zahraniční DIČ

202250174P

Stát

SLOVENSKÁ REPUBLIKA

14 Očekávaná daňová povinnost

Daň z příjmů právnických osob

Kč

Daň silniční

Kč

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘIHLÁŠKE K REGISTRACI JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM A JSEM SI VĚDOM SVÉ POVINNOSTI HLÁSIT KAŽDOU ZMĚNU DO 15 DNŮ.

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby:
	<input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
<input type="text" value="L. D. I. g. J. D. X. E. F. R. Y. B. Ā. R."/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
<input type="text" value="X. X. . X. X. - 1. 9. X. X."/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
<input type="text" value="L. D. I. g. J. D. X. E. F. R. Y. B. Ā. R. / P. O. V. Ě R. Ě N. Ý P. R. A. C. O. V. N. Í K"/>	
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu:	
Datum	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
<input type="text" value="0. 1. 1. 1. 2. 0. 1. 6"/>	<input type="text" value="Podpis"/>
Otisk razítka	

PŘÍLOHA P II: PŘÍLOHA K PŘIHLÁŠCE K REGISTRACI

Tuto přílohu není třeba vyplňovat pro provozovny dle § 17 živnostenského zákona.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Středočeský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Středočeský kraj

01 Daňové identifikační číslo

C, Z

→ + po přidělení FÚ

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘÍLOHA K PŘIHLÁŠCE K REGISTRACI Organizační složky obchodního závodu

02 Právnická nebo fyzická osoba, k níž organizační složka přísluší

a) Příjmení

B, I

b) Jméno(-a)

c) Rodné číslo / Datum nar. (není-li RČ přiděleno)

d) Název právnické osoby, včetně dodatku

BIOTRADE & TRANS s.r.o.

e) Identifikační číslo

f) Adresa sídla právnické osoby nebo místa pobytu fyzické osoby:

ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

ČESKÁ 15

obec

BRATISLAVA

PSČ

PS103

stát

SLÓVENSKÁ REPUBLIKA

03 Údaje o organizační složce

a) vnitřní organizační pořadové číslo:

název

BIOTRADE & TRANS s.r.o.

identifikační číslo

ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

x, x, x, x, x

obec

x, x, x

PSČ

x, x, x, x, x

stát

ČESKÁ REPUBLIKA

telefon

e-mail

www.biotope.sk

organizační složka je zároveň plátcovou pokladnou ano / ne

osoba, která za plátcovou pokladnu jedná v záležitostech daní

b) vnitřní organizační pořadové číslo:

název identifikační číslo

ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

obec PSČ

stát

telefon e-mail

organizační složka je zároveň plátcovou pokladnou ano / ne
osoba, která za plátcovu pokladnu jedná v záležitostech daní

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO PŘÍLOZE
PŘÍHLÁŠKY K REGISTRACI – ORGANIZAČNÍ SLOŽKY OBCHODNÍHO ZÁVODU JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:

Jméno (-a) a příjmení / Název právnické osoby
 J. O. Z. E. F. R. Y. B. Ů. R. A.

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
 X. X. X. X. - 1. 9. X. X.

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě
 J. O. Z. E. F. R. Y. B. Ů. R. A. / P. O. V. E. R. E. N. Ý / P. R. A. C. O. V. N. Í. K.

Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu:
Datum X. X. X. X. 2. 0. 1. 6

Otisk razítka

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu Rudolp's

PŘÍLOHA P III: ŽÁDOST O ZRUŠENÍ REGISTRACE

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu

Středočeský kraj

Územní pracoviště v, ve, pro

Žlu

01 Daňové identifikační číslo

C, Z

**přidělení Dič v ČR*

otisk podacího razítka finančního úřadu

ŽÁDOST O ZRUŠENÍ REGISTRACE

1. ODDÍL – Identifikační údaje

02 Příjmení

03 Jméno

04 Rodné číslo / Datum nar. (není-li RČ přiděleno)

05 Název právnické osoby, včetně dodatku

B.I.O.T.R.A.P.D.E&T.R.A.N.S. s.r.o.

06 Identifikační číslo

4

07 Označení plátcovy pokladny

2. ODDÍL – Žádost o zrušení registrace

08 Zrušení registrace

a) k dani z příjmů fyzických osob

NE

b) k dani z příjmů právnických osob

ANO

c) k dani silniční

NE

d) k dani z příjmů jako plátcí: 1. daně z příjmů ze závislé činnosti

NE

2.1. daně z příjmů FO vybrané srážkou podle zvláštní sazby daně

NE

2.2. daně z příjmů PO vybrané srážkou podle zvláštní sazby daně

NE

3. zajišťující daň z příjmů

NE

e) hlášení podle § 16 odst. 4 zákona o pojistném na důchodové spoření

NE

09 Zrušení registrace k dani z přidané hodnoty: 1. plátce daně

NE

2. identifikované osoby

NE

O zrušení registrace k dani z přidané hodnoty je žádáno z důvodů:

Po zrušení registrace plátce se chce stát identifikovanou osobou

Obrat plátce DPH za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců v Kč

Obrat plátce DPH za nejbližší předcházející 3 po sobě jdoucí kalendářní měsíce v Kč

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TÉTO ŽÁDOSTI JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o podepisující osobě:	Kód podepisující osoby:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
JOSEF RYBÁŘ	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
XX.XX.XX.19XX	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
JOSEF RYBÁŘ / POUKÁZANÝ PRACOVNÍK	
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu	Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	<input type="checkbox"/>
XX.XX.XX.XX	Otisk razítka
	<i>Propis</i>

POKYNY K VYPLNĚNÍ FORMULÁŘE ŽÁDOST O ZRUŠENÍ REGISTRACE

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu – vyplňte v předtištěném rámečku zbývající část oficiálního názvu místně příslušného finančního úřadu (správce daně), u něhož jste Vy jakožto daňový subjekt registrován. V případě hlášení změn u plátcovy pokladny doplňte název finančního úřadu, u něhož je registrována plátcová pokladna.

Územní pracoviště v, ve, pro – uveďte územní pracoviště, kde je umístěn registrační spis (podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

01 Vyplňte přidělené daňové identifikační číslo daňového subjektu nebo plátcovy pokladny.

02–07 Položky slouží k identifikaci daňového subjektu. Fyzické osoby vyplní jméno, popř. jména, příjmení a rodné číslo (případně datum narození, není-li jim rodné číslo přiděleno), právnické osoby vyplní název včetně dodatku a IČO, plátcovy pokladny vyplní označení plátcovy pokladny. Svěřenský fond vyplní označení v souladu s § 1450 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "občanský zákoník") do položky název právnické osoby.

08 Napišete „ano“ u daní, u kterých prostřednictvím tohoto formuláře žádáte o zrušení registrace, „ne“ napišete u ostatních zde uvedených daní;

ad a) až c) Za žádost o zrušení registrace se považuje Vaše vyjádření „ano“. V případě kladného vyřízení žádosti bude registrace zrušena dnem oznámení rozhodnutí o zrušení registrace.

ad d1) až d3) Za žádost o zrušení registrace se považuje Vaše vyjádření „ano“. V případě kladného vyřízení žádosti bude registrace zrušena dnem oznámení rozhodnutí o zrušení registrace. Při určení druhu příjmu srážkové daně je rozhodující osoba, jejíž příjem je podroben daní, nikoliv osoba plátce daně.

ad e) Vyjádřením „ano“ nahlásíte, že plátce pojistného / plátcová pokladna (vyplňujete-li tiskopis za plátcovou pokladnu) přestal/a mít alespoň jednoho poplatníka ve smyslu § 16 odst. 4 zákona o pojistném na důchodové spoření. Toto hlášení je možné podat pouze elektronicky. V případě, že plátce pojistného / plátcová pokladna podává hlášení dle § 16 odst. 4 zákona o pojistném na důchodovém spoření, vyplní v elektronickém formuláři zároveň část označenou „jiné přílohy“, kde do textové části uvede kalendářní měsíc a rok, za který byl/a naposledy povinen/na srazit poplatníkovi zálohu na pojistné, např. „Jeden 2014“.

09 Za žádost o zrušení registrace se považuje Vaše vyjádření „ano“. Uveďte zákonný důvod pro zrušení registrace podle příslušného odstavce (písmena) § 106b, § 106c nebo § 107a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Při rušení registrace plátce jste povinen prokázat splnění podmínek pro zrušení registrace podle § 106b zákona o dani z přidané hodnoty. Slovy „ano“ nebo „ne“ se dále vyjádříte, zda se po zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty chcete stát identifikovanou osobou (§ 106d odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty). Pokud ne, jste povinen prokázat splnění podmínek pro zrušení registrace také podle § 107a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Při rušení registrace podle § 106b odst. 1 nebo odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty vyplňte údaje o obratu do příslušné kolonky (obrat za nejbližší předcházející 3 po sobě jdoucí kalendářní měsíce vyplňuje pouze plátce registrovaný dle § 6b nebo § 6e zákona o dani z přidané hodnoty).

V případě kladného vyřízení žádosti bude registrace zrušena dnem oznámení rozhodnutí o zrušení registrace.

POKYNY K VYPLŇOVÁNÍ ÚDAJŮ O PODEPISUJÍCÍ OSOBĚ

Údaje o podepisující osobě: tyto údaje budou vyplňovány pouze v případech, kdy je podání zpracováváno a podáváno osobou odlišnou od daňového subjektu, tzn. v případech, kdy daňový subjekt činí podání sám za sebe, tuto část nevyplňuje.

Kód podepisující osoby: bude vyplněn číselný kód podle níže uvedených typů podepisujících osob:

- | | |
|---|--|
| 1 – zákonný zástupce nebo opatrovník | 5a – osoba spravující pozůstalost |
| 2 – ustanovený zástupce | 5b – zástupce osoby spravující pozůstalost |
| 3 – společný zástupce, společný zmocněnec | 6a – dědic po skončení řízení o pozůstalosti |
| 4a – obecný zmocněnec – fyzická osoba i právnická osoba | 6b – zástupce dědice po skončení řízení o pozůstalosti |
| 4b – fyzická osoba daňový poradce nebo advokát | 7a – právní nástupce právnické osoby |
| 4c – právnická osoba vykonávající daňové poradenství | 7b – zástupce právního nástupce právnické osoby |

Pozn. kódy 5b, 6b, 7b mají přednost před obecnými druhy zastoupení s nižšími čísly kódů.

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby: bude vyplněno datum narození podepisující osoby odlišné od daňového subjektu – fyzické osoby, nebo evidenční číslo osvědčení daňového poradce – fyzické osoby, nebo identifikační číslo právnické osoby odlišné od daňového subjektu.

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či podepisující osoba právnickou osobou) s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník atd.): tyto údaje budou vyplňovány pouze v případech, kdy je podání podáváno právnickou osobou, včetně případů kdy je právnická osoba v postavení podepisující osoby odlišné od daňového subjektu.

Vlastnoruční podpis daňového subjektu / Osoby oprávněné k podpisu: podání bude opatřeno vlastnoručním podpisem buď přímo daňovým subjektem – fyzickou osobou činící podání sama za sebe, nebo fyzickou osobou oprávněnou podepsat podání za daňový subjekt – právnickou osobu.

Je-li podepisující osobou fyzická osoba odlišná od daňového subjektu, podání podepisuje tato fyzická osoba; je-li podepisující osobou právnická osoba odlišná od daňového subjektu, podání podepisuje fyzická osoba oprávněná jednat jménem právnické osoby.

PŘÍLOHA P IV: VÝŇATOK Z DAŇOVÉHO PRIZNANIA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE SO ZAMERANÍM NA ZOBRAZENIE METÓDY JEDNODUCHÉHO ZÁPOČTU DANE


DPPOv15_1

PO

DAŇOVÉ PRIZNANIE

K DANI Z PRÍJMOV PRÁVNICKEJ OSOBY

podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov
v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“)



Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píše zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne.
Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.

Á Ā B Ć Đ É F G H Í J K L M N O P Q R Š T Ú V X Ý Ž 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

01 - Daňové identifikačné číslo 202250148P	Druh daňového priznania <input checked="" type="checkbox"/> daňové priznanie <input type="checkbox"/> opravné daňové priznanie <input type="checkbox"/> dodatočné daňové priznanie (vyznačí sa x)	Za zdaňovacie obdobie od 01.01.2015 do 31.12.2015
02 - IČO 43844596	03 - Právna forma .	
04 - SK NACE 02.20.0		

Hlavná, prevažná činnosť

I. časť - ÚDAJE O DAŇOVNÍKOVI

05 - Obchodné meno alebo názov
 BIOTRADE & TRANS s.r.o.

Sídlo v deň podania daňového priznania na území Slovenskej republiky alebo v zahraničí

06 - Ulica ČESKÁ	07 - Súpisné/orientačné číslo 15
08 - PSČ 83105 BRATISLAVA	09 - Obec BRATISLAVA
10 - Štát SK	
11 - Telefónne číslo .	12 - Emailová adresa / Faxové číslo www.biotope.sk

<input type="checkbox"/> Uplatnenie osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane podľa § 17 ods. 17 zákona <input type="checkbox"/> Ukončenie uplatňovania osobitného spôsobu zahrňovania kurzových rozdielov do základu dane podľa § 17 ods. 17 zákona <input type="checkbox"/> Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezident) podľa § 2 písm. e) tretieho bodu zákona a podľa príslušného článku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia <input type="checkbox"/> Započítanie daňovej licencie podľa § 46b ods. 5 zákona	<input type="checkbox"/> Ekonomické, personálne alebo iné prepojenie (vyznačí sa x) podľa § 2 písm. n) zákona so závislými osobami <input type="checkbox"/> Platiteľ dane z pridanej hodnoty k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia <input type="checkbox"/> Ročný obrat za zdaňovacie obdobie presiahol 500 000 eur <input type="checkbox"/> Polovičná výška daňovej licencie podľa § 46b ods. 3 zákona <input type="checkbox"/> Neplatenie daňovej licencie podľa § 46b ods. 7 zákona
---	--

Umiestnenie stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky, za ktorú sa vypočíta základ dane alebo daňová strata¹⁾

13 - Ulica .	14 - Súpisné/orientačné číslo .
15 - PSČ .	16 - Obec .
17 - Počet stálych prevádzkarní .	

1) Vyplňa sa, len ak daňovník nemá sídlo na území Slovenskej republiky.

Záznamy daňového úradu

--	--

Miesto pre evidenčné číslo
Odtlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu

MF/017084/2015-721
Strana 1



II. časť - VÝPOČET ZÁKLADU DANE A DANE

Popis položky	Riadok Znamienko	Údaje v eurách
Výsledok hospodárenia pred zdanením (§ 17 ods. 1 zákona (zisk +, strata -)) alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami (III. časť - r. 3 tabuľky F alebo r. 1 tabuľky C1 alebo r. 1 tabuľky C2 alebo r. 3 tabuľky G2) alebo upravený výsledok hospodárenia (III. časť - r. 4 tabuľky G3)	100	162 216,00

Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami

Sumy, ktoré neoprávnenne skrátili príjmy vrátane rozdielu podľa § 17 ods. 5 zákona a sumy nepeňažných plnení, ak nie sú súčasťou r. 100	110	
Sumy podľa § 17 ods. 19 zákona v znení účinnom do 31. decembra 2014, § 52 ods. 12 a § 17 ods. 19 písm. c) zákona prijaté v zdaňovacom období, za ktoré sa daňové priznanie podáva, ak nie sú súčasťou r. 100	120	
Výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 alebo § 21a zákona alebo ktoré boli vynaložené v rozpore s § 19 zákona, okrem súm uvedených na r. 140, 150 a 180 (tabuľka A – III. časť)	130	
Sumy podľa § 17 ods. 19 zákona, ktoré neboli zaplatené do konca zdaňovacieho obdobia	140	
Rozdiel, o ktorý odpisy hmotného majetku uplatnené v účtovníctve prevyšujú daňové odpisy tohto majetku (tabuľka B – III. časť)	150	
Kurzové rozdiely vyplývajúce z uplatnenia § 17 ods. 17 zákona	160	
Úprava (zvýšenie) základu dane pri zrušení daňovníka s likvidáciou, pri vyhlásení konkurzu (§ 17 ods. 8 zákona), predaji podniku (§ 17a zákona), nepeňažnom vklade (§ 17b a 17d zákona) alebo zrušení bez likvidácie (§ 17c a 17e zákona)	170	
Ostatné položky zvyšujúce r. 100, neuvedené v r. 110 až 170	180	
Medzisúčet (r. 110 + r. 120 + r. 130 + r. 140 + r. 150 + r. 160 + r. 170 + r. 180)	200	

Položky znižujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami

Príjmy, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 12 ods. 7 zákona, ak sú súčasťou r. 100	210	
Príjmy, ktoré nie sú predmetom dane u daňovníkov nezaoložených alebo nezriadených na podnikanie (§ 12 ods. 3 zákona), ak sú súčasťou r. 100 a nie sú uvedené na r. 210	220	
Príjmy oslobodené od dane podľa § 13 zákona, ak sú súčasťou r. 100	230	
Príjmy nezahŕňované do základu dane podľa § 17 ods. 3 písm. a) zákona a kurzové rozdiely vyplývajúce z uplatnenia § 17 ods. 17 zákona	240	
Rozdiel, o ktorý daňové odpisy hmotného majetku prevyšujú odpisy tohto majetku uplatnené v účtovníctve (tabuľka B – III. časť)	250	
Sumy podľa § 17 ods. 19 zákona v znení účinnom do 31. decembra 2014 a podľa § 17 ods. 19 písm. c) zákona, ak neboli prijaté v zdaňovacom období, za ktoré sa daňové priznanie podáva, ak sú súčasťou riadku 100	260	
Sumy podľa § 17 ods. 19 zákona v znení účinnom do 31. decembra 2014, podľa § 52 ods. 12 a § 17 ods. 19 zákona, ktoré boli zaplatené v zdaňovacom období, ak nie sú súčasťou r. 100	270	
Úprava (zniženie) základu dane pri zrušení daňovníka s likvidáciou, pri vyhlásení konkurzu (§ 17 ods. 8 zákona), predaji podniku (§ 17a zákona), nepeňažnom vklade (§ 17b a 17d zákona) alebo zrušení bez likvidácie (§ 17c a 17e zákona)	280	
Ostatné položky znižujúce r. 100, neuvedené v r. 210 až 280	290	
Medzisúčet (r. 210 + r. 220 + r. 230 + r. 240 + r. 250 + r. 260 + r. 270 + r. 280 + r. 290)	300	

Položky upravujúce základ dane alebo daňovú stratu

Základ dane (+) alebo daňová strata (-) (r. 100 + r. 200 - r. 300 + r. 10 tabuľky H)	301	162 216,00
Sumy podľa § 17 ods. 34 a 35 zákona	302	
Suma členských príspevkov podľa § 19 ods. 3 písm. n) zákona, ktoré sú súčasťou r. 100, prevyšujúca v úhrne 5 % zo základu dane uvedeného na r. 301; ak suma 5 % zo základu dane uvedeného na r. 301 presiahne 30 000 eur, uvedie sa suma prevyšujúca 30 000 eur	303	

DIČ



Suma výdavkov za alkoholické nápoje podľa § 21 ods. 1 písm. h) tretieho bodu zákona, ktoré sú ako reklamný predmet súčasťou r. 100, prevyšujúca v úhrne 5 % zo základu dane uvedeného na r. 301	304		
Suma zníženia základu dane podľa § 17 ods. 37 zákona pri poskytovaní praktického vyučovania žiakovi na základe učebnej zmluvy	305		
Základ dane alebo daňová strata			
Základ dane (+) alebo daňová strata (-) po úprave o položky uvedené na r. 302 až 305 (r. 301 + r. 302 + r. 303 + r. 304 - r. 305)	310	162216	, 00
Časť základu dane alebo daňovej straty vykázané obchodnou spoločnosťou, pripadajúca na komplementárov komanditnej spoločnosti alebo na spoločníkov verejnej obchodnej spoločnosti	320		
Úhrn vyňatých príjmov (základov dane) podliehajúcich zdaneniu v zahraničí a daňových strát	330		
Základ dane (+) alebo daňová strata (-) po úprave o položky uvedené na r. 320 a 330 (r. 310 - r. 320 - r. 330)	400	162216	, 00
Položky odpočítateľné od základu dane uvedeného na r. 400			
Odpočet daňovej straty najviac do výšky základu dane uvedeného na r. 400 (z r. 2 stĺ. 7 tabuľky D - III. časť)	410		
Základ dane znížený o odpočet daňovej straty zaokrúhlený na eurocenty nadol (r. 400 - r. 410)	500	+	
Zníženie základu dane			
Odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj podľa § 30c zákona (z r. 7 Prílohy k § 30c zákona)	501		
Základ dane znížený o odpočet výdavkov (nákladov) na výskum a vývoj zaokrúhlený na eurocenty nadol (r. 500 - r. 501)	510	+	
Sadzba dane a daň pred uplatnením úľav na dani a uplatnením zápočtu dane zaplatenej v zahraničí			
Sadzba dane (v %)	550	22	
Daň pred uplatnením úľav na dani zaokrúhlená na celé eurocenty nadol (r. 510 x r. 550) : 100	600	35688	, 00
Úľavy na dani			
Úľava na dani podľa	610		
Daň znížená o úľavu na dani (r. 600 - r. 610)	700	+	35688, 00
Daň po uplatnení zápočtu dane zaplatenej v zahraničí			
Zápočet dane zaplatenej v zahraničí (z r. 6 tabuľky E - III. časť)	710	8484	, 00
Daň po úľavách a po zápočte dane uvedenej na r. 710 zaokrúhlená na eurocenty nadol (r. 700 - r. 710)	800	+	26901, 00
Daňová licencia podľa § 46b zákona			
Daňová licencia (§ 46b ods. 2, 3 a 6 zákona)	810		
Kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou určený na zápočet v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach (r. 810 - r. 800)	820		
Daňová licencia alebo kladný rozdiel medzi daňovou licenciou a daňou za bezprostredne predchádzajúce zdaňovacie obdobie (§ 52za ods. 9 zákona)	830		
Daňová licencia na úhradu [ak r. 810 > 800, uvedie sa súčet (r. 810 + r. 830), ak r. 810 ≤ 800, uvedie sa suma uvedená na r. 830]	900		



E - Výpočet dane uznanej na zápočet na daňovú povinnosť v tuzemsku zo zaplatenej dane v zahraničí (k r. 710 II. časti)		
Základ dane uvedený na r. 400	1	1 622 16 , 00
Úhm príjmov (základov dane) podliehajúcich zdaneniu v zahraničí (zaokrúhlený na eurocenty nadol)	2	4 624 4 , 00
Pomer príjmov z r. 2 k základu dane na r. 1 v %, (vypočítaný na dve desatinné miesta, zaokrúhlený podľa § 47 ods. 2 zákona) (r. 2 : r. 1) x 100	3	28 , 51
Maximálna výška dane zaplatenej v zahraničí, ktorú je možné započítať (zaokrúhlená na eurocenty nahor) (r. 700 II. časti x r. 3) : 100	4	1 014 4 , 00
Daň zaplatená v zahraničí vzťahujúca sa na príjmy uvedené na r. 2 (zaokrúhlená na eurocenty nahor)	5	8 48 4 , 00
Daň uznaná na zápočet (r. 5 maximálne do sumy na r. 4)	6	8 48 4 , 00

F - Doplnujúce údaje		
Súčet výnosov z hospodárskej činnosti a z finančnej činnosti	1	, ,
Súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť	2	, ,
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (r. 1 - r. 2)	3	, ,

G1 – Výsledok hospodárenia vykázaný v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo		
Prevádzkové výnosy a finančné výnosy ⁹⁾	1	, ,
Prevádzkové náklady a finančné náklady ⁹⁾	2	, ,
Výsledok hospodárenia vykázaný v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo	3	, ,

9) Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Mimoriadne vydanie Ú. v. EÚ, kap. 13/zv. 29) v platnom znení.

G2 – Výsledok hospodárenia vykázaný podľa evidencie v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov		
Súčet výnosov z hospodárskej činnosti a z finančnej činnosti ¹⁰⁾	1	, ,
Súčet nákladov na hospodársku činnosť a finančnú činnosť ¹⁰⁾	2	, ,
Výsledok hospodárenia vykázaný podľa evidencie v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva podľa § 4 ods. 2 zákona o účtovníctve č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov	3	, ,

10) Ako príloha daňového priznania u daňovníka vykazujúceho výsledok hospodárenia podľa medzinárodných účtovných štandardov pre finančné výkazníctvo sa predkladá evidencia v rozsahu účtovnej závierky, z ktorej by sa vyčíslil výsledok hospodárenia, ak by daňovník účtoval podľa opatrení vydaných Ministerstvom financií Slovenskej republiky podľa § 4 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov okrem poznámok.

G3 – Úpravy výsledku hospodárenia vykázaneho v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo		
Výsledok hospodárenia z pokračujúcich činností pred zdanením a výsledok hospodárenia z ukončených činností pred zdanením vykázaný v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo	1	, ,
Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia podľa osobitného predpisu ¹¹⁾	2	, ,
Položky znižujúce výsledok hospodárenia podľa osobitného predpisu ¹¹⁾	3	, ,
Upravený výsledok hospodárenia (r. 1 + r. 2 - r. 3)	4	, ,

11) Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 15. februára 2006 č. MF/011053/2006-72, ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaneho daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (oznámenie č. 110/2006 Z. z.) v znení neskorších predpisov. Ako príloha daňového priznania u daňovníka vykazujúceho výsledok hospodárenia podľa medzinárodných účtovných štandardov pre finančné výkazníctvo sa predkladá prehľad úprav vykonaných podľa citovaného opatrenia z výsledku hospodárenia vykázaneho podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo na upravený výsledok hospodárenia.

PŘÍLOHA P V: VÝŇATOK Z DAŇOVÉHO PRIZNANIA V ČESKEJ REPUBLIKE SO ZAMERANÍM NA ZOBRAZENIE METÓDY JEDNODUCHÉHO ZÁPOČTU DANE

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Středočeský kraj

Územnímu pracovišti v, ve, pro
Plzeň

01 Daňové identifikační číslo
C, Z

02 Identifikační číslo
** vyplní po prodeji*

03 Daňové přiznání¹⁾
 řádné dodatečné²⁾ opravné

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne _____

04 Kód rozlišení typu přiznání _____

Základní investiční fond podle § 17b zákona¹⁾ ano ne

Zdaňovací období podle § 21a písm. _____) zákona

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet příloh II. oddílu _____
 Počet zvláštních příloh³⁾ _____
 Počet samostatných příloh³⁾ _____

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)
 za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání
 od 0.1.0.1.2016 do 3.1.1.2016

I. ODDÍL – údaje o poplatníkovi

05 Název poplatníka
B.I.O.T.R.A.D.E.&T.R.A.N.S. S.R.O.

06 Sídlo^{1a)}
 a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné
ČESKÁ
 b) obec
BŘATISLAVA
 c) PSČ
63103
 d) stát/kód státu
SK
 e) číslo telefonu _____
 f) číslo faxu _____

07 (neobsazeno)

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾ ano ne

09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne²⁾ _____

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾ ano ne

11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přiloženy^{1), 7)} ano ne ano ne

12 Transakce uskutečněné se spojenými osobami⁸⁾ Kód _____

13 Hlavní (převažující) činnost Kód klasifikace CZ-NACE⁹⁾
vyplní na základě registrace po prodeji

25 5404 MFin 5404 - vzor č. 26 (platný pro zdaňovací období započatá v roce 2015 a pro části zdaňovacích období započatých v roce 2016, za které řáda pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2016)

II. ODDÍL – daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)


Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ^{a)}	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ^{a)} nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ^{b)} ke dni <u>31.12.2016</u>	1 251 221	

* částky upravené pro účely přelův položek, kl. v průběhu od registrace do 31.12.2016 ve výkazu

20 ^{a)}	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 20 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona		
61 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ^{a)}			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)		

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u veřejně prospěšných poplatníků, nejsou předmětem daně podle § 18a odst. 1 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
109 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19b zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ^{a)}	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ^{a)}	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ^{a)}	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahmované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahmované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ^{a)}	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahmované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ^{a)}	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ^{a)}	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ^{a)}			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 109 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		

PŘÍLOHA P VI: VÝŇATOK Z ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY ZA SPOLOČNOSTI ZA ROK 2015

UZPODV14_1		ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA podnikateľov v podvojnóm účtovníctve			
Úč POD		zostavená k 3 1 . 1 2 . 2 0 1 5			
<p>Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píšú zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne. Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.</p> <p>Á Ā B Ć D Ę F G H Í J K L M N O P Q R Š T Ú V X Ý Ž 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9</p>					
Daňové identifikačné číslo	Účtovná závierka	Účtovná jednotka	Mesiac Rok		
2 0 2 2 5 0 1 7 7 8	<input checked="" type="checkbox"/> riadna	<input type="checkbox"/> malá	Za obdobie	od 0 1	2 0 1 5
IČO	<input type="checkbox"/> mimoriadna	<input checked="" type="checkbox"/> veľká		do 1 2	2 0 1 5
4 3 8 4 4 5 9 6	<input type="checkbox"/> priebežná	(vyznačí sa x)	Bezprostredne predchádzajúce obdobie	od 0 1	2 0 1 4
SK NACE				do 1 2	2 0 1 4
0 2 . 2 0 . 0					
Priložené súčasti účtovnej závierky					
<input checked="" type="checkbox"/> Súvaha (Úč POD 1-01) (v celých eurách)		<input checked="" type="checkbox"/> Výkaz ziskov a strát (Úč POD 2-01) (v celých eurách)		<input checked="" type="checkbox"/> Poznámky (Úč POD 3-01) (v celých eurách alebo eurocentoch)	
Obchodné meno (názov) účtovnej jednotky					
B I O T R A D E & T R A N S s . r . o .					
Sídlo účtovnej jednotky					
Ulica			Číslo		
Č e s k á			1 5		
PSČ		Obec			
8 3 1 0 3		B r a t i s l a v a			
Označenie obchodného registra a číslo zápisu obchodnej spoločnosti					
O k r e s n ý s ú d B r a t i s l a v a , v l . 4 9 5 4 6 / B					
Telefónne číslo			Faxové číslo		
E-mailová adresa					
w w w . b i o t r a d e . s k					
Zostavená dňa:	Schválená dňa:	Podpisový záznam štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo člena štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo podpisový záznam fyzickej osoby, ktorá je účtovnou jednotkou:			
2 5 . 0 3 . 2 0 1 6	2 8 . 0 3 . 2 0 1 6				
Záznamy daňového úradu					
Miesto pre evidenčné číslo			Odtlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu		



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 2
*	Čistý obrat (časť účt. tr. 6 podľa zákona)	01		
**	Výnosy z hospodárskej činnosti spolu súčet (r. 03 až r. 09)	02	2 6 3 1 1 8 3	9 6 5 2 3 3
I.	Tržby z predaja tovaru (604, 607)	03	7 8 9 5 5 0	2 1 9 1 4 5
II.	Tržby z predaja vlastných výrobkov (601)	04		
III.	Tržby z predaja služieb (602, 606)	05	1 8 4 1 6 3 3	7 4 6 0 8 8
IV.	Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob (+/-) (účtová skupina 61)	06		
V.	Aktivácia (účtová skupina 62)	07		
VI.	Tržby z predaja dlhodobého nehmotného majetku, dlhodobého hmotného majetku a materiálu (641, 642)	08		
VII.	Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti (644, 645, 646, 648, 655, 657)	09		
**	Náklady na hospodársku činnosť spolu r. 11 + r. 12 + r. 13 + r. 14 + r. 15 + r. 20 + r. 21 + r. 24 + r. 25 + r. 26	10	2 5 1 3 4 8 6	7 8 6 9 5 5
A.	Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (504, 507)	11	4 6 7 7 0 5	1 3 7 4 8 0
B.	Spotreba materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok (501, 502, 503)	12	5 2 6 7 0 0	2 9 8 7 8 6
C.	Opravné položky k zásobám (+/-) (505)	13		
D.	Služby (účtová skupina 51)	14	4 1 9 1 2 5	2 1 6 9 1 7
E.	Osobné náklady (r. 16 až r. 19)	15	8 4 9 1 0 6	5 0 7 0 4
E.1.	Mzdové náklady (521, 522)	16	5 5 7 2 5 6	3 5 9 5 6
2.	Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva (523)	17		
3.	Náklady na sociálne poistenie (524, 525, 526)	18	2 7 6 7 5 5	1 1 5 4 2
4.	Sociálne náklady (527, 528)	19	1 5 0 9 5	3 2 0 6
F.	Dane a poplatky (účtová skupina 53)	20		
G.	Odpisy a opravné položky k dlhodobému nehmotnému majetku a dlhodobému hmotnému majetku (r. 22 + r. 23)	21	2 5 0 8 5 0	8 3 0 6 8
G.1.	Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (551)	22	2 5 0 8 5 0	8 3 0 6 8
2.	Opravné položky k dlhodobému nehmotnému majetku a dlhodobému hmotnému majetku (+/-) (553)	23		
H.	Zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu (541, 542)	24		
I.	Opravné položky k pohľadávkam (+/-) (547)	25		
J.	Ostatné náklady na hospodársku činnosť (543, 544, 545, 546, 548, 549, 555, 557)	26		
***	Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti (+/-) (r. 02 - r. 10)	27	1 1 7 6 9 7	1 7 8 2 7 8



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť																	
			bežné účtovné obdobie 1					bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 2												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10								
*	Pridaná hodnota (r. 03 + r. 04 + r. 05 + r. 06 + r. 07) - (r. 11 + r. 12 + r. 13 + r. 14)	28			1	2	1	7	6	5	3				3	1	2	0	5	0
**	Výnosy z finančnej činnosti spolu r. 30 + r. 31 + r. 35 + r. 39 + r. 42 + r. 43 + r. 44	29																		
VIII.	Tržby z predaja cenných papierov a podielov (661)	30																		
IX.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku súčet (r. 32 až r. 34)	31																		
IX.1.	Výnosy z cenných papierov a podielov od prepojených účtovných jednotiek (665A)	32																		
2.	Výnosy z cenných papierov a podielov v podielovej úasti okrem výnosov prepojených účtovných jednotiek (665A)	33																		
3.	Ostatné výnosy z cenných papierov a podielov (665A)	34																		
X.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku súčet (r. 36 až r. 38)	35																		
X.1.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku od prepojených účtovných jednotiek (666A)	36																		
2.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku v podielovej úasti okrem výnosov prepojených účtovných jednotiek (666A)	37																		
3.	Ostatné výnosy z krátkodobého finančného majetku (666A)	38																		
XI.	Výnosové úroky (r. 40 + r. 41)	39																		
XI.1.	Výnosové úroky od prepojených účtovných jednotiek (662A)	40																		
2.	Ostatné výnosové úroky (662A)	41																		
XII.	Kurzové zisky (663)	42																		
XIII.	Výnosy z precenenia cenných papierov a výnosy z derivátových operácií (664, 667)	43																		
XIV.	Ostatné výnosy z finančnej činnosti (668)	44																		
**	Náklady na finančnú činnosť spolu r. 46 + r. 47 + r. 48 + r. 49 + r. 52 + r. 53 + r. 54	45					1	7	2	5						3	2	5		
K.	Predané cenné papiere a podiely (561)	46																		
L.	Náklady na krátkodobý finančný majetok (566)	47																		
M.	Opravné položky k finančnému majetku (+/-) (565)	48																		
N.	Nákladové úroky (r. 50 + r. 51)	49																		
N.1.	Nákladové úroky pre prepojené účtovné jednotky (562A)	50																		
2.	Ostatné nákladové úroky (562A)	51																		
O.	Kurzové straty (563)	52																		
P.	Náklady na precenenie cenných papierov a náklady na derivátové operácie (564, 567)	53																		
Q.	Ostatné náklady na finančnú činnosť (568, 569)	54					1	7	2	5						3	2	5		



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2
***	Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti (+/-) (r. 29 - r. 45)	55	- 1 7 2 5	- 3 2 5
****	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (+/-) (r. 27 + r. 55)	56	1 1 5 9 7 2	1 7 7 9 5 3
R.	Daň z príjmov (r. 58 + r. 59)	57	2 5 5 1 1	3 9 1 5 0
R.1.	Daň z príjmov splatná (591, 595)	58	2 5 5 1 1	3 9 1 5 0
2.	Daň z príjmov odložená (+/-) (592)	59		
S.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom (+/- 596)	60		
****	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení (+/-) (r. 56 - r. 57 - r. 60)	61	9 0 4 6 1	1 3 8 8 0 3

PŘÍLOHA P VII: MONITORING NÁKLADOV ZA 2 ŠTIEPKOVAČE

Monitorovanie (evidencia) nákladov a ich finančný objem
štiepkovanie na 2 štiepkovače

		SPOLU	Štiepkovač "82"+"84"
Materiál <i>Material</i>	Spotrebný materiál (PHL,pneumatiky, ...)	14330,74	0
	oleje	29590	
	náhradné diely	28490	0
	Ostatné - súvisiace N	0	0
Energie-PHL	pohonné hmoty - traktor BA 619AJ	116784,16	je možnosť zníženia cenou PHL
	pohonné hmoty-traktor BA621A	106925,22	je možnosť zníženia cenou PHL
	pohonné hmoty-traktory - ostatné		
	pohonné hmoty-osobné	2665,88	0
Služby	externé služby štiepkov.	0	0
	štiepkov.		0
	nájom	30000	0
	telefon	430	0
	preprava+ubytovanie	13755	0
	účetníctvo	24000	0
	brúsenie náradia	1189	
Opravy a údržba	stroje - štiepkovanie	53407,84	v roku 2015 bola prevezená veľká oprava-čiasťka45000€
	stroje - traktory	3978,49	0
	Ostatné - prevádzkové autá	440,51	0
ODPIS	stroje – odpis štiepkovače	83068	postupné znižovanie čiastky
Leasing	traktory k štiepkovaniu – prenájom	83744,32	postupné znižovanie čiastky
	osobné automobily (50% Outlander)	732	0
Úrok leasing	stroje	0	0
	nákladné automobily-traktory	325	0
	osobné automobily (50% Outlander)	0	0
Úroky z úverov		0	0
		0	0
Poistné		0	0
		0	0
		0	0
Dane a správne poplatky			
	daň motor.vozidlá	0	0
	elektronické mýto	0	0
	správne poplatky (STK...)		0
Mzdové náklady	cena práce	47498,27	0
	stravné	984	0
	xxxx		0
	iné-zabezpečenie činnosti	2222	0
		0	0
		0	0
		644560,43	

Celkové výnosy štiepkovania

746088