

Metodický pokyn k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenej na území Slovenskej republiky

Úvod

Cieľom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup správcu dane pri posudzovaní podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ vo vzťahu k zdaňovaniu príjmov zo zdrojov na území Slovenskej republiky (ďalej len „SR“) daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou z činností vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne.

Vznik stálej prevádzkarne na území SR daňovníka s obmedzenou daňovou sa posudzuje:

- a) len podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), ak tento daňovník je rezidentom štátu, s ktorým **nemá** SR uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku (ďalej len „medzinárodná daňová zmluva“). Podmienky vzniku stálej prevádzkarne sú vymedzené v ustanovení § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov.
- b) Podľa zákona o dani z príjmov a podľa príslušného článku medzinárodnej daňovej zmluvy, ktorý je obvykle označený ako článok 5 „Stála prevádzkareň“, ak tento daňovník je rezidentom štátu, s ktorým **má** SR uzatvorenú medzinárodnú daňovú zmluvu.

Správca dane posudzuje vznik stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou najmä:

- pri kontrole registračnej a oznamovacej povinnosti,
- pri kontrole povinnosti podať daňové priznanie,
- pri určovaní práva SR na zdanenie príjmov plynúcich tomuto daňovníkovi
- pri iných činnostiach vykonávaných v rámci daňového konania.

1. oddiel Medzinárodné daňové zmluvy a ich vplyv na podmienky vzniku stálej prevádzkarne

Význam uzatvárania medzinárodných daňových zmlúv a ich vzťah k vnútroštátnym právnym predpisom je vysvetlený v bode 2 Metodického pokynu k interpretácii medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku č. 14/2013/MP.

V súlade týmito princípmi vznik stálej prevádzkarne na území SR je podmienený okrem splnenia podmienok uvedených v ustanovení § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov aj splnením podmienok uvedených v článku 5 (Stála prevádzkareň) príslušnej medzinárodnej daňovej zmluvy. Prehľad typov stálych prevádzkarní vymedzených v článku 5 medzinárodných daňových zmlúv, ktorými je viazaná SR, je uvedený na Intranete Finančnej správy SR v časti *Dane – Medzinárodné daňové vzťahy – Medzinárodné zdaňovanie – Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia*.

Pri zdanení týchto príjmov sa postupuje podľa § 17 ods. 7 zákona o dani z príjmov a podľa článku 7 (Zisky podniku).

2. oddiel Vymedzenie zdroja príjmov a podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ podľa zákona o dani z príjmov

Podľa § 16 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov príjmom plynúcim zo zdrojov na území SR daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou je príjem z činností vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne.

Podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov stárou prevádzkarňou je okrem iného aj osoba, ktorá koná v mene daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a sústavne alebo opakovane prerokováva alebo uzatvára v jeho mene zmluvy na základe splnomocnenia. Osoba koná v mene daňovníka, ak koná na základe jeho pokynov, pričom daňovník výsledky jej činnosti kontroluje a nesie za ne podnikateľské riziko.

3. oddiel Vymedzenie podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ vo vzťahu k zmluvným a nezmluvným štátom

3.1 Vymedzenie práva na zdanenie príjmov a podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ podľa medzinárodnej daňovej zmluvy a ich interpretácia vo vzťahu k zmluvným štátom

V tejto časti metodického pokynu Finančné riaditeľstvo SR interpretuje problematiku vzniku „agentskej stálej prevádzkarne“ v kontexte Modelovej daňovej zmluvy OECD spolu s Komentárom. Význam a použitie Komentára je vymedzený v bode 4 Metodického pokynu k interpretácii medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku č. 14/2013/MP.

Úprava problematiky stálej prevádzkarne sa nachádza najmä v článku 7 a článku 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD.

Podľa článku 7 ods. 1 Modelovej daňovej zmluvy OECD 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. Ak podnik vykonáva svoju činnosť takýmto spôsobom, môžu byť zisky podniku zdanené v druhom štáte, ale iba v takom rozsahu, v akom ich možno pripočítať tejto stálej prevádzkarni.

Pri posudzovaní vzniku stálej prevádzkarne sa prioritne zisťuje vznik „klasickej“ stálej prevádzkarne podľa všeobecného pravidla vymedzeného v článku 5 ods. 1 Modelovej daňovej zmluvy OECD a v príslušnej medzinárodnej daňovej zmluve. Ak neboli splnené podmienky vzniku „klasickej“ stálej prevádzkarne, ďalej sa zisťuje možnosť vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ podľa podmienok vymedzených v článku 5 ods. 5 a 6 Modelovej daňovej zmluvy OECD a v príslušnej medzinárodnej daňovej zmluve. Ak takáto stála prevádzkareň vznikne, potom existuje v rozsahu, v akom závislý zástupca vykonáva činnosť v mene jej zriaďovateľa.

Podľa článku 5 ods. 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD, ak osoba, iná než nezávislý zástupca, koná v zmluvnom štáte v mene podniku a má a obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy v mene podniku, potom má tento podnik stálu prevádzkareň v tomto štáte vo vzťahu ku všetkým činnostiam, ktoré táto osoba vykonáva pre podnik, pokiaľ činnosti tejto osoby nie sú obmedzené na činnosti prípravného a pomocného charakteru, ktoré vo všeobecnosti nezakladajú vznik stálej prevádzkarne. V takýchto prípadoch ide o vznik stálej prevádzkarne z titulu činnosti závislého zástupcu.

Podľa článku 5 ods. 6 Modelovej daňovej zmluvy OECD sa nepredpokladá, že podnik má stálu prevádzkareň v zmluvnom štáte len preto, že v tomto štáte vykonáva svoju činnosť prostredníctvom makléra, generálneho komisionára alebo akéhokoľvek iného nezávislého zástupcu, pokiaľ tieto osoby konajú v rámci svojej riadnej činnosti.

Závislým zástupcom môže byť dcérska spoločnosť, ak vykonáva činnosti v rozsahu činností materskej spoločnosti, ktoré táto dcérska spoločnosť vykonáva nad rámec svojich činností, ak sú splnené podmienky vymedzené v článku 5 ods. 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD a podmienky vymedzené v príslušnej medzinárodnej daňovej zmluve. Rovnaké princípy sú aplikované na ktorúkoľvek spoločnosť, ktorá je súčasťou nadnárodnej skupiny spoločností.

V súvislosti s posudzovaním podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ na území SR v kontexte medzinárodných daňových zmlúv je potrebné vysvetliť nasledovné výrazy:

a) „Osoba, ktorá koná v mene podniku“

Za závislého zástupcu sa považuje osoba, ktorá vykonáva činnosť na území SR v záujme daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (ďalej len „podnik“). Závislý zástupca nemusí byť rezidentom SR (daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou) a činnosť v záujme podniku nemusí vykonávať prostredníctvom trvalého miesta alebo zariadenia podniku na území SR

Výraz „osoba koná v mene podniku“ musí byť interpretovaný široko. Vzťahuje sa na všetky prípady, v ktorých osoba dohodne záväzné zmluvné podmienky pre podnik, aj ak jej v súvislosti s uzatvorením príslušnej zmluvy nebolo formálne udelené právo uzatvárať (podpisovať) túto zmluvu v mene podniku.

Pozn. Právo uzatvárať zmluvy z pohľadu vzniku stálej prevádzkarne sa vzťahuje na uzatváranie zmlúv týkajúcich sa podnikania podniku. Nejde o oprávnenie závislého agenta na uzatváranie zmlúv len na účely zamestnávania zamestnancov alebo právomoc uzatvárať zmluvy vzťahujúce sa len ku vnútorným operáciám činnosti podniku.

b) „Obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy“

Rozsah a frekvencia činností, ktoré sú rozhodujúce pri posudzovaní skutočnosti, či osoba obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy, závisí od rozsahu a obsahu zmlúv a charakteru podnikateľskej činnosti podniku, pre ktorý osoba vykonáva činnosť.

Ak charakter podnikateľskej činnosti vyžaduje uzatváranie malého počtu zmlúv, ale podniku plynie z činnosti vykonávanej na základe týchto zmlúv vysoký príjem (výšku predmetného príjmu je potrebné porovnať k celkovému príjmu podniku), v takýchto prípadoch je možné konštatovať, že osoba obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy.

c) „Právomoc uzatvárať zmluvy“

Skutočnosť, či zástupca má právo uzatvárať zmluvy, musí byť posudzovaná na základe skutočného správania zástupcu a podniku, pričom nie je nevyhnutné, aby právo uzatvárať zmluvy bolo zástupcovi udelené formálne.

Právo na uzatváranie zmlúv musí pokrývať zmluvy, ktoré súvisia s podnikateľskou činnosťou podniku. Právo na uzatváranie zmlúv je zástupcovi udelené aj v prípade, ak tento skutočne nepodpisuje zmluvy, ale dojednáva všetky, resp. významné časti zmluvy spôsobom, ktorý je záväzný pre podnik. V tejto súvislosti je teda podstatný obsah a nie forma.

d) „Prípravné a pomocné činnosti vykonávané závislým zástupcom“

Činnosti, ktoré spadajú do rozsahu pomocných alebo podporných činností (do „negatívneho zoznamu činností“), ktoré sú definované v článku 5 ods. 4 Modelovej daňovej zmluvy OECD, nevedú ku vzniku stálej prevádzkarne. Výnimku z uvedeného pravidla tvorí situácia, kedy podnik vykonáva na území SR činnosť zaradenú do negatívneho zoznamu činností, ale táto činnosť je aj jeho hlavnou činnosťou.

Činnosť je považovaná za hlavnú činnosť, ak predstavuje najpodstatnejšiu časť činností podniku, bez ohľadu na to, či je vykonávaná zamestnancami, štatutárnym orgánom spoločnosti, konateľom alebo spoločníkom, alebo osobou, ktorá je považovaná za závislého zástupcu podniku.

Taxatívne definovať činnosti, ktoré sa považujú za pomocné alebo podporné, je problematické. Vo všeobecnosti pomocné alebo podporné činnosti sú tie činnosti, ktoré nie je možné kvantifikovať a sú príliš odlišné od takých činností, ktorými podnik dosahuje zisk.

V závere je potrebné uviesť, že akékoľvek kombinácie pomocných činností nemôžu byť považované za hlavnú činnosť. Ale kombinácia pomocných a hlavných činností môže zakladať vznik stálej prevádzkarne, ale táto kombinácia pomocných a hlavných činností musí byť vykonávaná v rámci jednej jurisdikcie.

e) Posúdenie vzťahu osoby k podniku (závislý vs. nezávislý zástupca)

Aby osoba bola považovaná za nezávislého zástupcu (t.j. aby boli splnené podmienky vymedzené v odseku 6 Modelovej daňovej zmluvy OECD, resp. podmienky vymedzené v príslušnej medzinárodnej daňovej zmluve), musí byť právne a ekonomicky nezávislá od podniku a musí vykonávať činnosť v rámci svojej bežnej činnosti. Skutočnosť, či je osoba právne závislá od podniku závisí od zmluvného vzťahu s týmto podnikom, pričom je však potrebné posudzovať aj ekonomickú realitu, napr. či táto osoba podlieha detailným inštrukciám a úplnej kontrole podniku. Typickým príkladom právnej závislosti je zamestnanec, avšak aj osoba, ktorá nie je v zamestnaneckom pomere, môže byť právne alebo ekonomicky závislá.

Skutočnosť, či je osoba ekonomicky závislá od podniku, závisí od miery podnikateľského rizika, ktoré znáša a od spôsobu akým vykonáva činnosť v prospech podniku. Nezávislý zástupca zodpovedná za výsledky svojej činnosti podniku ale nie je podrobne inštruovaný a riadený zo strany podniku, ako má tieto činnosti vykonávať. Napoak činnosť závislého zástupcu podlieha pravidelným inštrukciám zo strany podniku. Nezávislý zástupca sám znáša podnikateľské riziká, ktoré vyplývajú z výkonu činnosti osobne, kým pri činnosti závislého zástupcu, tieto riziká znáša podnik. Je potrebné posúdiť akú zmluvnú ochranu má osoba pred týmito stratami alebo garantovanou odmenou.

Základné porovnanie funkcií závislého zástupcu a nezávislého zástupcu

Závislý zástupca	Nezávislý zástupca
nesie podnikateľské riziko za podnik, ktorý zastupuje	nesie podnikateľské riziko sám za seba
má právomoc obvykle uzatvárať zmluvy v mene podniku	nemá právomoc uzatvárať zmluvy v mene podniku
je ekonomicky a právne závislý od podniku	je ekonomicky a právne nezávislý od podniku
je kontrolovaný podnikom, musí dodržiavať jeho príkazy	nie je kontrolovaný podnikom, nemusí dodržiavať jeho príkazy

f) Interpretácia špecifických ustanovení medzinárodných daňových zmlúv

Interpretácia podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ vo vzťahu k medzinárodným daňovým zmluvám, v ktorých je znenie článku 5 (Stála prevádzkareň) odlišné pri vymedzení definície vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ (viď 4. oddiel tohto metodického pokynu), sa bude riadiť podľa znenia predmetných ustanovení v konkrétnej medzinárodnej daňovej zmluve. Na časti ustanovení, ktoré sú totožné, resp. nepatrne odlišné od znenia ustanovenia článku 5 ods. 5 a 6 Modelovej daňovej zmluvy OECD, je možné uplatniť vyššie uvedenú interpretáciu.

3.2 Interpretácia podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ vo vzťahu k nezmluvným štátom

Pri posudzovaní vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ na území SR daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí sú považovaní za rezidentov štátov, s ktorými SR nemá uzatvorenú medzinárodnú zmluvu, sa postupuje výlučne podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

Podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou vzniká tzv. „agentská stála prevádzkareň“, ak **osoba koná v mene** tohto daňovníka a **sústavne alebo opakovane prerokováva alebo uzatvára v jeho mene zmluvy na základe splnomocnenia**.

V súvislosti s uplatňovaním podmienok vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ je potrebné vysvetliť nasledovné pojmy:

a) „Osoba koná v mene daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou“

Osoba koná v mene daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, ak koná na základe jeho pokynov, pričom tento daňovník výsledky jej činnosti kontroluje a nesie za ne podnikateľské riziko. Uvedený výklad je obsahom samotného ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov, pričom je v samotnej podstate totožný s výkladom pojmu „Osoba, ktorá koná v mene podniku“ podľa bodu 3.1. tohto metodického pokynu.

b) „Sústavne alebo opakovane prerokováva alebo uzatvára zmluvy v mene daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou“

Uvedený pojem je možné vykladať v kontexte výkladu pojmu „Obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy“ uvedeného v bode 3.1. tohto metodického pokynu.

c) „Prerokováva alebo uzatvára zmluvy na základe splnomocnenia“

Uvedený pojem je možné vykladať v kontexte výkladu pojmu „Právomoc uzatvárať zmluvy“ uvedeného v bode 3.1. tohto metodického pokynu.

d) Vznik tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“ z titulu výkonu pomocných alebo podporných činností

Ustanovenie § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov nevymedzuje výnimku, že tzv. „agentská stála prevádzkareň“ nevzniká, ak činnosti osoby sú obmedzené na výkon pomocných alebo podporných činností.

4. oddiel Špecifické ustanovenia medzinárodných daňových zmlúv uzavretých medzi Slovenskou republikou a niektorými zmluvnými štátmi

Nakoľko väčšina medzinárodných daňových zmlúv uzatváraných zo strany SR je obsahovo zhodná so znením Modelovej daňovej zmluvy OECD, v tomto bode je použité znenie príslušných ustanovení vybraných medzinárodných daňových zmlúv, ktoré sú odlišné od znenia Modelovej daňovej zmluvy OECD.

Nasledovné znenia článku 5 (Stála prevádzkareň) medzinárodných daňových zmlúv sú odlišné pri vymedzení definície vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarne“, kde „agentská stála prevádzkareň“:

i) **nevzniká**, ak činnosť osoby je obmedzená na nákup tovaru pre podnik.

Znenie obsahujú medzinárodné daňové zmluvy uzatvorené medzi SR a: Brazíliou, Cyptom, Francúzskom, Gréckom, Holandskom, Indiou, Japonskom, Luxemburskom, Nemeckom, Srí Lankou, Švédskom, Talianskom, Tuniskom.

Vo vyššie uvedených zmluvách sa nachádza nasledovné znenie odlišné od Modelovej daňovej zmluvy OECD:

„Osoba konajúca v jednom zmluvnom štáte na účet podniku druhého zmluvného štátu – iná ako nezávislý zástupca, na ktorého sa vzťahuje odsek 5 – sa považuje za „stálu prevádzkareň“ v skôr spomenutom štáte, ak je v tomto štáte vybavená plnomocenstvom, ktoré tam obvykle využíva a ktoré jej dovoľuje uzavierať zmluvy v mene podniku, pokiaľ činnosť tejto osoby nie je obmedzená nákupmi tovaru pre podnik.“

ii) **vzniká**, ak osoba udržiava zásobu (sklad) tovaru podniku, z ktorej pravidelne vybavuje objednávky za podnik. Znenie obsahujú medzinárodné daňové zmluvy uzatvorené medzi SR a: Cyptom, Indiou, Indonéziou, Turkmenistanom, Líbyou, Vietnamom.

Vo vyššie uvedených zmluvách sa nachádza nasledovné znenie odlišné od Modelovej daňovej zmluvy OECD:

„Osoba konajúca v jednom zmluvnom štáte za podnik druhého zmluvného štátu sa bude, s výhradou ustanovenia odseku 6 tohto článku, považovať za stálu prevádzkareň v prvom zmluvnom štáte, ak:

a) má a obvykle využíva v tomto prvom zmluvnom štáte plnomocenstvo uzavierať zmluvy v mene podniku, pokiaľ jej činnosti sa neobmedzujú na nákup tovaru pre podnik, alebo,

b) udržiava v prvom zmluvnom štáte zásobu tovaru podniku, z ktorej pravidelne vybavuje objednávky za podnik.“

iii) vzniká, ak osoba obvykle zhromažďuje objednávky v prvom zmluvnom štáte výhradne alebo takmer výhradne pre podnik alebo pre podnik a iné podniky, ktoré sú ním ovládané alebo majú na ňom účasť zabezpečujúcu im právo podnik riadiť.

Znenie obsahujú medzinárodné daňové zmluvy uzatvorené medzi SR a: Indiou a Nigériou.

Vo vyššie uvedených zmluvách sa nachádza nasledovné znenie odlišné od Modelovej daňovej zmluvy OECD:

„Osoba konajúca v jednom zmluvnom štáte za podnik alebo v zastúpení podniku druhého zmluvného štátu – iná ako nezávislý zástupca, na ktorého sa vzťahuje odsek 5 – sa bude považovať za stálu prevádzkareň tohto podniku v prvom zmluvnom štáte, ak:

- a) má a obvykle vykonáva v tomto zmluvnom štáte plnomocenstvo oprávňujúce ju konať a uzavierať zmluvy v mene podniku, pokiaľ jej činnosť nie je obmedzená na nákupy tovaru pre podnik, alebo
- b) obvykle udržiava v prvom zmluvnom štáte sklad tovaru patriaceho podniku, z ktorého pravidelne dodáva tovar v zastúpení podniku, alebo
- c) obvykle **zhromažďuje objednávky** v prvom zmluvnom štáte **výhradne alebo takmer výhradne pre podnik alebo pre podnik a iné podniky, ktoré sú ním ovládané alebo majú na ňom účasť zabezpečujúcu im právo podnik riadiť.**“

iv) vzniká, ak osoba vyrába alebo spracúva v tomto štáte pre podnik tovar patriaci tomuto podniku.

Znenie obsahuje medzinárodná daňová zmluva uzatvorená medzi SR a Indonéziou.

Vo vyššie uvedených zmluvách sa nachádza nasledovné znenie odlišné od Modelovej daňovej zmluvy OECD:

„Bez ohľadu na ustanovenia odsekov 1 a 2, ak osoba iná ako nezávislý zástupca v zmysle odseku 6 koná v jednom zmluvnom štáte v mene podniku druhého zmluvného štátu, tak tento podnik má stálu prevádzkareň v skôr uvedenom štáte vo vzťahu ku všetkým činnostiam, ktoré táto osoba vykonáva pre podnik, ak takáto osoba

- a) má a obvykle v tomto štáte používa právomoc uzavierať zmluvy v mene podniku, pokiaľ činnosti tejto osoby nie sú obmedzené na činnosti uvedené v odseku 4, ktoré, ak by sa vykonávali prostredníctvom trvalého zariadenia na podnikanie, by nezakladali existenciu stálej prevádzkarene podľa ustanovení tohto odseku, alebo
- b) nemá takúto právomoc, ale obvykle udržiava v skôr uvedenom štáte zásoby tovaru, z ktorých pravidelne dodáva tovar v mene podniku, alebo
- c) **vyrába alebo spracúva v tomto štáte pre podnik tovar patriaci tomuto podniku.**“

v) vzniká, ak osoba v mene podniku vykonáva definované poisťovacie činnosti.

Znenie obsahuje medzinárodná daňová zmluva uzatvorená medzi SR a: Turkmenistanom a Vietnamom.

Vo vyššie uvedených zmluvách sa nachádza nasledovné znenie odlišné od Modelovej daňovej zmluvy OECD:

„Ak bez ohľadu na predchádzajúce ustanovenia tohto článku **poisťovací podnik** jedného zmluvného štátu okrem poistenia poisťujúceho vyberá poistné na území druhého štátu alebo poisťuje riziko v ňom existujúce prostredníctvom osoby inej, ako je nezávislý zástupca podľa odseku 7, bude sa predpokladať, že má stálu prevádzkareň v tomto druhom zmluvnom štáte.“

5. oddiel Praktické príklady k problematike posudzovania vzniku tzv. „agentskej stálej prevádzkarene“

Príklad č. 1

MAX je veľká nadnárodná skupina, ktorej predmetom činnosti je výroba a predaj kozmetiky. Materská spoločnosť F je etablovaná vo Francúzsku. Za účelom preniknutia výrobku X na národné trhy má táto nadnárodná skupina založených niekoľko dcérskych spoločností, jednou z nich je dcérska spoločnosť S v SR.

Dcérska spoločnosť S vykonáva distribúciu výrobkov vyrábaných v materskej spoločnosti F v súlade s komisionárskou zmluvou podpísanou s materskou spoločnosťou F. Ako komisionár, dcérska spoločnosť S vykonáva činnosť predaja v mene materskej spoločnosti F. Faktúry vystavuje a zasiela zákazníkom materská

spoločnosť F. Tovar dodáva zákazníkom dcérska spoločnosť S. Dcérska spoločnosť S sa zúčastňuje stretnutiach so zákazníkmi, na ktorých dojedná podmienky zmluvy podľa pokynov materskej spoločnosti F. Za túto činnosť materská spoločnosť F vypláca dcérskej spoločnosti S sprostredkovateľskú províziu 3 % z predaja.

Je možné považovať dcérsku spoločnosť S s titulu uvedených činností za závislého zástupcu materskej spoločnosti F, vzniká materskej spoločnosti F (francúzskemu podniku) tzv. „agentská stála prevádzkareň“ na území SR?

Riešenie:

Podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 5 Zmluvy uzatvorenej medzi Československou socialistickou republikou a vládou Francúzskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu publikovanej v Zbierke zákonov pod č. 73/1975 (ďalej len „zmluva“) ak osoba iná ako nezávislý zástupca koná v mene francúzskeho podniku a má, a obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy v mene francúzskeho podniku v SR, predpokladá sa, že tento francúzsky podnik má stálu prevádzkareň v SR vo vzťahu k všetkým činnostiam, ktoré táto osoba vykonáva pre francúzsky podnik.

Keďže dcérska spoločnosť S má v súlade s komisionárskou zmluvou právomoc uzatvárať zmluvy v mene francúzskeho podniku (zúčastňuje sa stretnutí so zákazníkmi, dojedná podmienky zmluvy podľa pokynov francúzskeho podniku, vykonáva aktívnu obchodnú činnosť v mene francúzskeho podniku) je možné konštatovať že francúzskemu podniku vzniká na území SR tzv. „agentská stála prevádzkareň“.

Príklad č. 2

Pán Holík je občan SR, trvalý pobyt má v Nitre, kde vykonáva činnosť v oblasti podnikania s nehnuteľnosťami. Japonská spoločnosť, ktorá vykonáva činnosť v oblasti telekomunikácií, zriaďuje na území SR dcérsku spoločnosť. V tejto súvislosti uzatvorila s pánom Holíkom zmluvu, podľa ktorej je pán Holík povinný prenajať a kúpiť nehnuteľnosti pre zamestnancov japonskej spoločnosti, pričom japonský podnik v zmluve iba špecifikoval lokalitu umiestnenia nehnuteľností a maximálnu kúpnu cenu. V súlade s touto zmluvou japonská spoločnosť vyplatí pánovi Holíkovi 5 % z kúpnej ceny.

Je pán Holík závislý, alebo nezávislý zástupca vo vzťahu k japonskej spoločnosti (japonskému podniku), vzniká tomuto japonskému podniku tzv. „agentská stála prevádzkareň“ na území SR?

Riešenie:

Podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 5 Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Japonskom o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmov č. 46/1979 Zb. ak osoba iná ako nezávislý zástupca koná v mene japonského podniku a má, a obvykle uplatňuje právomoc uzatvárať zmluvy v mene japonského podniku v SR, predpokladá sa, že táto spoločnosť má stálu prevádzkareň v SR vo vzťahu k všetkým činnostiam, ktoré táto osoba vykonáva pre japonský podnik.

Pri posudzovaní toho, či zástupca môže byť považovaný za závislého zástupcu, alebo za nezávislého zástupcu je potrebné hodnotiť všetky skutočnosti a okolnosti, hlavne kto vykonáva kontrolné činnosti, samostatnosť zástupcu pri výkone činnosti, či zástupca znáša podnikateľské riziko z titulu týchto činností, či činnosť zástupcu je nejakým spôsobom kontrolovaná japonským podnikom, či činnosť vykonáva aj pre iné podniky, alebo túto činnosť vykonáva výlučne pre japonský podnik.

V tomto prípade činnosti v oblasti podnikania s nehnuteľnosťami nie sú integrovanou činnosťou japonského podniku (japonský podnik vykonáva činnosti v oblasti telekomunikácií), činnosti súvisiace s obstaraním nehnuteľností pre japonský podnik vykonáva pán Holík vo vlastnom mene, za túto činnosť nesie podnikateľské riziko, je ekonomicky a právne nezávislý od japonského podniku, nie je kontrolovaný japonským podnikom, nemusí dodržiavať jeho príkazy (japonský podnik zmluvne určil iba maximálnu kúpnu cenu a lokalitu umiestnenia nehnuteľností) a činnosti takéhoto charakteru vykonáva tiež aj pre iné podniky.

Podľa uvedeného je možné konštatovať, že táto osoba vykonáva predmetnú činnosť ako nezávislý zástupca, takže japonskému podniku nevzniká z titulu týchto činností tzv. „agentská stála prevádzkareň“ na území SR.

Príklad č. 3

Farmaceutická spoločnosť so sídlom na území Britských panenských ostrovoch (ďalej len „spoločnosť B“) uzatvorila zmluvu s pánom Hrdinom, rezidentom SR. Podľa tejto zmluvy je pán Hrdina zaviazaný vykonávať propagačnú činnosť farmaceutických výrobkov vyrábaných spoločnosťou B. Táto činnosť je charakterizovaná ako

rozdávanie propagačných letákov v lekárňach, ordináciách, na medicínskych sympóziách a iných aktivitách s medicínskou tematikou, pričom nezahŕňa vyjednávanie o obchodných podmienkach predaja farmaceutických výrobkov a vyjednávanie o zmluvných podmienkach.

Vzniká spoločnosti B tzv. „agentská stála prevádzkareň“ na území SR z titulu činnosti pána Hrdinu?

Riešenie:

Podľa článku 3 ods. 1 písm. a) Zmluvy medzi vládou Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky a vládou Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojakeho zdanenia v odbore daní z príjmu a ziskov z majetku č. 89/1992 (ďalej len „zmluva“) výraz „Spojené kráľovstvo“ označuje Veľkú Britániu a Severné Írsko včítane každej oblasti mimo výsošných vôd Spojeného kráľovstva.

Za účelom objasnenia územnej platnosti zmluvy Ministerstvo financií Slovenskej republiky uverejnilo vo Finančnom spravodajcovi č. 7/1997 Oznámenie č. 12057/1997-651 k uplatňovaniu zmluvy.

Podľa citovaného oznámenia termín Veľká Británie sa vzťahuje na Anglicko, Wales a Škótsko. Termín Veľká Británie sa nevzťahuje na pobrežné ostrovy a na závislé teritória (napr. ostrov Man, Normanské ostrovy, Gibraltar, Britské panenské ostrovy atď.), pretože na týchto pobrežných ostrovoch a na týchto závislých teritóriách je vo väčšine prípadov riešená legislatíva finančných, ekonomických a obchodných otázok odchylnou od legislatívy Veľkej Británie.

V súlade s citovaným oznámením sa pri zdaňovaní príjmov plynúcich daňovým rezidentom Britských panenských ostrovov postupuje výlučne podľa zákona o dani z príjmov.

Podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou vzniká tzv. „agentská stála prevádzkareň“ ak osoba koná v mene tohto daňovníka a sústavne alebo opakovane prerokováva alebo uzatvára v jeho mene zmluvy na základe splnomocnenia.

Nakoľko v uvedenom prípade činnosť pána Hrdinu je obmedzená na výkon pomocných alebo podporných činností, sústavne alebo opakovane neprerokováva ani neuzatvára zmluvy v mene spoločnosti B, je možné konštatovať, že spoločnosti B na území SR tzv. „agentská stála prevádzkareň“ nevzniká.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej a colnej metodiky
Apríl 2014