

## **Pokyn DR SR**

### **k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou umiestnenej na území Slovenskej republiky podľa § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov**

#### **1. Úvod, vecný a právny rámec pokynu**

1.1. Najmä v období realizácie veľkých verejných, či súkromných investičných projektov, akými sú napr. budovanie, resp. rekonštrukcie diaľnic, železníc, či energetických zariadení za účasti zahraničných dodávateľov súvisiacich prác a služieb, by sa daňová správa mala tiež zamerať na kontrolu plnenia daňových povinností týchto dodávateľov na území Slovenskej republiky.

1.2. Z hľadiska zákona o dani z príjmov a zákona o správe daní môže ísť napr. o kontrolu oznamovacej, resp. registračnej povinnosti daňových subjektov, zrážania, resp. platenia preddavkov na daň, povinnosti zabezpečiť daň, povinnosti podať daňové priznanie, správnosti vyčíslenia základu dane a dane, a to nielen samotných zahraničných dodávateľov, ale aj ich subdodávateľov, či zamestnancov.

1.3. Zdaňovanie príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou (ďalej len „daňovník“) z podnikateľskej činnosti vykonávanej na území Slovenskej republiky, ale tiež iných súvisiacich príjmov daňových subjektov, je podmienené najmä vznikom tzv. *stálej prevádzkarne* daňovníka umiestnenej na tomto území.

1.4. Podľa § 16 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“) stálou prevádzkarňou sa na účely tohto zákona rozumie *trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činností*, ktorého prostredníctvom daňovníci s obmedzenou daňovou povinnosťou vykonávajú úplne alebo sčasti svoju činnosť na území Slovenskej republiky. *Stavenisko, miesto vykonávania stavebných projektov a montážnych projektov sa považuje za stálu prevádzkareň, len ak výkon činnosti na nich presiahne šesť mesiacov (ďalej len „stavebná“ stála prevádzkareň).*

1.5. Pre svoju osobitosť sa koncept „stavebnej“ stálej prevádzkarne v mnohých prípadoch stáva prostriedkom zneužívania a vyhýbania sa daňovej povinnosti daňovníkov na území Slovenskej republiky, napr. prostredníctvom deklarovania bežných činností a služieb ako činností v rámci stavebných alebo montážnych projektov, účelového časového prerušovania a vecného rozdeľovania činností a projektov (fragmentácia, etapovanie, resp. fázovanie činností a projektov), presúvania činnosti na iné prepojené osoby, účelovej zmeny úloh a postavení dotknutých osôb (napr. generálneho dodávateľa, dodávateľa, subdodávateľa).

1.6. Cieľom tohto metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup správcu dane pri posudzovaní podmienok vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne daňovníka umiestnenej na území Slovenskej republiky podľa § 16 ods. 2 štvrtej vety zákona a eliminovať prípady zneužívania a vyhýbania sa daňovej povinnosti daňovníkom (bod 1.5.).

#### **2. Všeobecné podmienky uplatnenia konceptu „stavebnej“ stálej prevádzkarne**

2.1. *Jednorázové, resp. príležitostné vykonávanie podnikateľskej činnosti* daňovníka na území Slovenskej republiky na základe individuálnych a časovo ohraničených kontraktov

s tuzemskými odberateľmi zvyčajne nevyvoláva potrebu existencie vlastného trvalého miesta na podnikanie na tomto území (napr. organizačnej zložky podniku), t.j. potrebu tohto daňovníka etablovať sa na území Slovenskej republiky.

2.2. Stavenisko, miesto vykonávania stavebného projektu alebo miesto vykonávania montážneho projektu predstavuje *osobitný typ „miesta na výkon činnosti“*, ktoré je charakteristické svojou dočasnou. Aj s ohľadom na uvedené zákon osobitne a explicitne vymedzuje, za akých okolností je toto „miesto“ možné, na účely zdaňovania príjmov z činnosti na ňom vykonávaných, považovať za „trvalé miesto na výkon činnosti“, pričom základnou podmienkou pre testovanie vzniku stálej prevádzkarne v prípade takéhoto „miesta“ je minimálne trvanie výkonu činnosti na ňom (časový test pre posudzovanie vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne).

2.3. Koncept „stavebnej“ stálej prevádzkarne sa uplatňuje osobitne *v prípadoch činností a prác uvedených v bode 3., vykonávaných jednorázovo, resp. príležitostne na staveniskách, miestach vykonávania stavebných projektov alebo montážnych projektov, realizovaných na území Slovenskej republiky v rámci týchto projektov.*

#### **Príklad č. 1:**

*Nerezidentný zahraničný podnik (daňovník) výrobca stavebných prefabrikátov dlhodobejšie opakovane uzatvára so slovenským stavebným podnikom samostatné zmluvy „o výkone stavebných činností“, ktorých realizácia pri žiadnej zo stavieb realizovaných slovenským podnikom neprekročí obdobie 6 mesiacov. V prípade potreby slovenský podnik požiadajú zahraničný podnik o výrobu a dodanie stavebných dielcov pre jednotlivé stavby realizované na území Slovenskej republiky. Výroba stavebných prefabrikátov pre jednotlivé stavby sa uskutočňuje v priestoroch tuzemského odberateľa prostredníctvom vlastného mobilného výrobného zariadenia zahraničného podniku. Napriek deklarovaniu „výkonu stavebných činností“ a odvolávaniu sa na neexistenciu „stavebnej“ stálej prevádzkarne, daňovník v predloženom prípade nevykonáva na území Slovenskej republiky svoju činnosť priamo na stavenisku, resp. mieste vykonávania stavebného projektu v rámci konkrétneho stavebného projektu. Vznik stálej prevádzkarne daňovníka na tomto území preto v predloženom prípade nie je možné posudzovať na základe konceptu „stavebnej“ stálej prevádzkarne. Na posúdenie vzniku stálej prevádzkarne daňovníka je potrebné skúmať splnenie všeobecných podmienok vzniku „trvalého miesta alebo zariadenia na výkon činností“ podľa § 16 ods. 2 prvej vety zákona (koncept „klasickej“ stálej prevádzkarne).*

2.4. „Stavebná“ stála prevádzkareň daňovníka vznikne na území Slovenskej republiky len v prípade, ak výkon stavebných, montážnych, inštalačných, resp. iných priamo súvisiacich činností na stavenisku, mieste vykonávania stavebného alebo montážneho projektu v rámci tohto projektu presiahne časové obdobie šiestich mesiacov.

#### **Príklad č. 2:**

*Nerezidentný zahraničný podnik (daňovník), ktorého predmetom činnosti je stavebná činnosť, je dodávateľom výstavby obytného domu na území Slovenskej republiky. Uzatvorená zmluva na výstavbu obytného domu predpokladá ukončenie výstavby v lehote dodania 8 mesiacov od jej uzatvorenia. V predloženom prípade je vznik stálej prevádzkarne potrebné posudzovať na základe konceptu „stavebnej“ stálej prevádzkarne. S ohľadom na dohodnuté časové obdobie realizácie výkonu stavebných činností na stavenisku v rámci výstavby predmetného domu predpokladáme, že podmienky pre vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne daňovníka na území Slovenskej republiky budú v predloženom prípade splnené.*

2.5. V inom prípade ako je uvedený v bode 2.1. stála prevádzkareň daňovníka vznikne na území Slovenskej republiky v prípade, ak výkon stavebných alebo montážnych činností vykonávaných na viacerých „staveniskách alebo miestach vykonávania projektov“ síce nepresiahne na žiadnom z nich obdobie 6 mesiacov, avšak uvedené činnosti sa na týchto miestach realizujú prostredníctvom trvale zriadeného „miesta na podnikanie“ (napr. prevádzky organizačnej zložky podniku), ktoré je považované za stálu prevádzkareň podľa § 16 ods. 2 prvej vety zákona („klasická“ stála prevádzkareň).

2.6. Pri posudzovaní možnosti splnenia všeobecných podmienok relevantných pre vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne (vecné, miestne a časové hľadisko posudzovania stálej prevádzkarne) sa vychádza najmä z podmienok a vymedzenia konkrétneho zmluvného vzťahu medzi odberateľom a dodávateľom, resp. viacerými dodávateľmi (viď napr. zmluva o dielo podľa § 536 a nasl. Obchodného zákonníka), avšak posúdenie a záver, či v konkrétnom prípade vznikla „stavebná“ stála prevádzkareň závisí predovšetkým od skutočností a okolností každého jednotlivého prípadu. Uzatvorenie každej takejto obchodnej zmluvy, na základe ktorej môže vzniknúť stála prevádzkareň, je povinný vymedzený daňový subjekt oznámiť svojmu miestne príslušnému správcovi dane (§ 32 ods. 14 zákona o správe daní).

### **3. Činnosti spadajúce do rámca „stavebnej“ stálej prevádzkarne**

3.1. Činnosti daňovníka spadajúce do rámca „stavebnej“ stálej prevádzkarne zahŕňajú *stavebné, montážne, inštalačné, resp. iné činnosti a práce (napr. demontáž, demolácia), ktoré sú vykonávané na stavenisku alebo mieste vykonávania stavebného alebo montážneho projektu a sú súčasťou tohto projektu alebo so stavebným projektom priamo vecne súvisia.*

3.2. Ide o *odborné činnosti vykonávané nielen v rámci výstavby budov (napr. rodinné alebo bytové domy, hotely, budovy pre administratívu, správu a riadenie, banky a pošty, obchod a služby, garáže a kryté parkoviská, školy, nemocnice) a inžinierskych stavieb (napr. diaľnice, mosty, tunely, železničné dráhy, letiskové plochy, energetické zariadenia, ropovody, plynovody, zavlažovacie systémy, plavebné kanály, kanalizačné siete, priemyselné stavby, skládky odpadu), ale aj odborné činnosti vykonávané v rámci zmien týchto stavieb (činnosti vykonávané v rámci stavebných úprav, rekonštrukcií, resp. modernizácií stavieb).*

3.3. V prípade montážnych, resp. inštalačných činností ide nielen o odborné činnosti súvisiace so stavebným projektom, ale *aj o činnosti vykonávané v rámci samostatného montážneho, resp. inštalačného projektu (napr. inštalácia a montáž dodaného nového výrobného zariadenia v užívanej stavbe, resp. vykonávaná v rámci modernizácie, či rekonštrukcie už prevádzkovaného zariadenia).*

3.4. *Stavebné práce* sú odborné činnosti, ktorými sa uskutočňuje stavba zo stavebných výrobkov. Stavebnými prácami sú aj inštalačné a montážne práce, ak sa nimi trvale a pevne zabudovávajú do stavby alebo zo stavby vynímajú stavebné výrobky, najmä prevádzkové zariadenia a zariadenia vybavenia stavby alebo stavba pripája na verejné dopravné a technické vybavenie územia (napr. § 43g stavebného zákona). Pri vymedzení činností v oblasti stavebníctva je možné vychádzať zo Štatistickej klasifikácie ekonomických činností (SKNACE) v oblasti stavebníctva, uverejnenej v Zbierke zákonov pod č. 306/2007.

3.5. *Odbornými činnosťami priamo súvisiacimi so stavebným projektom* a spadajúcimi do rámca „stavebnej“ stálej prevádzkarne sú napr. činnosti projektovania alebo stavebného dozoru (napr. § 45 stavebného zákona) realizované na mieste vykonávania stavebného

projektu. Uvedené platí všeobecne bez ohľadu na skutočnosť, či sú tieto činnosti vykonávané hlavným dodávateľom stavby, resp. inou osobou (subdodávateľsky).

3.6. *Montážne, resp. inštalčné práce* sú odborné činnosti, ktorými sa z jednotlivých súčastí a komponentov vytvára funkčný celok, resp. umiestňujú hnutelné veci v určitom priestore (napr. umiestnenie a uvedenie väčšieho technického zariadenia, resp. jeho časti do prevádzkyschopného stavu po jeho dodaní vo výrobnéj hale). Montážne, resp. inštalčné práce môžu byť vykonávané v rámci samostatného montážneho projektu, resp. môžu byť tiež súčasťou stavebných prác vykonávaných v rámci stavebného projektu.

3.7. *Do činností spadajúcich do rámca „stavebnej“ stále prevádzkarne* nie sú zahrnuté napr. bežné udržiavacie práce na dokončených stavbách (napr. drobné opravy fasád, maliarske, resp. natieračské práce), bežná údržba a opravy hnutelných vecí (napr. opravy výrobných zariadení, záručné opravy), činnosti vykonávané na mieste stavebného alebo montážneho projektu, ak nie sú súčasťou tohto projektu (napr. dodávanie stravy na stavenisko, samotné dodávanie materiálu). Ak sa však tieto činnosti na území Slovenskej republiky vykonávajú prostredníctvom „trvalého miesta na podnikanie“, vo všeobecnosti môže byť toto „miesto“ považované za stálu prevádzkareň podľa § 16 ods. 2 prvej vety zákona.

#### **4. Stavenisko, miesto vykonávania stavebného alebo montážneho projektu**

4.1. Pre vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne musí byť okrem časového testu splnená aj *podmienka existencie osobitného staveniska alebo miesta vykonávania projektu, pričom osobitosť tohto „miesta“ sa na účely posudzovania vzniku tejto stálej prevádzkarne posudzuje nielen z geografického hľadiska (miestne), ale tiež v kontexte činností vykonávaných v rámci konkrétneho projektu (vecne).*

4.2. *Stavenisko* je priestor, ktorý je počas uskutočňovania stavby alebo jej zmeny určený na vykonávanie stavebných prác na stavbe, na uskladňovanie stavebných výrobkov a dopravných a iných zariadení potrebných na uskutočňovanie stavby a na umiestnenie zariadenia staveniska (napr. § 43i stavebného zákona). Pri geografickom vymedzení staveniska je potrebné vychádzať tiež zo stavebného povolenia a súvisiacej stavebnej dokumentácie schválenej príslušným stavebným úradom.

4.3. *Miesto vykonávania stavebného alebo montážneho projektu* je priestor, v ktorom sú počas realizácie projektu vykonávané činnosti súvisiace s týmto projektom.

4.4. *Stavebným alebo montážnym projektom* sa rozumie dodanie uceleného, časovo a vecne vymedzeného, stavebného alebo technického diela, resp. jeho časti, ktoré na základe osobitne dohodnutej zmluvy realizuje dodávateľ (zhotoviteľ) samostatne, nezávisle, na svoje náklady, na vlastnú zodpovednosť a ktoré po dokončení odovzdáva odberateľovi (objednávateľovi). Stavebným alebo technickým dielom sa rozumie zhotovenie, zmena, technické zhodnotenie, montáž, resp. inštalácia určitej veci (napr. stavby, technického zariadenia), resp. jej časti.

4.5 Stavenisko, miesto vykonávania stavebného alebo montážneho projektu môže vo všeobecnosti predstavovať stálu prevádzkareň daňovníka, ak je k dispozícii tomuto daňovníkovi (*podmienka „dispozície miesta“*), t.j. ak daňovník za toto miesto a projekt znáša zodpovednosť a riziká s tým súvisiace.

4.6. Zhotoviteľ (hlavný dodávateľ) stavebného alebo technického diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu (subdodávateľa). Pri vykonávaní diela inou osobou má zhotoviteľ zodpovednosť, akoby dielo vykonával sám. V prípade hlavného dodávateľa je tak podmienka dispozície miesta na výkon činnosti splnená aj v prípade, ak tento hlavný dodávateľ činnosť na „mieste“ vykonáva úplne alebo sčasti prostredníctvom *subdodávateľov*.

4.7. Miesto vykonávania stavebného alebo montážneho projektu môže byť súčasne k dispozícii viacerým daňovníkom (napr. hlavnému dodávateľovi a subdodávateľom). Môže sa tak stať nielen v prípade realizácie projektu prostredníctvom subdodávateľov (bod 4.6.), ale tiež napr. v prípade, ak hlavným dodávateľom, resp. subdodávateľom stavebného alebo technického diela je *združenie (konzorcium) viacerých fyzických alebo právnických osôb* (viď napr. § 829 a nasl. Občianskeho zákonníka), *resp. iná daňovo transparentná entita* (napr. verejná obchodná spoločnosť, resp. obdobná zahraničná osoba, či entita).

## 5. Geografická stálosť staveniska alebo miesta vykonávania projektu

5.1. Vychádzajúc z podmienky existencie osobitného miesta vykonávania projektu *časový test* pre posudzovanie vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne daňovníka umiestnenej na území Slovenskej republiky (6 mesiacov) *sa aplikuje samostatne na každé jednotlivé stavenisko alebo miesto vykonávania konkrétneho stavebného alebo montážneho projektu*.

5.2. Doba výkonu činnosti na iných miestach vykonávania iných projektov sa do tohto časového testu nezapočítava, ak tieto jednotlivé „miesta“ žiadnym spôsobom spolu nesúvisia, napr. ak daňovník súčasne alebo postupne vykonáva činnosti v rámci viacerých ekonomicky nesúvisiacich stavebných alebo montážnych projektov na geograficky rôznych miestach na území Slovenskej republiky.

### Príklad č. 3:

*Nerezidentný zahraničný podnik (daňovník), ktorého predmetom činnosti je montážna činnosť, realizuje na území Slovenskej republiky na dvoch geograficky rôznych miestach dva montážne projekty pre dvoch rôznych odberateľov. Uvedené projekty spolu navzájom nijakým spôsobom nesúvisia a ani v rámci jedného z týchto projektov doba výkonu činnosti na nich nepresiahne obdobie 6 mesiacov. Napriek skutočnosti, že celková doba výkonu činnosti v rámci oboch montážnych projektov v úhrne presiahne obdobie 6 mesiacov, „stavebná“ stála prevádzkarňa daňovníka na území Slovenskej republiky nevznikne. Podmienky relevantné pre vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne sa pri každom geograficky nesúvisiacom mieste a ekonomicky nesúvisiacom projekte posudzujú samostatne.*

5.3. Na účely posudzovania vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne sa rovnako oddelene (ako samostatné miesta vykonávania projektov) testujú tiež, napr. dva rôzne ekonomicky nesúvisiace stavebné alebo montážne projekty, ktoré sú realizované na geograficky rovnakom mieste na území Slovenskej republiky (napr. v priestoroch odberateľa), resp. jeden projekt, ktorý sa realizuje na rôznych geograficky nesúvisiacich miestach na tomto území.

5.4. Ak charakter činností vykonávaných v rámci určitého projektu je taký, že vykonávané činnosti sa postupne alebo periodicky, v závislosti od postupu tohto projektu, premiestňujú z jedného miesta na druhé (napr. činnosti vykonávané v rámci projektu výstavby diaľnice, projektu modernizácie železničnej trate, resp. projektu rekonštrukcie zariadení plynovodu), geograficky ohraničený priestor, v ktorom sú činnosti takto vykonávané, je ako ekonomicky

a geograficky jednotný celok považovaný vo vzťahu k týmto činnostiam za jedno „miesto vykonávania projektu“.

5.5. Nielen s ohľadom na charakter činností vykonávaných v rámci určitého projektu, ale aj s ohľadom na riziká súvisiace so zneužívaním a obchádzaním konceptu „stavebnej“ stálej prevádzkarne (bod 1.5.) je nevyhnuté dôsledne skúmať *geografickú a ekonomickú súvislosť* miest a projektov, ktoré sú daňovými subjektami deklarované ako samostatné.

5.6. *Stavenisko, miesto vykonávania stavebného alebo montážneho projektu sa vo všeobecnosti považuje za jeden celok (osobitné „miesto“), ak tvorí dostatočne integrovaný geografický a ekonomický celok.* Uvedené platí aj v prípade, ak výkon činností na takomto „mieste“ je založený na viacerých zmluvách s jedným odberateľom (napr. výstavba jednotlivých úsekov diaľnice), resp. zmluvách s viacerými odberateľmi (napr. výstavba radových rodinných domov, či sídliska).

5.7. V prípade miesta, na ktorom sú vykonávané činnosti a práce v rámci rovnakého projektu, resp. súvisiacich projektov, ktoré predstavuje ekonomicky jednotný celok, je možné, aby tomuto miestu chýbala potrebná geografická jednotnosť. *Geografický jednotný celok* môže v takomto prípade predstavovať aj širšie vymedzené, avšak geograficky ohraničené, miesto vykonávania projektu, napr. areál podniku, traťový úsek modernizovanej alebo budovanej časti železnice alebo diaľnice, úsek vedenia rekonštruovanej časti rozvodu elektriny, budované sídlisko, miestna alebo mestská časť, susediace stavebné, resp. iné pozemky. V prípade väčšieho projektu, napr. v rámci líniovej výstavby, či líniového montážneho projektu, tak súvisiace miesto vykonávania tohto projektu môže geograficky predstavovať relatívne rozsiahli priestor.

#### **Príklad č. 4:**

*Nerezidentný zahraničný podnik (daňovník) sa subdodávateľsky podieľa na realizácii stavebného projektu (modernizácia železničných staníc), ktorý je súčasťou väčšieho projektu modernizácie traťového úseku železnice realizovaného na území Slovenskej republiky. Projekt zahŕňa viaceré, funkčne samostatné, železničné stanice, geograficky vedľa seba umiestnené na rôznych miestach jedného traťového úseku železnice. Napriek uvedenému modernizované stanice môžu byť ako celok považované za jedno stavenisko, resp. miesto vykonávania stavebného projektu, ak v zmysle vydaného stavebného povolenia predstavujú jednu stavbu a stavenisko, resp. ak v prípade viacerých stavenísk je tieto možné považovať za geograficky a ekonomicky jednotný celok. Rovnaký charakter činností vykonávaných v rámci spoločného projektu, na základe jednej zmluvy pre jedného zákazníka (komerčná súvislosť) a geograficky ohraničený konkrétny priestor (vymedzený traťový úsek železnice) na vykonávanie činnosti v rámci tohto projektu (geografická súvislosť) môžu túto geografickú a ekonomickú súvislosť dostatočne indikovať. Následne ani prípadné rozdelenie stavebného projektu na jednotlivé časové etapy realizácie a ucelené časti stavby v rámci tohto projektu na uvedených skutočnostiach nič nemenia. Ak sa za týchto okolností daňovník svojou činnosťou subdodávateľsky podieľa na realizácii stavebného projektu, stavenisko alebo miesto vykonávania tohto projektu je stálou prevádzkarňou tohto daňovníka umiestnenou na území Slovenskej republiky, ak výkon činností tohto daňovníka na tomto „mieste“ presiahne v úhrne 6 mesiacov.*

5.8. Pri skúmaní ekonomickej a geografickej súvislosti miest vykonávania projektov osobitný význam zohráva ekonomická súvislosť týchto miest. *Ekonomicky jednotný celok* môže predstavovať aj miesto vykonávania viacerých ekonomicky súvisiacich projektov. Posúdenie,

či viaceré stavebné alebo montážne projekty ekonomicky spolu súvisia závisí od skutočností a okolností každého prípadu (bod 2.6.), avšak faktory, ktoré sú obvykle relevantné pre toto posúdenie zahŕňajú napr. nasledovné okolnosti:

- či tieto projekty spadajú pod jednu základnú, rámcovú, resp. spoločnú zmluvu,
- ak tieto projekty spadajú pod viaceré zmluvy, či tieto ďalšie zmluvy a ich podmienky boli uzatvorené s rovnakou osobou alebo s prepojenými osobami, či uzatvorenie ďalších zmlúv bolo možné odôvodnene očakávať už pri uzatvorení prvej zmluvy, resp. či tieto zmluvy boli dohodované ako jeden celok, napr. v rámci jedného spoločného verejného obstarávania,
- či projekty sa realizujú súbežne alebo na seba postupne nadväzujú,
- či projekty majú spoločne dojednané a identifikované ekonomické veličiny (parametre), napr. maržu
- či charakter a druh činností a prác je pri rôznych projektoch rovnaký,
- či rovnakí pracovníci vykonávajú činnosti v rámci rôznych projektov.

## 6. Časová stálosť staveniska alebo miesta vykonávania projektu

6.1. Vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne je podmienený *dobou skutočného výkonu činností daňovníka na mieste vykonávania projektu na území Slovenskej republiky presahujúcou šesť mesiacov, t.j. minimálne v trvaní šesť mesiacov a jeden deň.*

6.2. Posudzovaná doba výkonu činností daňovníka na mieste vykonávania projektu *začína plynúť* momentom začatia fyzického výkonu akýchkoľvek činností a prác daňovníka na tomto mieste vrátane akýchkoľvek prípravných činností a prác vykonávaných v rámci tohto projektu (napr. projektovanie na mieste staveniska, zriadenie staveniska, umiestnenie zariadení staveniska, demolačné a zemné práce, zarážanie kolov a pilierov).

6.3. Momentom začatia plynutia posudzovanej doby nie je napr. moment začatia súvisiacich činností, prác a úkonov vykonaných mimo územia Slovenskej republiky, prijatie zálohovej platby, platby lokálnym subdodávateľom, obstaranie súvisiacich strojov, materiálu, resp. vybavenia, dodanie montovanej veci, moment vykonania formálneho (napr. právneho) úkonu, napr. podpísanie zmluvy, obchodná, daňová, resp. iná registrácia.

### Príklad č. 5:

*Tuzemský odberateľ uzatvoril so zahraničným dodávateľom zmluvu na realizáciu montážneho projektu na území Slovenskej republiky. Predmetom zmluvy je výroba, dodanie a montáž technologického zariadenia v prevádzkových priestoroch odberateľa. Zmluvne dohodnutá doba odovzdania diela dodávateľom je 20 mesiacov. Samotná montáž dodaného zariadenia na území Slovenskej republiky však trvá len 5 mesiacov. Ostatné činnosti, práce a úkony súvisiace s daným projektom sú realizované v priestoroch dodávateľa v zahraničí. Napriek dohodnutej celkovej dobe trvania daného projektu (20 mesiacov), vychádzajúc zo skutočností a okolností predmetného prípadu (bod 2.6.), miesto realizácie montážneho projektu na území Slovenskej republiky sa za „stavebnú“ stálu prevádzkareň daňovníka nepovažuje. Dôvodom je najmä skutočnosť, že doba skutočného výkonu montážnej činnosti na tomto mieste na území Slovenskej republiky v predmetnom prípade nepresiahne časové obdobie 6 mesiacov.*

6.4. V prípade splnenia podmienky času stála prevádzkareň nevznikne až momentom uplynutia vymedzenej minimálnej doby výkonu činností na mieste realizácie projektu (šesť mesiacov a jeden deň), ale vznikne retrospektívne – už momentom začatia výkonu činností na tomto mieste vykonávania projektu.

**Príklad č. 6:**

*Ak nerezidentný daňovník začal vykonávať stavebnú činnosť na mieste vykonávania stavebného projektu na území Slovenskej republiky 13.04., pri splnení ostatných podmienok pre vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne táto nevznikne 14.10. (6 mesiacov + 1 deň), ale „stavebná“ stále prevádzkareň vznikla 13.04. príslušného kalendárneho roka.*

6.5. Pri posudzovaní splnenia podmienky času sa vychádza najmä z príslušnej obchodnej zmluvy (bod 2.6.). Momentom začatia výkonu činnosti na mieste vykonávania projektu vznikne stála prevádzkareň rovnako v prípade, ak je táto zmluva uzatvorená na obdobie výkonu činnosti presahujúce šesť mesiacov, ako aj v prípade, ak je uzavretá na kratšie obdobie výkonu činnosti, ak skutočný čas výkonu činnosti na mieste vykonávania projektu presiahne v oboch prípadoch vymedzené časové obdobie šiestich mesiacov. Stála prevádzkareň naopak nevznikne, ak je príslušná obchodná zmluva uzatvorená na obdobie presahujúce šesť mesiacov, avšak skutočný čas výkonu činnosti na mieste vykonávania projektu takto vymedzené časové obdobie nepresiahne.

**Príklad č. 7:**

*Ak napr. doba realizácie stavebného diela na území Slovenskej republiky podľa zmluvy medzi tuzemským odberateľom a zahraničným dodávateľom tohto diela (daňovníkom) je 7 mesiacov, avšak skutočná doba výkonu činností dodávateľa na stavenisku v rámci výstavby je len 5 mesiacov, podmienka časovej stálosti staveniska nie je v takomto prípade splnená a existencia takéhoto „miesta“ nezaloží vznik „stavebnej“ stálej prevádzkarne daňovníka na tomto území.*

6.6. „Stavebná“ stála prevádzkareň daňovníka *zaniká* momentom definitívneho skončenia fyzického výkonu všetkých činností a prác daňovníka na mieste vykonávania projektu v rámci tohto projektu a trvalého opustenia tohto miesta. Formálne (napr. právne) úkony, ako napr. podpísanie zápisnice o odovzdaní diela, či výsledku garančných skúšok, nie sú pre posúdenie zániku „stavebnej“ stálej prevádzkarne rozhodujúce.

6.7. Činnosti vykonávané na mieste vykonávania projektu, ktoré nespádajú do rámca daného projektu (napr. údržba zariadení po inštalácii a ich odovzdaní, poskytovanie technických služieb a poradenstva po skončení projektu, školenie personálu, záručné opravy), sa do posudzovaného časového obdobia nezapočítavajú.

6.8. *Rozsah činností spadajúcich do rámca daného stavebného alebo montážneho projektu* je zvyčajne dostatočne vymedzený v zmluve medzi objednávateľom a zhotoviteľom stavebného alebo technického diela, resp. jej dodatkoch, pričom záväzok vyplývajúci z tejto zmluvy je splnený definitívnym ukončením všetkých činností a odovzdaním tohto diela. Ak sa napr. podľa tejto zmluvy riadne vykonanie diela má preukázať vykonaním dohodnutých garančných skúšok (napr. po montáži predmetu diela), považuje sa vykonanie diela za dokončené až vtedy, keď sa tieto skúšky úspešne vykonali. Rovnako sa posudzuje odstránenie zistených väd, ktoré má dielo v čase jeho odovzdania, dohodnuté uvedenie zariadenia do prevádzky a jeho skúšobná prevádzka, či požiadavka objednávateľa na inštaláciu dodatočného vybavenia diela v rámci daného projektu.

6.9. Doba vykonávania činností na mieste realizácie projektu v rámci tohto projektu je posudzovaná ako celok. Prípadné sezónne, resp. iné *dočasné prerušenia výkonu činností* na mieste vykonávania projektu (napr. z dôvodu nepriaznivého počasia, nedostatku materiálu



alebo pracovných síl, z technologických, prevádzkových, ekonomických, resp. iných dôvodov) sú do posudzovaného časového obdobia zahrnuté.

**Príklad č. 8:**

*Ak obdobie realizácie montáže okien v hotelovom komplexe budovanom na území Slovenskej republiky, počítané od momentu začatia výkonu montážnych činností na mieste realizácie tohto projektu do dňa ich definitívneho skončenia na tomto mieste, presiahne 6 mesiacov, podmienka časovej stálosti takéhoto miesta je v takomto prípade splnená aj napriek tomu, že fyzická prítomnosť pracovníkov nerezidentného dodávateľa na mieste realizácie montážneho projektu v skutočnosti nepresiahla obdobie 4 mesiacov.*

6.10. Bez ohľadu na zdaňovacie obdobie do vymedzeného časového testu šiestich mesiacov sa počíta akýchkoľvek šesť kalendárnych mesiacov nasledujúcich po sebe. Ak napr. daňovník začne vykonávať činnosť na mieste realizácie projektu v rámci tohto projektu 01.11. jedného zdaňovacieho obdobia, vymedzené časové obdobie je splnené 30.04. nasledujúceho zdaňovacieho obdobia.

6.11. Nakoľko podmienka časového obdobia výkonu činnosti na mieste realizácie projektu je vymedzená v kalendárnych mesiacoch (šesť mesiacov), je splnená uplynutím toho dňa, ktorý sa svojím označením zhoduje s dňom, keď došlo k skutočnosti určujúcej začiatok počítania tohto časového obdobia (napr. od 15.01. do 15.07.) Ak takýto deň v danom kalendárnom mesiaci nie je, podmienka času je splnená uplynutím posledného dňa tohto mesiaca (napr. od 31.05. do 30.11.).

6.12. V prípade hlavného dodávateľa diela sa do posudzovanej doby výkonu činnosti hlavného dodávateľa započítava aj súvisiaca činnosť subdodávateľov (bod 4.6.) na mieste vykonávania projektu. Uvedené platí aj v prípade, ak všetky činnosti a práce na mieste vykonávania projektu realizuje hlavný dodávateľ výlučne prostredníctvom subdodávateľov. V prípade subdodávateľa stavebného alebo technického diela sa do posudzovanej doby výkonu činnosti subdodávateľa započítava len doba výkonu činnosti tohto subdodávateľa na mieste vykonávania projektu.

**Príklad č. 9:**

*Ak v takomto prípade napr. jeden subdodávateľ vykonáva činnosť na mieste vykonávania projektu v rámci tohto projektu počas obdobia 7 mesiacov a druhý subdodávateľ počas obdobia 4 iných mesiacov, miesto realizácie projektu sa vo všeobecnosti považuje za „stavebnú“ stálu prevádzkareň hlavného dodávateľa tohto projektu (7+4=11 mesiacov), pričom stála prevádzkareň vznikne aj prvému subdodávateľovi vykonávajúcemu svoju činnosť počas obdobia 7 mesiacov. Druhému subdodávateľovi vykonávajúcemu svoju činnosť počas obdobia 4 mesiacov naopak stála prevádzkareň nevznikne.*

6.13. V prípade výkonu spoločnej činnosti daňovníkov na mieste vykonávania projektu prostredníctvom daňovo transparentnej entity (bod 4.7.) sa doba výkonu činnosti na tomto mieste posudzuje na úrovni tejto entity. Ak výkon činnosti daňovo transparentnej entity na mieste vykonávania projektu v rámci tohto projektu presiahne šesť mesiacov, jednotlivým spoločníkom, resp. účastníkom tejto entity vznikne stála prevádzkareň, a to bez ohľadu na trvanie výkonu ich osobnej činnosti na mieste vykonávania projektu.

**Príklad č. 10:**

*Dodávateľom časti stavebného projektu realizovaného na území Slovenskej republiky je združenie (konzorcium) jedného tuzemského a dvoch zahraničných stavebných podnikov. Zmluvne dohodnutá doba odovzdania stavebného diela konzorciom je 18 mesiacov. Skutočná doba výkonu činnosti tuzemského účastníka združenia na mieste vykonávania projektu je 18 mesiacov, jedného zahraničného účastníka združenia 5 mesiacov a druhého zahraničného účastníka združenia 5 mesiacov. Napriek skutočnosti, že nerezidentní daňovníci (zahraniční účastníci stavebného konzorcia) vykonávali svoju činnosť v rámci daného projektu na stavenisku počas obdobia nepresahujúceho 6 mesiacov, ak nejde o prípad uvedený v bode 2.5. predmetné stavenisko sa považuje za „stavebnú“ stálu prevádzkareň týchto daňovníkov.*

**7. Uplatňovanie pokynu v prípade „zmluvných“ štátov**

7.1. V prípade posudzovania „stavebnej“ stálej prevádzkarne vo vzťahu k štátu, s ktorým Slovenská republika uzatvorila zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „zmluva“), sa „stavebná“ stála prevádzkareň posudzuje nielen podľa zákona, ale tiež podľa tejto zmluvy. „Stavebná“ stála prevádzkareň v takomto prípade vznikne, ak vznikne tak podľa zákona, ako aj podľa príslušnej zmluvy.

7.2. S výnimkou prípadov niektorých rozdielov vo vymedzení „stavebnej“ stálej prevádzkarne v zákone a v príslušnej zmluve *tento metodický pokyn sa uplatňuje vo všeobecnosti aj na posudzovanie podmienok vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne podľa príslušnej zmluvy na účely aplikácie tejto zmluvy.*

7.3. Príslušné zmluvy rôznym spôsobom vymedzujú podmienku času (pozri napr. článok 5 ods. 3 zmluvy s Rakúskou republikou). Preto bez ohľadu na tento metodický pokyn, ak minimálna doba výkonu činnosti na stavenisku alebo mieste vykonávania projektu vymedzená v príslušnej zmluve *je dlhšia* ako minimálna doba vymedzená v zákone (6 mesiacov a jeden deň), na účely posúdenia vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne sa uplatní minimálna doba vymedzená v príslušnej zmluve. Ak minimálna doba vymedzená v príslušnej zmluve *je kratšia* ako minimálna doba vymedzená v zákone, uplatní sa minimálna doba vymedzená v zákone.

**Príklad č. 11:**

*Ak napr. dodávateľom montážneho projektu realizovaného na území Slovenskej republiky je daňovník ktorý je rezidentom Českej republiky, vznik jeho „stavebnej“ stálej prevádzkarne na tomto území je podmienený dobou jeho skutočného výkonu činnosti na mieste vykonávania montážneho projektu presahujúcou dvanásť mesiacov (pozri článok 5 ods. 3 písm. a) zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Českou republikou).*

7.4. Príslušné zmluvy osobitne vymedzujú činnosti a okolnosti ich vykonávania, ktoré ani v prípade splnenia podmienok pre vznik stálej prevádzkarne daňovníka túto stálu prevádzkareň nezakladajú (pozri napr. článok 5 ods. 4 zmluvy s Českou republikou). Preto bez ohľadu na tento metodický pokyn, ak daňovník na stavenisku alebo mieste vykonávania projektu vykonáva v rámci tohto projektu iba činnosti „prípravného alebo pomocného charakteru“ *explicitne vymedzené v príslušnej zmluve* (napr. dodanie stavebného materiálu, prenájom zariadení, prenájom lešenia), toto „miesto“ sa nepovažuje za „stavebnú“ stálu prevádzkareň daňovníka.

7.5. Podľa článku 5 ods. 3 písm. f) zmluvy s Francúzskou republikou za stálu prevádzkareň sa nepovažuje, ak činnosť pozostáva zo stavby alebo montáže. Preto bez ohľadu na tento pokyn miesto vykonávania činností uvedených v bode 3. sa nepovažuje za stálu prevádzkareň, ak ide o daňovníka, ktorý je rezidentom Francúzskej republiky. V takomto prípade nevznikne stála prevádzkareň ani podľa § 16 ods. 2 prvej vety zákona („klasická“ stála prevádzkareň).

7.6. Pri posudzovaní vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne vo vzťahu k zmluvným štátom odporúčame prípady vzniku „stavebnej“ stálej prevádzkarne v zložitejších, resp. v osobitných prípadoch konzultovať s príslušným odborným metodickým útvarom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.

*Vypracovalo: Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica  
sekcia metodiky daní, odbor metodiky daní  
júl 2011*