

**Pokyn DR SR**  
**k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní vzniku tzv.**  
**„klasickej stálej prevádzkarne“ daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou**  
**umiestnenej na území Slovenskej republiky**

**1. Úvod**

Cieľom pokynu je zabezpečiť jednotný postup miestne príslušného správcu dane pri posudzovaní podmienok vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ vo vzťahu k zdaňovaniu príjmov zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou z činností vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne.

Vznik stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky daňovníkovi 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 krajiny, s ktorou nemá Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku (ďalej len „medzinárodná zmluva“). Podmienky vzniku stálej prevádzkarne sú vymedzené v ustanovení § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov.
- b) aj podľa príslušného článku medzinárodnej zmluvy, ktorý je obvykle označený ako článok 5 „Stála prevádzkareň“.

Miestne príslušný 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 správnom určení práva Slovenskej republiky na zdanenie príjmov plynúcich tomuto daňovníkovi; a pod..

Obsahom pokynu je vymedzenie a riešenie nasledovných okruhov:

- úvod do problematiky;
- vzťah medzinárodných zmlúv k vnútroštátnym predpisom;
- vymedzenie zdroja predmetných príjmov a podmienok vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ podľa zákona o dani z príjmov;
- vymedzenie práva na zdanenie predmetných príjmov a podmienok vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ podľa medzinárodnej zmluvy;
- interpretácia podmienok vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“;
- praktické príklady k problematike posudzovania vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“.

**2. Medzinárodné zmluvy a ich vzťah k vnútroštátnym predpisom**

Jedným zo zámerov uzatvárania medzinárodných zmlúv je upraviť právo zmluvných štátov vybrať daň z určitého príjmu, ktorý má zdroj v jednom štáte a plynie rezidentovi druhého štátu. Medzinárodná zmluva stanoví, ktorý zmluvný štát má právo na zdanenie tohto príjmu (štát zdroja alebo štát rezidencie) tým, že určí spôsob vylúčenia dvojitého zdanenia, alebo určí, či môže príjem byť zdanený v oboch štátoch a za akých podmienok. Medzinárodná zmluva tiež vytvára podmienky pre spoluprácu v daňovej oblasti s cieľom obmedziť daňové úniky v medzinárodnom meradle.

Základný právny vzťah medzi vnútroštátnym predpisom a zmluvou je uvedený v ustanovení § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov a v § 99 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“).

Podľa ustanovenia § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, má prednosť pred týmto zákonom (zákonná prioritná doložka), t. j. ustanovenia tohto zákona sa nepoužijú, ak medzinárodná zmluva, ktorou je Slovenská republika viazaná, ustanovuje inak.

Medzinárodná zmluva nesmie ukladať ťaživejšie zdanenie, ako ukladá vnútroštátny predpis, môže tento iba modifikovať a zásadne nestanovuje daňovníkom žiadne povinnosti, ktoré nie sú vo vnútroštátnych predpisoch zmluvných štátov obsiahnuté. Len v prípade, ak určitý príjem je zdaniteľný aj v súlade s vnútroštátnym predpisom, aj v súlade s medzinárodnou zmluvou, je možné tento príjem zdaňovať.

Pri riešení problematiky zdaňovania príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky z činností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarne (zdaňovanie ziskov podniku) daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou - rezidenta štátu, s ktorým má Slovenská republika uzatvorenú medzinárodnú zmluvu, je potrebné vychádzať aj z príslušných ustanovení medzinárodnej zmluvy.

Podľa článku, ktorý sa v medzinárodných zmluvách obvykle označuje ako článok 7 (Zisky podniku), zisky podniku, ktorý je rezidentom jedného zmluvného štátu, sa môžu zdaňovať iba v tomto štáte, pokiaľ tento podnik nevykonáva svoju činnosť na území druhého zmluvného štátu prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená. Druhý zmluvný štát môže zisky podniku zdaňovať iba v rozsahu, v akom ich možno pripočítať tejto stálej prevádzkarni.

Podmienky vzniku stálej prevádzkarne sú definované v článku, ktorý sa v medzinárodných zmluvách obvykle označuje ako článok 5 (Stála prevádzkareň). V súlade s vyššie uvedenými medzinárodnými princípmi týkajúcimi sa vzťahu medzinárodných zmlúv a vnútroštátnych daňových predpisov vznik stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky je podmienený okrem splnenia podmienok uvedených v ustanovení § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov aj splnením podmienok uvedených v článku 5 medzinárodnej zmluvy. Prehľad platných medzinárodných zmlúv a prehľad typov stálych prevádzkarní vymedzených v článku 5 medzinárodných zmlúv, ktorými je viazaná Slovenská republika, je uvedený na Intranete Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.

### **3. Vymedzenie zdroja predmetných príjmov a podmienok vzniku tzv. „klasickej 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 Slovenskej republiky daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou je aj príjem z činností vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne.

Podľa § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov 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.

Geografická stálosť trvalého miesta je vymedzená nasledovným zoznamom príkladov:

Je to najmä miesto, z ktorého je činnosť daňovníka organizovaná, pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenie alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov, pričom je potrebné zdôrazniť, že predmetné ustanovenie uvádza príkladný zoznam takýchto trvalých miest.

Časová stálosť trvalého miesta je vymedzená nasledovne:

Miesto alebo zariadenie na výkon činností je považované za trvalé, ak sa na výkon činnosti využíva sústavne alebo opakovane.

Ak ide o jednorázovo vykonávanú činnosť, miesto alebo zariadenie, v ktorom je činnosť vykonávaná, sa považuje za trvalé, ak doba výkonu činností presiahne šesť mesiacov (jednorázovo vykonávaná činnosť je vykonávaná šesť mesiacov a jeden deň), a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.

#### **4. Vymedzenie práva na zdanenie predmetných príjmov a podmienok vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ podľa medzinárodnej zmluvy**

Nakoľko väčšina medzinárodných zmlúv uzatváraných zo strany Slovenskej republiky je obsahovo zhodná so znením Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a o majetku OECD (ďalej len „Modelová zmluva OECD“), v tomto bode je použité znenie Modelovej zmluvy OECD. Predmetná problematika je riešená najmä v článku 7 a v článku 5 Modelovej zmluvy OECD.

Podľa článku 7 ods. 1 medzinárodnej zmluvy 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.

Podľa článku 5 ods. 1 medzinárodnej zmluvy výraz „stála prevádzkareň“ označuje trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, ktorého prostredníctvom podnik úplne alebo čiastočne vykonáva svoju činnosť.

Podľa článku 5 ods. 2 medzinárodnej zmluvy výraz „stála prevádzkareň“ zahŕňa najmä

- a) miesto vedenia
- b) pobočku,
- c) kanceláriu,
- d) továreň,
- e) dielňu a
- f) baňu, nálezisko ropy alebo plynu, lom alebo akékoľvek iné miesto ťažby prírodných zdrojov.

Znenie článku 5 (Stála prevádzkareň) je v medzinárodných zmluvách minoritne odlišné pri vymedzení tzv. „pozitívneho“ zoznamu. Napr. v medzinárodnej zmluve medzi Slovenskou republikou a Českou republikou článok 5 ods. 2 písm. a) znie: „miesto vedenia časti podniku“, v medzinárodnej zmluve medzi Slovenskou republikou a Austráliou je uvedený v článku 5 ods. 2 písm. g) ďalší príklad výrazu „stála prevádzkareň“: „poľnohospodárske pozemky, pastviská alebo lesy“ a pod. Interpretácia rozsahu „pozitívneho“ zoznamu je vymedzená v časti 5.4.2. pokynu.

## **5. Interpretácia podmienok vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“**

### **5.1. K problematike aplikácie Komentára k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a o majetku OECD (ďalej len „Komentár“)**

Komentár je možné vo všeobecnosti použiť ako doplnkový prostriedok výkladu (v súlade s článkom 32 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve č. 15/1988 Zb. (ďalej len „Dohovor“)). Doplnkový prostriedok výkladu možno použiť, buď na potvrdenie významu, ktorý vyplýva na základe použitia všeobecných výkladových pravidiel upravených v článku 31 Dohovoru (t.j. interpretácie medzinárodnej zmluvy dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v medzinárodnej zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel medzinárodnej zmluvy) alebo Komentár ako doplnkový prostriedok možno použiť tam, kde význam podľa článku 31 Dohovoru je nejednoznačný, nejasný, zrejme protizmyselný alebo nerozumný.

Vo všeobecnosti je možné Komentár použiť pri interpretácii medzinárodnej zmluvy, ak rozdiely medzi znením Modelovej zmluvy OECD a znením medzinárodnej zmluvy nie sú podstatné a ustanovenia, ktoré boli zmenené alebo doplnené do Komentára po podpise medzinárodnej zmluvy boli zverejnené do, resp. počas obdoba realizácie transakcie.

Posledná verzia Modelovej zmluvy OECD a Komentára bola po predchádzajúcom súhlase Pracovnej skupiny č. 1 Výboru pre fiškálne záležitosti OECD k zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia a s tým súvisiacich záležitostí (Working party No. 1 on Tax Conventions and Related Issues) schválená Výborom pre fiškálne záležitosti (OECD Committee on Fiscal Affairs) v roku 2010.

V ďalšej časti je interpretácia uvedenej problematiky vysvetlená v kontexte Modelovej zmluvy OECD spolu s Komentárom a v kontexte výkladu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky.

### **5.2. Všeobecný účel článku 5 Modelovej zmluvy OECD**

Článok 5 (Stála prevádzkareň) sa považuje za kľúčové ustanovenie Modelovej zmluvy OECD. Podľa článku 7 (Zisky podnikov) Modelovej 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.

Existencia stálej prevádzkarne môže byť rozhodujúca nie iba pre aplikáciu článku 7 (Zisky podnikov), ale tiež pre účely aplikácie článku 10 (Dividendy), článku 11 (Úroky), článku 12 (Licenčné poplatky), článku 13 (Kapitálové zisky), článku 15 (Príjmy zo závislej činnosti), článku 21 (Iné príjmy) a článku 22 (Majetok).

Definícia pojmu „stála základňa“, ktorá je založená na podobnom koncepte ako definícia pojmu „stála prevádzkareň, bola vymedzená v článku 14 (Nezávislé povolanie) Modelovej zmluvy OECD. Avšak viaceré platné medzinárodné zmluvy, ktorými je Slovenská republika viazaná stále obsahujú tento článok.

Tento článok bol vypustený z Modelovej zmluvy OECD v roku 2000 hlavne z dôvodu, že neboli evidentné žiadne rozdiely medzi konceptom definície pojmu „stála prevádzkareň“ a konceptom definície pojmu „stála základňa“. Dôsledkom uvedeného príjmy z nezávislého povolania, ktoré v minulosti pokrýval článok 14, spadajú do rámca článku 7 (Zisky

podnikov). Avšak príjmy z činností zamestnancov spadajú do rámca článku 15 (Príjmy zo závislej činnosti) bez ohľadu na to, či je závislá činnosť vykonávaná v stálej prevádzkarni alebo v stálej základni..

### **5.3. Článok 5 odsek 1 Modelovej zmluvy OECD – všeobecné pravidlo (tzv. „klasická stála prevádzkareň“)**

V odseku 1 je vymedzená definícia vzniku tzv. „klasickkej stálej prevádzkarne“. Pre účely vzniku tzv. „klasickkej stálej prevádzkarne“ musia byť splnené nasledovné tri podmienky:

1. existencia miesta alebo zariadenia na výkon činnosti
2. trvalosť miesta na podnikanie
3. výkon činnosti prostredníctvom tohto miesta

Predmetné ustanovenie je často definované ako všeobecné pravidlo vzniku stálej prevádzkarne.

#### **5.3.1. Existencia miesta alebo zariadenia na výkon činnosti**

Pojem „miesto alebo zariadenie na výkon činnosti“ (ďalej len „miesto na výkon činnosti“) má veľmi široký význam. Akýkoľvek priestor alebo zariadenie, ktoré má podnik k dispozícii, a ktorý podnik používa na výkon činnosti, môže byť považovaný za „miesto na výkon činnosti“. Podnik môže mať určité miesto k dispozícii aj vtedy, ak toto miesto nevlastní, alebo ho nemá prenajaté, nemusí mať formálny právny nárok na určité miesto, stačí ak toto miesto skutočne využíva.

Na druhej strane iba samotná prítomnosť podniku na určitom mieste neznamena, že podnik má toto miesto k dispozícii. Komentár obsahuje štyri príklady, kde zástupcovia jedného podniku sú prítomní v priestoroch druhého podniku.

*Prvý príklad sa týka obchodníka, ktorý pravidelne navštevuje významného zákazníka za účelom získania objednávok a stretnutia sa s riaditeľom nákupu v jeho kancelárii. V tomto prípade, priestory zákazníka nie sú k dispozícii podniku, pre ktorý tento obchodník pracuje, a preto nie sú považované za trvalé miesto podnikania, prostredníctvom ktorého podnik vykonáva činnosť (v závislosti od okolností, môžu byť pre vznik stálej prevádzkarne splnené podmienky článku 5 ods. 5 Modelovej zmluvy OECD).*

*Druhý príklad sa týka zamestnanca jednej spoločnosti, ktorá môže dlhé časové obdobie používať kanceláriu v centrále druhej spoločnosti (napr. novonadobudnutá pobočka) za účelom ubezpečenia sa, že táto druhá spoločnosť plní povinnosti vyplývajúce z uzatvorenej zmluvy s prvou spoločnosťou. V tomto prípade, zamestnanec vykonáva činnosti týkajúce sa podnikania prvej spoločnosti a kancelária, ktorú má k dispozícii v centrále druhého podniku, vytvorí stálu prevádzkareň jeho zamestnávateľa za podmienky, že táto kancelária je k dispozícii dostatočne dlhé obdobie, tak aby vytvorila „trvalé miesto na podnikanie“ a že činnosti tam vykonávané sú nad rámec činností definovaných v článku 5 ods. 4 Modelovej zmluvy OECD (pomocné a podporné činnosti).*

*Tretí príklad sa týka podniku, ktorý sa zaoberá cestnou dopravou, ktorý môže používať nakladaciu plošinu v zákazníkovom sklade každý deň určitý počet rokov za účelom doručovania tovarov nakúpených týmto zákazníkom. V tomto prípade skutočnosť, že podnik,*

ktorý sa zaoberá cestnou dopravou môže využívať nakladaciu plošinu neznamená, že má túto plošinu k dispozícii, takže stála prevádzkareň tomuto podniku nevzniká.

Štvrtý príklad sa týka maliara, ktorý dva roky trávi tri dni v týždni vo veľkej kancelárskej budove svojho hlavného klienta. V tomto prípade, prítomnosť maliara v tejto kancelárskej budove, kde vykonáva hlavné funkcie svojho podnikania (t.j. natieranie), vytvára vznik stálej prevádzkarne tohto maliara.

#### **5.3.1.1. Fyzická prítomnosť nerezidenta**

V súlade so všeobecne akceptovanými princípmi „miesto na výkon činnosti“ existuje, ak nerezident je fyzicky prítomný v štáte zdroja. „Miesto na výkon činnosti“ by malo mať charakter hmotného majetku, ktorý má podstatný význam pre účely podnikania.

Podľa uvedeného napr. cenné papiere, bankové účty, poštová schránka, emailová adresa sa nepovažujú za „miesto na výkon činnosti“. Rovnako internetová stránka sama o sebe nevytvára „miesto na výkon činnosti“.

#### **5.3.1.2. „Miesto na výkon činnosti“ bez zamestnancov a iného personálu**

V špecifických prípadoch je miesto považované za „miesto na výkon činnosti“ aj bez účasti ľudského faktora. Napr. predajné automaty, hracie automaty, antény a satelitné prijímače, vodné potrubie, elektrické káble, transformačné stanice, čerpacie stanice a podzemné telekomunikačné káble môžu byť považované za „miesto na výkon činnosti“ bez ohľadu na to, či tieto zariadenia sú obsluhované personálom. V súlade s uvedenou analógiou tiež server môže byť považovaný za „miesto na výkon činnosti“.

#### **5.3.1.3. Širší význam pojmu „miesto na výkon činnosti“**

Pojem „miesto“, chápané v kontexte pojmu „miesto na výkon činnosti“, je potrebné vykladať čo najširšie.

Takže podľa uvedeného za „miesto na výkon činnosti“ môže byť považované akékoľvek miesto na svete, akýkoľvek priestor v lese, kde je umiestnené zariadenie na ťažbu dreva; prístav patriaci podniku, v ktorom tento podnik prevádzkuje lodnú dopravu; akékoľvek plavidlo; pracovný stôl a skriňa s pracovnými dokladmi, ktoré sú umiestnené aj v priestoroch súkromného obydľia; dostihová dráha; stroje a zariadenia, tiež počítačový hardvér.

„Miesto na výkon činnosti“ môže byť umiestnené aj pod zemou, napr. baňa, kameňolom, podzemné potrubie, ropovod.

#### **5.3.1.4. Zvieratá ako „miesto na výkon činnosti“**

Z pohľadu výkladu pojmov je potrebné posúdiť, či zvieratá môžu byť považované za „miesto na výkon činnosti“. Táto otázka je bezpredmetná v súvislosti s posudzovaním živého inventáru, pretože tieto zvieratá spadajú do rámca článku 6 Modelovej zmluvy OECD. Avšak, ak zvieratá (napr. kôň alebo pes) sú účastníkom súťaže, je posudzovanie predmetnej problematiky aktuálne. V takýchto situáciách samotné zviera, dráhu, stajňu, resp. iné zariadenia súvisiace so súťažou, je možné považovať za „miesto na výkon činnosti“.

Na účely posudzovania vzniku stálej prevádzkarne musia byť splnené aj ďalšie podmienky článku 5 Modelovej zmluvy OECD.

### **5.3.2. „Trvalosť“ miesta na výkon činnosti**

Pre účely vzniku stálej prevádzkarne miesto musí byť geograficky trvalé, musí byť spojené s určitým geografickým bodom. Takéto posudzovanie sa obvykle nazýva „lokalizačný test“.

Tiež takéto miesto musí byť považované za trvalé počas určitého obdobia. Takéto posudzovanie sa obvykle nazýva „časový test“.

#### **5.3.2.1. „Lokalizačný test“**

Napriek požiadavke, že miesto musí byť spojené s určitým geografickým bodom, tento geografický bod nemusí byť úzko priestorovo obmedzený. Problém vzniká v prípadoch, kedy si charakter činnosti vyžaduje presúvanie medzi lokalitami.

V týchto prípadoch je potrebné posúdiť, či posudzovaná činnosť vytvára jeden obchodný a geografický celok. Napríklad činnosť predajcu, ktorý predáva ovocie na rôznych miestach na trhovisku každý týždeň, je považovaná za činnosť vykonávanú na jednom geografickom bode, pretože trhovisko je považované za jeden obchodný a geografický celok.

*Príklad: obchodný, ale nie geografický celok*

*Ak osoba vykonáva činnosť v kancelárii v Bratislave a neskôr rovnaký typ činnosti v kancelárii v Senci, napriek tomu, že by bola možná obchodná súvislosť týchto postupne vykonávaných činností, geografická súvislosť nevyhnutná pre vznik stálej prevádzkarne nie je dostatočná, pretože táto činnosť je vykonávaná na rôznych geografických bodoch. „Lokalizačný test“ môže byť splnený iba samostatne v kancelárii v Bratislave a samostatne v kancelárii v Senci, takže časový test musí byť tiež posudzovaný samostatne. Geografická súvislosť tiež nie je splnená, ak činnosť je vykonávaná na rôznych miestach v rámci jedného mesta a tieto miesta nie je možné funkčne spojiť, aj v prípade, ak činnosť je vykonávaná pre jedného zákazníka.*

*Príklad: geografický, ale nie obchodný celok*

*Ak maliar maľuje všetky kancelárie v jednom obchodnom centre, je možné konštatovať, že táto činnosť je geograficky spojená, ale ak maliar uzatvoril zmluvu na maľovanie kancelárií samostatne s jednotlivými majiteľmi alebo nájomcami týchto kancelárií, nie je možné považovať túto činnosť za činnosť vytvárajúcu obchodný celok. Nakoľko v tomto prípade absentuje obchodná súvislosť medzi vykonávanou činnosťou, „časový test“ je potrebné posudzovať oddelene v súvislosti s výkonom činnosti v jednotlivých kanceláriách.*

Ak podnik presúva činnosť v rámci určitého miesta a toto miesto môže byť identifikované ako miesto, ktoré tvorí jeden súvislý obchodný a geografický celok s ohľadom na túto činnosť môže byť takéto miesto považované za jedno miesto na podnikanie a vzniká jedna stála prevádzkareň.

Tieto princípy môžu byť ilustrované na nasledovných príkladoch:

- *Baňa je považovaná za jedno miesto na výkon činnosti, napriek premiestňovaniu činností z jedného miesta na druhé, pretože tieto činnosti tvoria jeden geografický a obchodný celok.*

- Kancelárska budova, v ktorej si konzultačná firma pravidelne prenajíma rôzne kancelárie, je možné považovať za jedno miesto na výkon činnosti, pretože celá kancelárska budova tvorí pre túto konzultačnú firmu jeden geografický celok, teda jedno miesto na výkon činnosti.
- Pešia ulica, trh pod šírím nebom, predajná výstava môže vytvárať jedno miesto na výkon činnosti obchodníka, ktorý si na rôznych častiach ulice, trhu, výstavy umiestni svoj stánok.
- Pobočky banky nie je možné považovať za jedno miesto na výkon činnosti, ak konzultant pracuje v rôznych pobočkách banky aj napriek tomu, že existuje síce obchodná súvislosť (v rámci jedného projektu), ale absentuje geografická súvislosť.
- Pobočku banky je možné považovať za jedno miesto na výkon činnosti ak konzultant zaškoľuje zamestnancov jednej pobočky banky v rámci jedného projektu a premiestňuje sa z jednej kancelárie do druhej v rámci tejto pobočky banky, pretože v tomto prípade existuje aj geografická aj obchodná súvislosť.
- Les môže byť považovaný za jedno miesto na výkon činnosti, ak podnikateľská činnosť tvorí obchodný celok.

#### **5.3.2.1.1. Geografická spojitost' s územím štátu**

Aby miesto na výkon činnosti bolo považované za trvalé miesto na výkon činnosti a zakladalo vznik stálej prevádzkarne musí byť lokalizované na určitom geografickom bode. Avšak spojitost' so zemským povrchom nemusí byť zrejmá. Podľa uvedeného „lokalizačného“ testu podzemné potrubie, železničná trať, bane atď. spĺňajú podmienky vzniku stálej prevádzkarne. Naopak stavenisko alebo stavba, alebo montáž, alebo inštalčný projekt akéhokoľvek druhu nemôžu byť považované za trvalé miesto na podnikanie, pretože majú dočasný charakter, preto je v týchto prípadoch potrebné aplikovať princípy posudzovania vzniku tzv. „stavebnej stálej prevádzkarne“.

#### **5.3.2.1.2. Hnutel'né „miesto na výkon činnosti“**

Nie je potrebné, aby zariadenia alebo prostriedky museli byť považované za geograficky stále vo vzťahu k určitému teritóriu. Prenosný novinový stánok, stan alebo dodávka, z ktorých je realizovaný predaj, môžu byť považované za trvalé miesto na výkon činnosti. Avšak ak tieto zariadenia sú pravidelne premiestňované na rôzne miesta, tieto rôzne miesta nemôžu tvoriť jeden geografický bod, jedno „miesto na výkon činnosti“.

Napriek skutočnosti, že napr. karaván, taxi, nákladné auto, lietadlo alebo plavidlo sú považované za „miesta na výkon činnosti“, no nakoľko obvykle menia svoju pozíciu, nie sú trvalo spojené so zemským povrchom, nemôžu byť splnené podmienky „lokalizačného“ testu. To znamená, že prevádzkovanie reštaurácii, obchodov atď. na palube lode a lietadla nenaplní podmienky „lokalizačného“ testu, takže stála prevádzkareň nemôže vzniknúť.

Avšak „lokalizačný“ test naplní napr. loď, ktorá zostáva v prístave alebo plavidlo, ktoré kotví a je externe riadené počítačom.

#### **5.3.2.2. „Časový test“**

Miesto musí byť považované za trvalé počas určitého obdobia. Na účely takéhoto posúdenia sa aplikuje tzv. „časový test“. Napriek tomu, že pojem „trvalý“ môže byť chápaný rôzne, v konečnom dôsledku neznamena, že činnosť musí byť vykonávaná navždy. Pojem



„trvalý“ v kontexte posudzovania vzniku stálej prevádzkarne je potrebné chápať tak, že činnosť musí spĺňať určitý stupeň trvalosti na každom geografickom bode.

Podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov, ak ide o jednorázovo vykonávanú činnosť, miesto alebo zariadenie, v ktorom je činnosť vykonávaná, sa považuje za trvalé, ak doba výkonu činností presiahne šesť mesiacov, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.

V súlade s princípmi vymedzenými v Komentári stála prevádzkareň za normálnych okolností nevzniká v situáciách, ak činnosť je vykonávaná prostredníctvom miesta na výkon činnosti, ktoré bolo udržiavané počas obdobia kratšieho ako šesť mesiacov

Z uvedeného vyplýva, že ak doba výkonu činnosti na konkrétnom mieste (na mieste výkonu činnosti) trvá 6 mesiacov a jeden deň a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov, stála prevádzkareň vzniká.

### ***Špeciálne prípady***

V Komentári sú vymedzené prípady (t.j. opakované činnosti a neočakávané ukončenie podnikania), kedy sa uplatňuje špecifický postup pri posudzovaní vzniku stálej prevádzkarni. V ďalšej časti je uvedená pozícia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky uplatňovaná pri posudzovaní týchto prípadov.

#### Opakované činnosti

Jedným zo špeciálnych prípadov je činnosť vykonávaná krátkodobo, ktorá sama o sebe nespĺňa podmienky „časového testu“, ale ktorá sa pravidelne opakuje počas dlhého obdobia, napr. pravidelný predaj ovocia na trhovisku raz za týždeň.

V tomto prípade je potrebné posudzovať každé obdobie, počas ktorého je miesto využívané, vo vzťahu k celkovému obdobiu, počas ktorého je toto miesto využívané (toto celkové obdobie môže trvať aj niekoľko rokov).

V súvislosti s opakovanými činnosťami je problematické posúdiť, či činnosť je možné považovať za opakovanú, pretože stála prevádzkareň vzniká od momentu, kedy bola činnosť prvýkrát vykonávaná, nie od momentu, kedy je jasné, že činnosť má charakter opakovanej činnosti podľa minulého vývoja.

#### Neočakávané ukončenie podnikania

Ďalším príkladom vzniku stálej prevádzkarne je prípad, kedy podnik plánuje vykonávať činnosť počas obdobia, ktoré časovo zakladá vznik stálej prevádzkarne, ale podnik túto činnosť neočakávane predčasne ukončí (napríklad pre úmrtie daňového subjektu, resp. nenaplnenie podnikateľského zámeru).

V týchto prípadoch miesto na výkon činnosti môže zakladať vznik stálej prevádzkarne od prvého dňa výkonu činnosti aj napriek tomu, že činnosť trvá veľmi krátke obdobie.

### ***5.3.3. Výkon činnosti prostredníctvom miesta***

Na účely splnenia tretej podmienky zo všeobecných pravidiel vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ podľa odseku 1 článku 5 Modelovej zmluvy OECD musí miesto slúžiť na výkon činnosti podniku.

Činnosť vykonávaná prostredníctvom miesta na výkon činnosti nemusí mať výslovne produktívny charakter. Aj iné činnosti, ktoré sledujú obchodný cieľ podniku prispievajú

k jeho celkovej produktivite, a preto môžu zakladať vznik stálej prevádzkarne. Avšak stála prevádzkareň nevznikne, ak charakter činností spadá do rozsahu pomocných alebo podporných činností definovaných v článku 5 ods. 4 Modelovej zmluvy OECD.

#### **5.3.3.1. Činnosti, ktoré môžu viesť ku vzniku stálej prevádzkarne**

Pre účely vzniku stálej prevádzkarne by činnosť, ktorá je vykonávaná prostredníctvom miesta na výkon činnosti, mala byť aktívnou činnosťou samotného daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, nemala by mať charakter pasívnej činnosti tohto daňovníka.

Je zrejmé, že činnosti, z ktorých plynú napr. príjmy z prenájmu nehnuteľností (článok 6), dividendy (článok 10), úroky (článok 11) alebo licenčné poplatky (článok 12) môžu generovať príjem, avšak predmetné príjmy majú charakter pasívnych príjmov, ktoré samy o sebe nezakladajú vznik stálej prevádzkarne.

Aby z titulu týchto činností vznikla stála prevádzkareň, daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou musí poskytovať aj dodatočné služby nad rámec činností, ktoré generujú príjmy uvedené v týchto a iných obdobných článkoch Modelovej zmluvy OECD.

Podľa uvedeného, ak daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou nevykonáva na území Slovenskej republiky iba činnosti spojené s tzv. „čistým“ prenájomom nehnuteľného majetku, ale poskytuje aj dodatočné služby, takéto príjmy nespádajú do rámca článku 6 Modelovej zmluvy OECD, ale do rámca článku 7 Modelovej zmluvy OECD, pričom tomuto daňovníkovi môže na území Slovenskej republiky vzniknúť stála prevádzkareň.

Na druhej strane ak vlastník lode iba prenajíma túto vlastnú loď rybárskej spoločnosti, tento daňovník nevykonáva aktívnu činnosť, iba mu plynú pasívne príjmy z prenájmu huteľného majetku, je možné konštatovať, že takémuto daňovníkovi nevzniká stála prevádzkareň.

#### **5.3.3.2. Vlastná činnosť daňovníka**

Niekedy je náročné určiť, kto vykonáva činnosť prostredníctvom trvalého miesta, a teda ktorému daňovníkovi vzniká stála prevádzkareň. Na tieto účely je potrebné posúdiť, činnosť ktorého daňovníka sa vykonáva prostredníctvom trvalého miesta ako integrovaná časť podnikania a personál ktorého daňovníka vykonáva túto činnosť.

V praxi sa vyskytujú situácie, kedy zahraničný podnik realizuje činnosť na území Slovenskej republiky subdodávkami iných podnikov.

Prvá situácia je, kedy zahraničný podnik uzatvorí zmluvu so slovenským podnikom, podľa ktorej časť činností zahraničného podniku bude vykonávaná slovenským podnikom (práca vo mzde). Výrobky zhotovené touto činnosťou sú dodávané zahraničnému podniku a využívané zahraničným podnikom na účely vlastnej podnikateľskej činnosti. Predmetom zmluvy môže byť tiež, že slovenský podnik bude poskytovať služby zákazníkom zahraničného podniku na území Slovenskej republiky. Stála prevádzkareň zvyčajne nevzniká v situáciách keď miesto na výkon činnosti vlastní alebo má v nájme zahraničný podnik a ďalej ho prenajíma slovenskému podniku. Avšak ak činnosť má charakter spoločnej činnosti vykonávanej prostredníctvom miesta na výkon činnosti, ktoré síce patrí slovenskému podniku, ale zahraničný podnik má v rámci tohto miesta na výkon činnosti určitý priestor k dispozícii, stála prevádzkareň môže zahraničnému podniku vzniknúť.

Iná situácia je, keď zahraničný podnik uzatvorí zmluvu so slovenským zákazníkom a predmet tejto zmluvy realizuje na území Slovenskej republiky výlučne prostredníctvom subdodávateľov, pričom predmetná činnosť je vykonávaná prostredníctvom trvalého miesta. V takýchto prípadoch má miesto na výkon činnosti k dispozícii zahraničný podnik, nie jeho subdodávateľia, takže stála prevádzkareň tomuto zahraničnému podniku môže vzniknúť.

### 5.3.3.3. „Hlavná činnosť“ vs. „pomocná alebo podporná činnosť“ („negatívny zoznam činností“)

Činnosti, ktoré spadajú do rozsahu pomocných alebo podporných činností (do „negatívneho zoznamu činností“), ktoré sú definované v článku 5 ods. 4 Modelovej zmluvy OECD vylučujú vznik stálej prevádzkarne. Iba „hlavná činnosť“ môže zakladať vznik stálej prevádzkarne. Výnimku z uvedeného pravidla tvorí situácia, kedy zahraničný podnik vykonáva na území Slovenskej republiky činnosť charakteru pomocnej alebo podpornej činnosti, 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 nejakým automatickým zariadením. Definovať presne, ktoré činnosti sa považujú za pomocné alebo podporné, je problematické. Vo všeobecnosti pomocné alebo podporné činnosti sú tie činnosti, ktoré nie je možné merať a sú príliš odlišné od takých činností, ktorými podnik dosahuje zisk.

V nasledovnej časti sú uvedené príklady pre rozlišovanie hlavnej činnosti a pomocnej alebo podpornej činnosti.

Vo všeobecnosti predajná činnosť, ktorá zahŕňa podporu predaja, je považovaná za hlavnú činnosť. Avšak, ak vyjednanie zmluvy a rozhodnutie o uzatvorení zmluvy je realizované v zahraničí v priestoroch kmeňového podniku a niekto v priestoroch miesta na výkon činnosti zriadeného na území Slovenskej republiky iba formálne podpíše túto zmluvu, je zrejme, že samotné podpísanie zmluvy sa považuje za pomocnú alebo podpornú činnosť.

Činnosti spojené s uzatváraním objednávok sú považované za hlavnú činnosť.

Ak hlavným zámerom kombinácie marketingových služieb je hľadanie podnikateľských príležitostí, potom sa takéto činnosti môžu považovať za hlavnú činnosť.

Elektronický obchod môže byť považovaný za hlavnú činnosť, ak zahŕňa prijímanie objednávok a prijímanie platieb elektronickým spôsobom.

Ak podnik preruší výkon pomocnej alebo podpornej činnosti (ako je napr. propagácia, reklama, výskum trhu, zber informácií, atď.) a nezačne vykonávať hlavnú podnikateľskú činnosť (predaj), stála prevádzkareň nevznikne.

Výroba a riadenie podniku sú vo všeobecnosti považované za hlavnú činnosť.

Stála prevádzkareň podniku nevzniká, ak miesto na výkon činností využíva tento podnik iba na výkon činnosti, ktoré sú súčasťou „negatívneho zoznamu“. Ale ak podnik vykonáva činnosti, ktoré sú bežne považované za pomocné alebo podporné činnosti, ale vykonáva tieto činnosti pre tretiu stranu, vtedy sú takéto činnosti považované za hlavnú činnosť a zakladajú vznik stálej prevádzkarne.

V tejto súvislosti je potrebné rozlišovať medzi ťažbou prírodných zdrojov (ropa, zemný plyn atď.) pre vlastné účely alebo pre niekoho iného a medzi prieskumom pre vlastné účely alebo pre niekoho iného. Podľa Komentára výskum pre vlastné účely nezakladá vznik stálej prevádzkarne. Avšak výskum realizovaný pre tretiu stranu je považovaný za hlavnú činnosť.

Príkladom pomocných alebo podporných činností, ktoré môžu byť považované za hlavnú činnosť, je činnosť vydavateľa novín, pre ktorého činnosti ako sú zber informácií, analyzovanie, písanie príspevkov, preklady, editácia sú považované za hlavnú činnosť.

Ak podnik poskytuje svoje zariadenia na účely sociálneho programu pre svojich zamestnancov (napr. poskytne izby na oddych, spoločenské priestory atď.), táto činnosť nie

je považovaná za hlavnú činnosť, za hlavnú činnosť môže byť táto činnosť považovaná, ak takéto služby poskytujú pre tretie strany.

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, aj v prípade ak hlavná činnosť je vykonávaná mimo miesta na výkon činnosti, ale táto kombinácia pomocných a hlavných činností musí byť vykonávaná v rámci jednej jurisdikcie.

#### **5.4. Článok 5 odsek 2 Modelovej zmluvy OECD: Príklady stálych prevádzkarní („pozitívny“ zoznam)**

V článku 5 odseku 2 Modelovej zmluvy OECD sú uvedené typické príklady stálych prevádzkarní. Tento zoznam nie je taxatívny a pri posudzovaní vzniku stálej prevádzkarne nenahrádza podmienky vymedzené v odseku 1.

Príklady stálych prevádzkarní sú najmä:

- a) miesto vedenia podniku;
- b) pobočka;
- c) kancelária;
- d) továreň;
- e) dielňa, a
- f) baňa, nálezisko ropy alebo plynu, lom alebo akékoľvek iné miesto ťažby prírodných zdrojov.

##### **5.4.1. Článok 5 odsek 2 ako „príkladné“ ustanovenie**

Základná otázka, ktorú je potrebné v prvom rade vyriešiť je posúdenie či príklady „stálych prevádzkarní“, ktoré sú vymedzené v zmluve sú považované za stálu prevádzkareň bez ohľadu na to, či sú splnené ďalšie podmienky vzniku stálej prevádzkarne (napr. časový test), alebo či sa tieto príklady posudzujú ako príklady vzniku stálej prevádzkarne, len ak sú splnené ďalšie podmienky vzniku stálej prevádzkarne.

Znenie Modelovej zmluvy OECD neposkytuje priamo odpoveď na túto otázku. Avšak na základe výkladu zmluvy a za použitia Komentára, možno dospieť k záveru, že pokiaľ článok 5 ods. 1 definuje stálu prevádzkareň na základe splnenia všeobecných podmienok, tak článok 5 ods. 2 uvádza len príkladom, čo stálou prevádzkarňou môže byť (t.j. za súčasného naplnenia všeobecných podmienok ods. 1). Pozitívny zoznam „stálych prevádzkarní“ definovaný v ustanovení článku 5 odsek 2 nie je v zmluve uvedený ako výnimka zo všeobecného pravidla. Naopak, zoznam len konkretizuje všeobecné pravidlo v ods. 1 uvedením niektorých príkladov.

Napokon, aj podľa Komentára by medzinárodné zmluvy uzatvorené na základe Modelovej zmluvy OECD mali byť interpretované tak, že tento „pozitívny“ zoznam vyžaduje, aby boli splnené aj ďalšie všeobecné podmienky vzniku stálej prevádzkarne vymedzené v článku 5 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD, ak štát nevyjadril výhradu k Modelovej zmluve OECD, resp. pripomienku ku Komentáru, čo nie je príklad Slovenskej republiky. Takže napr. pobočka nie je považovaná za stálu prevádzkareň, ak daňovník prostredníctvom tohto miesta skutočne úplne alebo čiastočne nevykonáva svoju činnosť.

V súlade s uvedeným, samotná registrácia organizačnej zložky (pobočky), ktorá je v súlade s príslušnými slovenskými právnymi predpismi potrebná pre výkon určitých činností

na území Slovenskej republiky, nie je dostatočná pre splnenie základných podmienok vzniku stálej prevádzkarne.

V závere je možné konštatovať, že pre účely vzniku stálej prevádzkarne je dôležité, aby okrem existencie miesta na výkon činnosti, boli splnené aj ďalšie všeobecné podmienky (t.j. trvalosť tohto miesta a skutočný výkon činností prostredníctvom tohto miesta) vzniku stálej prevádzkarne vymedzené v článku 5 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD.

#### **5.4.2. Rozsah „Pozitívneho“ zoznamu**

Vo všeobecnosti je prijatý konsenzus, že „miesto na výkon činnosti“, ktoré spĺňa podmienky definované v článku 5 odsek 1 Modelovej zmluvy OECD, nemusí byť uvedené v „pozitívnom“ zozname v článku 5 odsek 2 Modelovej zmluvy OECD, keďže tento zoznam je otvorený, uvádza typy stálych prevádzkarní len príkladmo a stálou prevádzkarnou môžu byť iné trvalé miesta alebo zariadenia. Uplatňuje sa tu princíp „*ejusdem generis*“, (t.j. svojho druhu), čiže pokiaľ sú splnené všeobecné podmienky pre vznik stálej prevádzkarne podľa odseku 1, považuje sa táto za stálu prevádzkareň svojho druhu bez toho, aby musela byť zaradená pod niektorý príklad uvedený v odseku 2.

#### **5.4.3. „Miesto vedenia“**

„Miesto vedenia“ je miesto, prostredníctvom ktorého sú v skutočnosti vykonávané kontrolné a riadiace činnosti.

Pojem „miesto vedenia“, ktoré je vymedzené v „pozitívnom“ zozname stálych prevádzkarní, je odlišné od pojmu „miesto skutočného vedenia“, ktorý sa používa na riešenie konfliktu dvojitej rezidencie osoby inej ako fyzickej osoby (spoločnosti). „Miesto vedenia“ nemusí byť miesto, kde sú prijímané hlavné rozhodnutia, na tomto mieste môžu byť vykonávané parciálne riadiace činnosti, takže podnik môže mať viac „miest vedenia“. Vo všeobecnosti podnik môže mať iba jedno „miesto skutočného vedenia“, ale môže mať viac „miest vedenia“.

Na účely posúdenia, či existuje „miesto vedenia“ je potrebné posúdiť, či podnik vykonáva riadiace činnosti prostredníctvom „miesta na výkon činnosti“. Takže, ak je zrejmé, že existuje „miesto vedenia“, je možné predpokladať, že je splnená podstatná podmienka pre vznik stálej prevádzkarne, existuje „miesto na výkon činnosti“ a je možné konštatovať, že „lokalizačný“ test je splnený. V tomto prípade je ešte potrebné posúdiť či takéto „miesto na výkon činnosti“ je považované za trvalé, teda je potrebné posúdiť „časový test“.

#### **5.4.4. „Pobočka“**

Pojem „pobočka“ zahŕňa akékoľvek „miesto na výkon činnosti“ a akúkoľvek lokalizáciu tohto miesta. Rovnako nie je obmedzený typ činností, ktoré môžu byť vykonávané prostredníctvom pobočky, môžu to byť hlavné, resp. pomocné alebo podporné činnosti, resp. žiadne činnosti, ak pobočka je registrovaná iba na účely splnenia zákonných povinností (registrácia organizačnej zložky zahraničného podniku podľa § 21 ods. 4 Obchodného zákonníka na účely získania licencie podľa príslušných právnych predpisov). Je potrebné poznamenať, že samotná registrácia pobočky ne je dostatočná pre splnenie podmienky existencie „miesta na výkon činnosti“, na splnenie „lokalizačného testu“.

Podľa uvedeného „pobočka“ môže byť považovaná za stálu prevádzkareň, iba ak sú splnené všetky podmienky vzniku stálej prevádzkarne.

#### 5.4.5. „Kancelária“

Existencia „kancelárie“ podporuje splnenie testu pre existenciu „miesta na výkon činnosti“. Za normálnych okolností „kancelária“ je umiestnená v priestoroch nejakej nehnuteľnosti, takže je možné predpokladať, že v súvislosti s existenciou kancelárie je splnený aj lokalizačný test. Avšak pre účely vzniku stálej prevádzkarne je potrebné, aby boli splnené všetky podmienky vzniku stálej prevádzkarne, hlavne aby podnikateľská činnosť bola vykonávaná prostredníctvom tohto miesta.

#### 5.4.6. „Baňa, nálezisko ropy alebo plynu“

Obsahom „pozitívneho“ zoznamu príkladov stálych prevádzkarní sú aj miesta ťažby prírodných zdrojov, ktorými sú baňa, nálezisko ropy alebo plynu, alebo iné miesta ťažby prírodných zdrojov. Je zrejmé, že tieto miesta sa vzťahujú ku hlavným činnostiam, konkrétne k ťažbe. Ak činnosti súvisiace s ťažbou sú vykonávané prostredníctvom týchto miest, stála prevádzkareň môže vzniknúť. Ak sa objavia prírodné zdroje a začne ťažba, tento typ miesta na podnikanie môže zakladať stálu prevádzkareň.

## 6. Záver

Princípy vymedzené v bodoch 5.3. až 5.3.3.2. a 5.4 až 5.4.6 tohto pokynu sa primerane uplatnia pri aplikácii § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov pri posudzovaní vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ na území Slovenskej republiky daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorí sú považovaní za rezidentov štátov, s ktorými Slovenská republika nemá uzatvorenú medzinárodnú zmluvu.

Princípy vymedzené v bode 5.3.3.3. tohto pokynu sa pri posudzovaní vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“ vo vzťahu k týmto daňovníkom neuplatnia, pretože ustanovenie § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov neobsahuje „negatívny zoznam činností“ t.j. neobsahuje definíciu pomocných alebo podporných činností. Z uvedeného vyplýva, že týmto daňovníkom môže vzniknúť tzv. „klasická stála prevádzkareň“ na území Slovenskej republiky aj v prípade ak činnosti vykonávané prostredníctvom trvalého miesta na výkon činností sú obmedzené iba na pomocné alebo podporné činnosti.

## 7. Praktické príklady k problematike posudzovania vzniku tzv. „klasickej stálej prevádzkarne“

### **Príklad č. 1:**

*Časť 1. Spoločnosť S, ktorá je považovaná za rezidenta Českej republiky, vlastní sieť odevných obchodov v Českej republike. V roku 2008 otvorila prvú zahraničnú pobočku v Banskej Bystrici v Slovenskej republike. O rok neskôr spoločnosť S otvorila druhú zahraničnú predajňu vo Zvolene v Slovenskej republike. Nakoľko predajňa vo Zvolene je vzdialená od predajne v Banskej Bystrici iba 20 km, obidve predajne sú prevádzkované spoločným lokálnym manažmentom, ktorý je riadený z vedenia podniku. Medzi týmito dvomi predajňami je minimálny kontakt a sú prevádzkované separátne. Po 4 mesiacoch prevádzky predajne vo Zvolene bolo rozhodnuté, že bude z dôvodu neziskovosti zatvorená.*

*Časť 2. Dva mesiace pred Vianocami predajňa v Banskej Bystrici prevádzkovala dočasnú predajňu na mieste vzdialenom od nej o dva bloky ďalej. Táto dočasná predajňa predávala zlacnené klobúky, šály a rukavice, ktoré sú súčasťou skladových zásob hlavnej predajne v Banskej Bystrici. Táto dočasná predajňa bola označená ako predajňa obchodnej siete spoločnosti S a bola riadená z hlavnej predajne v meste Banská Bystrica a využívala dočasný personál. Toto bol prvý rok, kedy fungovala táto „vianočná“ predajňa.*

Vzniká spoločnosti S (českému podniku) stála prevádzkareň na území Slovenskej republiky z titulu zriadenia predajne vo Zvolene a z titulu zriadenia „vianočnej“ predajne v Banskej Bystrici?

Pri posudzovaní, či uvedenému českému podniku vzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň je potrebné vychádzať z ustanovení Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku č. 238/2003 Z. z. (ďalej len „zmluva“), ako aj z ustanovení zákona o dani z príjmov.

Podľa ustanovenia článku 7 zmluvy zisky českého podniku sa môžu zdaňovať len v Českej republike, pokiaľ podnik nevykonáva svoju činnosť v Slovenskej republike prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, ale iba v takom rozsahu v akom ich možno pripočítavať tejto stálej prevádzkarni.

Všeobecnými podmienkami pre vznik stálej prevádzkarne podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 1 zmluvy sú existencia a dispozícia trvalého miesta (zariadenia), ktoré je geograficky a časovo stále a vykonávanie činností prostredníctvom tohto miesta (zariadenia).

Miesto, prostredníctvom ktorého podnik vykonáva činnosť, môže byť považované za trvalé miesto, môže zakladať vznik stálej prevádzkarne od začiatku výkonu činnosti, aj keď v skutočnosti existovalo veľmi krátke časové obdobie, ak ako následok určitých špeciálnych okolností (napr. úmrtie daňového subjektu, resp. investičný neúspech), bolo predčasne zrušené.

Nakoľko predajňa vo Zvolene bola zrušená z dôvodu investičného neúspechu (predajňa generovala stratu), je možné považovať túto predajňu za trvalé miesto na podnikanie prostredníctvom ktorého český podnik vykonáva svoju činnosť. Takže z titulu činnosti vykonávanej prostredníctvom predajne vo Zvolene vzniká tomuto českému podniku na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň.

Na účely posudzovania vzniku stálej prevádzkarne v súvislosti so zriadením dočasnej „vianočnej“ predajne je potrebné posúdiť, či činnosť vykonávaná prostredníctvom tejto „vianočnej“ predajne a činnosť vykonávaná prostredníctvom „hlavnej“ predajne v Banskej Bystrici vytvára jeden obchodný a geografický celok.

Nakoľko táto „vianočná“ predajňa je riadená z „hlavnej“ predajne, predáva vybraný zlacnený tovar zo skladu z „hlavnej“ predajne, je umiestnená v bezprostrednej blízkosti od „hlavnej“ predajne (je vzdialená iba o dva bloky ďalej) a obidve predajne patria do rovnakej obchodnej siete českého podniku, je možné konštatovať že tieto predajne spolu tvoria obchodný aj geografický celok. Takže činnosť tohto českého podniku vykonávaná prostredníctvom „vianočnej“ predajne a „hlavnej“ predajne zakladá vznik jednej stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky.

## **Príklad č. 2:**

*Spoločnosť E má sídlo a miesto skutočného vedenia v Spolkovej republike Nemecko. Predáva výrobné zariadenia na území Slovenskej republiky. Na tieto zariadenia poskytuje záruku 2 roky.*

*Spoločnosť E zriadila na území Slovenskej republiky opravárenskú dielňu. Táto dielňa vykonáva záručné a pozáručné opravy predaných výrobných zariadení na území Slovenskej republiky. Záručné opravy sú vykonávané bezplatne, a pozáručné opravy sú vykonávané za cenu kalkulovanú ako náklady spojené s opravou plus 20%.*

*Zamestnanci opravárenskej dielne nakupujú náhradné diely tiež od slovenských výrobcov, pričom títo slovenskí výrobcovia dodajú tieto náhradné diely vedeniu podniku v Spolkovej republike Nemecko. Vedenie podniku zaťaží opravárenskú dielňu prirážkou vo výške 5% za nákup týchto náhradných dielov.*

*Vzniká spoločnosti E (nemeckému podniku) na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň?*

Pri posudzovaní, či uvedenému nemeckému podniku vzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň je potrebné vychádzať z ustanovení Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku č. 18/1984 Zb. (ďalej len „zmluva“), ako aj z ustanovení zákona o dani z príjmov.

Podľa ustanovenia článku 7 zmluvy zisky nemeckého podniku sa môžu zdaňovať len v Spolkovej republike Nemecko, pokiaľ podnik nevykonáva svoju činnosť v Slovenskej republike prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, ale iba v takom rozsahu v akom ich možno pripočítať tejto stálej prevádzkarni.

Všeobecnými podmienkami pre vznik stálej prevádzkarne podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 1 zmluvy sú existencia a dispozícia trvalého miesta (zariadenia), ktoré je geograficky a časovo stále a vykonávanie činností prostredníctvom tohto miesta (zariadenia).

V uvedenom prípade je možné považovať miesto, na ktorom má nemecký podnik zriadenú opravárenskú dielňu za trvalé miesto. Ďalej je potrebné posudzovať, či nemecký podnik aj vykonáva činnosť prostredníctvom tohto miesta, a či táto činnosť nie je obmedzená na pomocnú alebo podpornú činnosť definovanú v článku 5 ods. 3 zmluvy.

Vo všeobecnosti stála prevádzkareň môže vzniknúť, ak podnik udržiava trvalé miesto na podnikanie za účelom dodávky náhradných dielov zákazníkovi pre zariadenia, ktoré im dodal a na ktorých navyše vykonáva údržbu alebo opravy, pričom je to nad rámec čistej dodávky uvedenej v článku 5 ods. 3 bod a) zmluvy.

Nakoľko táto činnosť tvorí základnú a významnú časť služieb realizovaných vo vzťahu k zákazníkovi nemeckého podniku po predaji zariadení, nemajú tieto činnosti iba pomocný alebo podporný charakter.

Takže predmetná činnosť nemeckého podniku vykonávaná prostredníctvom dielne zriadenej na území Slovenskej republiky zakladá vznik stálej prevádzkarne na území Slovenskej republiky.



### **Príklad č. 3:**

*Spoločnosť T so sídlom v Spojených štátoch amerických vlastní sieť 6 900 maloobchodných predajní, ktoré predávajú elektronické a počítačové produkty. Spoločnosť A&B tiež so sídlom v Spojených štátoch amerických, ktorá je 100 % dcérska spoločnosť spoločnosti T, dodáva tovar do maloobchodných predajní spoločnosti T.*

*Niektoré slovenské výrobné podniky dodávajú upravené elektronické výrobky spoločnosti A&B. Spoločnosť A&B zriadila na území Slovenskej republiky kanceláriu, ktorá kontroluje kvalitu výrobkov pred ich dodaním. Funkciou tejto kancelárie je aj výkon sprostredkovateľskej činnosti medzi rôznymi výrobnými podnikmi v Slovenskej republike a vedením podniku súvisiacej s kontrolou kvality. Celkové režijné náklady sú refundované vedením podniku.*

*Vzniká spoločnosti A&B (americkému podniku) stála prevádzkareň v Slovenskej republike?*

Pri posudzovaní, či uvedenému americkému podniku vzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň je potrebné vychádzať z ustanovení Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Spojenými štátmi americkými o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom v odbore daní z príjmov a z majetku č. 74/1994 Z. z. (ďalej len „zmluva“), ako aj z ustanovení zákona o dani z príjmov.

Podľa ustanovenia článku 7 zmluvy zisky amerického podniku sa môžu zdaňovať len v Spojených štátoch amerických, pokiaľ podnik nevykonáva svoju činnosť v Slovenskej republike prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, ale iba v takom rozsahu, v akom ich možno pripočítať tejto stálej prevádzkarni.

Všeobecnými podmienkami pre vznik stálej prevádzkarne podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 1 zmluvy sú existencia a dispozícia trvalého miesta (zariadenia), ktoré je geograficky a časovo stále a vykonávanie činností prostredníctvom tohto miesta (zariadenia).

V uvedenom prípade je možné považovať miesto na ktorom má americký podnik zriadenú kanceláriu za trvalé miesto. Ďalej je potrebné posudzovať či americký podnik aj vykonáva činnosť prostredníctvom tohto miesta, a či táto činnosť nie je obmedzená na pomocnú alebo podpornú činnosť definovanú v článku 5 ods. 4 zmluvy.

V súvislosti s uvedeným je potrebné posúdiť, či americký podnik vykonáva prostredníctvom tejto kancelárie činnosť (kontrolu kvality výrobkov) pre seba, alebo pre slovenské podniky, ktoré dodávajú upravené výrobky americkému podniku.

Ak činnosť vykonávaná americkým podnikom prostredníctvom tejto kancelárie je obmedzená iba na kontrolu kvality výrobkov pre seba, takáto činnosť má charakter pomocnej alebo podpornej činnosti definovanej v článku 5 ods. 4 zmluvy, takže v tomto prípade americkému podniku nevzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň.

Ak obsahom činnosti vykonávanej americkým podnikom prostredníctvom tejto kancelárie je kontrola kvality výrobkov pre slovenské podniky, ktoré dodávajú upravené výrobky americkému podniku, takáto činnosť má charakter hlavnej činnosti amerického podniku, takže v tomto prípade americkému podniku vzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň.

Zároveň je v tomto prípade potrebné uviesť, že kombinácia pomocných a hlavných činností môže zakladať vznik stálej prevádzkarne.

#### **Príklad č. 4:**

*Spoločnosť V, ktorá je považovaná za rezidenta Veľkej Británie, zriadila na území Slovenskej republiky organizačnú zložku pre účely získania povolenia na výkon podnikateľskej činnosti v oblasti energetiky na slovenskom trhu. Spoločnosť V nemá na území Slovenskej republiky k dispozícii žiadne priestory, nedisponuje personálnymi ani materiálnymi zdrojmi, prostredníctvom ktorých by na území Slovenskej republiky mohla vykonávať svoju podnikateľskú činnosť. Adresa sídla organizačnej zložky zapísaná v obchodnom registri je adresou poštovej schránky tejto organizačnej zložky. Spoločnosť V vykonáva svoje podnikateľské aktivity na slovenskom trhu prostredníctvom svojich vlastných zamestnancov pôsobiacich v priestoroch kmeňového podniku v Londýne. V praxi to znamená, že aj všetky rozhodnutia vo veci obchodovania na slovenskom trhu s elektrickou energiou sú realizované v priestoroch kmeňového podniku v Londýne. Niektorí zamestnanci spoločnosti V pôsobiaci v kmeňovom podniku v Londýne sú príležitostne vysielaní na krátke pracovné cesty na územie Slovenskej republiky za účelom rokovaní s regulačnými orgánmi, právnikmi či zákazníkmi, avšak títo zamestnanci nemajú počas týchto pracovných ciest na území Slovenskej republiky k dispozícii kanceláriu ani iné trvalé miesto. Vedúci organizačnej zložky, ktorý je zamestnancom spoločnosti V vykonáva svoju činnosť v priestoroch kmeňového podniku v Londýne. Všetky manažérske rozhodnutia (ako napr. rozhodnutia o uskutočnení transakcií, podpisovanie zmlúv, zadávanie príkazov) sú uskutočňované taktiež v priestoroch kmeňového podniku v Londýne. Vedúci organizačnej zložky sa zdržiava na území Slovenskej republiky len v nevyhnutých prípadoch a tiež nemá na tomto území k dispozícii žiadne trvalé miesto na výkon činnosti. Všetky podporné činnosti sú vykonávané v priestoroch kmeňového podniku v Londýne. Materiálno-technické vybavenie (napr. informačné technológie) sú tiež umiestnené v priestoroch kmeňového podniku v Londýne.*

Vzniká spoločnosti V (anglickému podniku) na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň?

Vznik stálej prevádzkarne tohto daňovníka na území Slovenskej republiky je potrebné posudzovať nielen podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov, ale tiež podľa článku 5 Zmluvy medzi vládou Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky a vládou Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmov a ziskov z majetku uverejnenej v Zbierke zákonov pod č. 89/1992 (ďalej len „zmluva“).

Všeobecnými podmienkami pre vznik stálej prevádzkarne podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 1 zmluvy sú existencia a dispozícia trvalého miesta (zariadenia), ktoré je geograficky a časovo stále a vykonávanie činností prostredníctvom tohto miesta (zariadenia).

Zákon č. 656/2004 Z. z. o energetike a o zmene niektorých zákonov v znení neskorších predpisov podmieňuje vykonávanie podnikateľskej činnosti v oblasti energetiky udelením povolenia (licencie).

Za účelom splnenia zákonných podmienok pre získanie povolenia na obchodovanie s elektrickou energiou na území Slovenskej republiky zriadil anglický podnik na tomto území organizačnú zložku, ktorá bola zapísaná do obchodného registra.

Podľa poskytnutých informácií anglický podnik nemá na území Slovenskej republiky k dispozícii žiadne priestory. Adresa zapísaná v obchodnom registri ako sídlo organizačnej zložky je adresou poštovej schránky organizačnej zložky. Anglický podnik nedisponuje na

území Slovenskej republiky žiadnymi personálnymi ani materiálno-technickými prostriedkami, prostredníctvom ktorých by na tomto území mohol vykonávať činnosti, na ktoré mu bolo udelené povolenie. Všetky relevantné činnosti daňovníka sú vykonávané priamo z jeho sídla v zahraničí.

Je neobvyklé, ak si anglický podnik na území Slovenskej republiky len formálne zriadi organizačnú zložku (získa oprávnenie podnikat' na tomto území), avšak žiadnu činnosť na území Slovenskej republiky prostredníctvom tejto organizačnej zložky v skutočnosti nevykonáva.

Každá zahraničná osoba, ktorá sa rozhodne etablovať na území Slovenskej republiky a na tomto území vykonávať svoju podnikateľskú činnosť, však má určité práva a povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo zákonov platných na území Slovenskej republiky.

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky nie je kompetentné posúdiť zákonnosť takéhoto postupu podľa iných ako daňových právnych predpisov platných na území Slovenskej republiky, najmä to, či je možné po získaní predmetného povolenia obchodovať s elektrickou energiou v skutočnosti mimo územia Slovenskej republiky, resp. či je možné nakupovať elektrickú energiu na území Slovenskej republiky a predávať ju ostatným účastníkom trhu v skutočnosti mimo organizačnej zložky zaregistrovanej na území Slovenskej republiky.

Avšak na daňové účely ak sa formálny právny stav posudzovaných skutočností odlišuje od ich skutkového stavu, podľa ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Ak v skutočnosti anglický podnik na území Slovenskej republiky nemá stálu prevádzkareň prostredníctvom ktorej vykonáva na tomto území povolenú (licencovanú) podnikateľskú činnosť, príjmy z tejto činnosti nie sú na území Slovenskej republiky zdaniteľné.

### **Príklad č. 5:**

*Predmetom činnosti spoločnosti C, ktorá je považovaná za rezidenta Českej republiky (miesto skutočného vedenia má na území Českej republiky), je nákup a predaj surovín pre zlievarenský priemysel. Spoločnosť C využíva na území Slovenskej republiky sklad, ktorý tejto spoločnosti poskytuje ako subdodávateľskú službu slovenská logistická spoločnosť. Spoločnosť C využíva tento sklad k prechodnému uskladneniu surovín, ktoré nakupuje v Ruskej federácii za účelom dodania na územie Českej republiky. Tovar je po prechodnom uskladnení v tomto sklade ďalej prepravený ako intrakomunitárna dodávka na územie Českej republiky českým zákazníkom.*

Vzniká spoločnosti V (českému podniku) na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň?

Nakoľko Slovenská republika je v daňových vzťahoch k Českej republike viazaná Zmluvou medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku č. 238/2003 Z. z. (ďalej len "zmluva"), je pri riešení predmetnej problematiky potrebné vychádzať z príslušných ustanovení tejto zmluvy.

Zisky českého podniku sa môžu zdaňovať na území Slovenskej republiky len v prípade, pokiaľ tento podnik vykonáva svoju činnosť na území Slovenskej republiky prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tu umiestnená (článok 7 ods. 1 zmluvy).

Podľa článku 5 ods. 1 zmluvy výraz „stála prevádzkareň“ na účely tejto zmluvy označuje trvalé zariadenie na podnikanie, prostredníctvom ktorého podnik vykonáva celkom alebo čiastočne svoju činnosť.

Bez ohľadu na uvedené však podľa článku 5 ods. 4 zmluvy výraz stála prevádzkareň nezahŕňa trvalé zariadenie na podnikanie, ktoré slúži výlučne na účely vykonávania akejkoľvek činnosti, ktorá má pre podnik prípravný alebo pomocný charakter. Rozhodujúcim kritériom pri určení, či v predmetnom prípade ide o vykonávanie činnosti pomocného alebo prípravného charakteru je skutočnosť, či samotná činnosť prevádzkovania skladu na území Slovenskej republiky tvorí alebo netvorí základnú a významnú časť činnosti celého podniku.

Podľa článku 5 ods. 4 písm. a) zmluvy výraz „stála prevádzkareň“ nezahŕňa zariadenie, ktoré sa využíva iba na účel uskladnenia, vystavenia alebo dodania tovaru patriaceho podniku (napr. dodanie tovaru zo skladu prevádzkovaného českým podnikom na území Slovenskej republiky zákazníkom na území Slovenskej republiky a na území iných členských štátov Európskej únie).

Podľa uvedeného ak český podnik vykonáva hlavnú obchodnú činnosť na území Českej republiky a na území Slovenskej republiky iba prevádzkuje sklad na účely nákupu tovaru pre tento podnik a na účely dodania tovaru patriaceho tomuto podniku rôznym zákazníkom, je možné konštatovať, že tomuto českému podniku nevzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň.

#### **Príklad č. 6:**

*Spoločnosť T, ktorá je považovaná za rezidenta Talianska, má zaregistrovanú organizačnú zložku na území Slovenskej republiky. Táto spoločnosť T kúpila veľký priemyselný areál (budovy a pozemky) a začala rekonštruovať tento areál. Organizačná zložka nemá zamestnancov. Rekonštrukčné práce realizuje prostredníctvom subdodávateľov. Fakturácia prebieha medzi kmeňovým podnikom a subdodávateľmi. Organizačná zložka nemá zriadený účet v žiadnej slovenskej banke, úhrady za rekonštrukciu sú realizované z talianskej banky, z účtu kmeňového podniku. Organizačná zložka má k dispozícii pokladňu, z ktorej uhrádza bežné výdavky (drobný nákup materiálu). Zrekonštruované priestory začala spoločnosť T prenajímať.*

Vzniká spoločnosti T (talianskemu podniku) stála prevádzkareň na území Slovenskej republiky?

Pri posudzovaní, či uvedenému talianskemu podniku vzniká na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň je potrebné vychádzať z ustanovení Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Talianskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a o zabránení daňovému úniku č. 17/1985 Zb. (ďalej len „zmluva“), ako aj z ustanovení zákona o dani z príjmov.

Podľa ustanovenia článku 7 zmluvy zisky talianskeho podniku sa môžu zdaňovať len v Taliansku, pokiaľ podnik nevykonáva svoju činnosť v Slovenskej republike prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, ale iba v takom rozsahu v akom ich možno pripočítať tejto stálej prevádzkarni.

Všeobecnými podmienkami pre vznik stálej prevádzkarne podľa ustanovenia § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 1 zmluvy sú existencia a dispozícia trvalého miesta

(zariadenia), ktoré je geograficky a časovo stále a vykonávanie činností prostredníctvom tohto miesta (zariadenia).

Sídlo organizačnej zložky registrované na adrese nehnuteľnosti umiestnenej na území Slovenskej republiky, ktorej vlastníkom je taliansky podnik, preukazuje existenciu a dispozíciu trvalého miesta na podnikanie, ktoré je geograficky a časovo stále.

Avšak za účelom vzniku stálej prevádzkarne tohto talianskeho podniku na území Slovenskej republiky je potrebné posúdiť, či tento taliansky podnik aj vykonáva činnosť prostredníctvom tohto miesta, a či táto činnosť nie je považovaná za pomocnú a podpornú činnosť definovanú v článku 5 ods. 3 zmluvy.

Podľa poskytnutých informácií taliansky podnik vykonáva na území Slovenskej republiky činnosti súvisiace s rekonštrukciou predmetnej nehnuteľnosti, a prenajíma predmetnú nehnuteľnosť.

Samotné činnosti súvisiace s rekonštrukciou vlastného nehnuteľného majetku nemôžu zakladať vznik stálej prevádzkarne, takéto činnosti nie sú považované za aktívnu podnikateľskú činnosť, ktorá generuje talianskemu podniku príjmy.

Naopak činnosti súvisiace s prenájomom predmetného nehnuteľného majetku môžu naplniť podmienky vzniku stálej prevádzkarne, avšak iba ak taliansky podnik vykonáva aj ďalšie služby súvisiace s prenájomom, ak nevykonáva iba „čistý“ prenájom tohto nehnuteľného majetku.

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