

Metodický pokyn k zabezpečeniu jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní zdaniteľnosti a spôsobu zdanenia príjmov z poskytovania služieb a vzniku tzv. službovej stálej prevádzkarne daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou na území Slovenskej republiky

Úvod

- (1) Cieľom tohto metodického pokynu je zabezpečenie jednotného postupu správcu dane pri posudzovaní prípadov zdaňovania príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 2 písm. e) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „nerezident“) plynúcich z poskytovania služieb na území Slovenskej republiky, resp. v osobitných prípadoch aj v zahraničí, a vzniku tzv. službovej stálej prevádzkarne nerezidenta umiestnenej na tomto území.

S ohľadom na osobitný (v mnohých prípadoch nehmotný) charakter služieb, je potrebné eliminovať riziko nezdaňovania príjmov z takýchto činností, a to najmä vymedzením podmienok, za ktorých sa tieto príjmy môžu zdaňovať na území Slovenskej republiky.

1. diel Právny základ zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov nerezidenta z poskytovania služieb

1.1 oddiel Pojem služba

- (2) Napriek skutočnosti, že zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) pojem služba na účely jeho uplatňovania žiadnym spôsobom nedefinuje, je možné tento pojem interpretovať napríklad nasledovne:

Službou sa všeobecne označuje celá škála činností nevýrobného charakteru vykonávaných za účelom dosahovania zisku. Služba predstavuje nehmotný ekonomický statok, ktorý sa spotrebúva v momente, keď je vytvorený. Služby sú výsledkom určitej ekonomickej činnosti (práce), ktorých cieľom je uspokojovanie potrieb. Môže ísť pritom o služby materiálnej alebo nemateriálnej povahy. K službám materiálnej povahy možno zaradiť napríklad opravárske a údržbárske práce, služby nákladnej dopravy, obchodu, časti spracovateľského priemyslu a pod. Za služby nemateriálnej povahy sa považuje napríklad obchodné, technické alebo iné poradenstvo, riadiace a sprostredkovateľské činnosti, služby spracovania dát, marketingové služby (zdroj: Wikipédia).

Službou sa rozumie aj servis, technická asistencia zo strany predávajúceho v rámci záručných podmienok za tovar, vytvorenie zoznamu potenciálnych zákazníkov, ak takýto zoznam je vytvorený špecificky pre platiteľa príjmu a obsahuje výlučne všeobecne dostupné informácie, technická pomoc, vypracovanie posudkov alebo expertíz technikom, advokátom alebo účtovníkom, odborné konzultácie, asistencie pri zavádzaní nových výrobkov, zaškoľovanie, poradenské služby poskytované elektronicky, elektronická komunikácia so špecialistami, prístupnenie databázy na hľadanie chýb, ktorá poskytuje užívateľom softvér s údajmi, ktoré nie sú dôverné, za účelom zodpovedania často sa vyskytujúcich otázok alebo spoločných problémov prostredníctvom počítačových sietí (zdroj: Komentár k článku 12 Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a majetku OECD).

Poznámka: Upozorňujeme, že uvedené definovanie pojmu služba je len príkladné, a v žiadnom prípade nie je konečné, t. j. môže zahŕňať aj iné typy služieb, ako sú služby uvedené vyššie.

- (3) V praxi často dochádza k problémom pri kvalifikovaní a rozlišovaní príjmov za poskytnutie služieb a príjmov za poskytnutie know-how. Správna kvalifikácia uvedených príjmov má vplyv na ich zdanenie na území Slovenskej republiky, nakoľko zdaniteľnosť príjmov za poskytnutie služieb sa vo vzťahu k medzinárodným zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia posudzuje inak, ako zdaniteľnosť príjmov za poskytnutie know-

how (pozn. Pri príjmoch za služby sa vo všeobecnosti aplikuje článok 7 zmlúv a pri príjmoch za poskytnutie know-how sa aplikuje článok 12 zmlúv.).

Komentár k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a majetku OECD, ktorý sa používa ako doplnkový výkladový prostriedok pri interpretácii medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, popisuje základné rozdiely pri poskytovaní služieb a pri poskytovaní know-how.

Pri poskytovaní služieb sa dodávateľ služby zaväzuje poskytnúť služby (vykonať činnosť), ktoré môžu vyžadovať, aby ich dodávateľ využil špeciálne vedomosti, schopnosti alebo expertízy, pričom pri poskytovaní služby nedochádza k prevodu týchto špeciálnych vedomostí, schopností alebo expertíz na druhú zmluvnú stranu. Pri poskytovaní služieb dodávateľ služby využíva svoje bežné schopnosti z vlastného povolania k výkonu určitej práce pre druhú zmluvnú stranu.

Pri poskytovaní know-how dodávateľ tohto know-how poskytuje už existujúce informácie (majetok), ktorými sú nerozšírené informácie priemyselného, obchodného alebo vedeckého charakteru, ktoré pramenia z predchádzajúcich skúseností a ktoré sú aplikovateľné v praxi v rámci činnosti podniku a z použitia ktorých podnik môže získať ekonomický prospech. Ide o utajené, podstatné a rozpoznateľné informácie, ktoré sú dôležité pre výrobný proces a výrobok a ktoré zlepšujú pozíciu nadobúdateľa a jeho konkurencieschopnosť. Pri poskytovaní know-how sa dodávateľ zaväzuje poskytnúť druhej zmluvnej strane svoje zvláštne znalosti a poznatky, ktoré sú dosiaľ verejnosti neznáme a to spôsobom, že ich táto druhá zmluvná strana môže sama užívať. Má sa za to, že poskytovateľ know-how nezodpovedá za úspešnosť použitia poskytnutých informácií (riziko znáša používateľ).

1.2 oddiel Právny rámec zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov

- (4) Podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov zdaniteľným príjmom je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.
V prípade štátov, s ktorými Slovenská republika má uzatvorenú medzinárodnú zmluvu, sa tak zdaniteľnosť príjmov posudzuje nielen podľa zákona o dani z príjmov, ale aj podľa príslušnej medzinárodnej zmluvy, ktorou je napríklad zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej len „ZZDZ“).
- (5) Podľa § 2 písm. g) zákona o dani z príjmov predmetom dane nerezidenta je príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky (§ 16).
- (6) Podľa § 16 ods. 1 zákona o dani z príjmov príjmom zo zdrojov na území Slovenskej republiky nerezidenta pri poskytovaní služieb je príjem podľa:
 - písmena a) - zo služieb (činností) vykonávaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkare,
 - písmena c) - zo služieb vrátane obchodného, technického alebo iného poradenstva, z riadiacej a sprostredkovateľskej činnosti, zo stavebných a montážnych činností a projektov a podobných činností poskytovaných na území Slovenskej republiky, aj keď nie sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkare,
 - písmena e) bod 10 - za poskytnutie služieb obchodného, technického alebo iného poradenstva, za spracovanie dát, za marketingové služby, z riadiacej činnosti a sprostredkovateľskej činnosti vo výške, v akej je táto odplata súčasne uznaná za daňový výdavok podľa § 19, ak plynie od daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou a od stálych prevádzkarní nerezidentov.
- (7) Podľa ZZDZ, ktorými je Slovenská republika v daňových vzťahoch viazaná, zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov nerezidenta z poskytovania služieb sa vo všeobecnosti posudzuje podľa článku 7 (Zisky podnikov), alebo v niektorých ZZDZ sa zdaniteľnosť príjmov z poskytovania niektorých služieb posudzuje tiež osobitným spôsobom podľa článku 12 (Licenčné poplatky a poplatky za služby) alebo článku 14 (Nezávislé povolania).

1.3 oddiel Postup pri posudzovaní zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov

- (8) Zdrojovosť a zdaniteľnosť príjmov zo služieb poskytovaných na území Slovenskej republiky, resp. v zahraničí, plynúcich nerezidentovi, ktorý je na daňové účely považovaný za rezidenta štátu, s ktorým Slovenská republika:
- a) nemá uzatvorenú ZZDZ, sa posudzuje len podľa § 16 ods. 1 písm. a), písm. c), alebo písm. e) bodu 10 zákona o dani z príjmov (pozn. Bližšie pozri 2. diel tohto metodického pokynu.),
 - b) má uzatvorenú ZZDZ, sa posudzuje nielen podľa ustanovení zákona o dani z príjmov uvedených v písmene a) tohto bodu, ale aj podľa príslušného článku konkrétnej ZZDZ (pozn. Bližšie pozri 3. diel tohto metodického pokynu.).
- (9) Pre zdaniteľnosť príjmov z poskytovania služieb nerezidenta uvedeného v bode (8) písmene b) tohto metodického pokynu nie je postačujúce, že tento príjem je zdaniteľný iba podľa zákona o dani z príjmov, musí byť súčasne zdaniteľný aj podľa príslušnej ZZDZ.

Upozornenie: Podmienky zdaniteľnosti príjmov na účely zákona o dani z príjmov a na účely ZZDZ nemusia byť rovnaké, preto je nevyhnutné zdaniteľnosť príjmov testovať osobitne podľa zákona o dani z príjmov a osobitne podľa príslušnej ZZDZ.

Napríklad, príjem rezidenta Líbye z poskytovania služieb na území Slovenskej republiky v trvaní štyroch mesiacov je považovaný za príjem zo zdrojov na tomto území a zdaniteľný podľa § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov a zároveň za zdaniteľný podľa článku 7 ZZDZ s Líbyou. Výsledkom testovania zdaniteľnosti príjmu v predmetnom prípade je tzv. prienik zdaniteľnosti podľa zákona o dani z príjmov a príslušnej ZZDZ s Líbyou a zdaniteľnosť predmetného príjmu podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov.

2. diel Posudzovanie zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov nerezidenta z poskytovania služieb podľa zákona o dani z príjmov

2.1 oddiel Podmienky zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov

- (10) Príjmom nerezidenta zo zdrojov na území Slovenskej republiky je:
- a) príjem podľa § 16 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov, ktorého podmienkou zdrojovosti a zdaniteľnosti je poskytovanie služieb na území Slovenskej republiky prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej na tomto území (pozn. Podmienky pre vznik stálej prevádzkarne na účely § 16 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov sú ustanovené v § 16 ods. 2.),
 - b) príjem podľa § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov, ktorého podmienkou zdrojovosti a zdaniteľnosti je samotné poskytovanie (akýchkoľvek typov) služieb na území Slovenskej republiky, aj keď tieto služby nie sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne,
 - c) príjem podľa § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov, ktorého podmienkou zdrojovosti a zdaniteľnosti nie je poskytovanie (vymedzených typov) služieb na území Slovenskej republiky, ale jeho vyplatenie osobou platiteľa dane, ktorou je daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo nerezident so stálou prevádzkarňou umiestnenou na území Slovenskej republiky, za predpokladu, že si platiteľ dane príslušnú odplatu skutočne uplatní v daňových výdavkoch (nákladoch).

2.2 oddiel Koncept tzv. službovej stálej prevádzkarne

- (11) Poskytovanie služieb sa vo všeobecnosti vyznačuje vysokou mobilitou a často sa neuskutočňuje len prostredníctvom jedného „trvalého miesta“, ale prostredníctvom viacerých miest v rámci celého územia

Slovenskej republiky. V snahe obmedziť obchádzanie základného konceptu tzv. klasickej stálej prevádzkarne, ktorá je založená na základe vzniku a existencie trvalého miesta alebo zariadenia na výkon činností, sa práve v takýchto prípadoch uplatňuje jeden z alternatívnych konceptov stálej prevádzkarne, a to tzv. službová stála prevádzkareň. Môže ísť o prípady poskytovania príležitostných alebo jednorazových služieb, napr. poskytovanie obchodného poradenstva rôznym klientom na rôznych miestach na území Slovenskej republiky počas dlhej doby, ktoré nezaloží tzv. klasickú stálu prevádzkareň.

- (12) V zákone o dani z príjmov sa alternatívny koncept tzv. službovej stálej prevádzkarne ustanovil s účinnosťou od 01.01.2014 a jeho aktuálne znenie je nasledovné: „Podľa § 16 ods. 2 šiestej vety zákona o dani z príjmov za činnosť vykonávanú prostredníctvom stálej prevádzkarne sa považuje aj činnosť vykonávaná na území Slovenskej republiky pri poskytovaní služieb daňovníkom alebo osobami pre neho pracujúcimi, ak doba výkonu tejto činnosti presiahne 183 dní, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.“ (ďalej len „službová stála prevádzkareň“).

Upozornenie: Ustanovenie § 16 ods. 2 šiestej vety zákona o dani z príjmov upravujúce vznik službovej stálej prevádzkarne nepokrýva vykonávanie stavebných a montážnych činností a projektov na území Slovenskej republiky. Avšak aj v prípade, ak stavebné a montážne činnosti a projekty realizované na území Slovenskej republiky nezaložia tzv. stavebnú, resp. klasickú stálu prevádzkareň a negenerujú príjmy podľa § 16 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov, spadajú do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov a sú na tomto území zdaniteľné.

Podmienky vzniku službovej stálej prevádzkarne

- (13) Pri posudzovaní vzniku stálej prevádzkarne z titulu poskytovania služieb sa vo všeobecnosti prioritne zisťuje vznik tzv. klasickej stálej prevádzkarne podľa všeobecných podmienok vymedzených v § 16 ods. 2 prvej vete zákona o dani z príjmov. Ak nie sú splnené podmienky vzniku tzv. klasickej stálej prevádzkarne, zisťuje sa alternatívne tiež možnosť vzniku službovej stálej prevádzkarne podľa podmienok ustanovených v § 16 ods. 2 šiestej vete zákona o dani z príjmov.
- (14) Službová stála prevádzkareň nerezidenta na tomto území vzniká, ak nerezident poskytuje služby kdekoľvek na území Slovenskej republiky viac ako 183 dní, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov. Službová stála prevádzkareň nerezidenta vzniká najmä v prípadoch, ak nerezident nedisponuje vlastným „miestom na výkon činností“, ale služby poskytuje na území Slovenskej republiky v priestoroch a zariadeniach odberateľa alebo viacerých odberateľov. Službová stála prevádzkareň nerezidenta na tomto území nevzniká, ak nerezident poskytuje služby mimo územia Slovenskej republiky.
- (15) Rozhodujúcou podmienkou vzniku službovej stálej prevádzkarne pri poskytovaní služieb na území Slovenskej republiky sú dni skutočného fyzického výkonu činnosti (poskytovania služieb) na tomto území. Doba zakladajúca vznik a existenciu službovej stálej prevádzkarne umiestnenej na území Slovenskej republiky začína plynúť momentom začatia poskytovania služieb nerezidentom na tomto území. Do časového testu službovej stálej prevádzkarne podľa § 16 ods. 2 šiestej vety zákona o dani z príjmov sa započítavajú nielen dni fyzického výkonu činnosti nerezidenta na území Slovenskej republiky pri poskytovaní služieb v rámci jedného alebo súvisiaceho projektu, ale aj v rámci viacerých nesúvisiacich projektov.
- (16) V prípade splnenia časového testu v rámci vymedzeného posudzovaného obdobia službová stála prevádzkareň nevznikne až momentom (dňom) uplynutia tohto časového testu, ale vznikne retrospektívne, t.j. už momentom začatia fyzického výkonu činnosti nerezidenta pri poskytovaní služieb na území Slovenskej republiky.
- (17) Pri posudzovaní splnenia podmienky časového testu sa vychádza najmä z uzatvorených právnych vzťahov (napr. obchodných zmlúv). Ak je tento právny vzťah uzatvorený na obdobie kratšie ako 183 dní, ale skutočná doba poskytovania služieb na území Slovenskej republiky presiahne toto časové obdobie, službová stála prevádzkareň nerezidenta na tomto území vznikne, a to momentom uvedeným v bode (16)

tohto metodického pokynu. Ak je naopak tento právny vzťah uzatvorený na obdobie dlhšie ako 183 dní, ale k naplneniu tohto časového obdobia z určitých dôvodov nedôjde, službová stála prevádzkarňa nerezidenta na tomto území nevznikne.

- (18) Prípacom poskytovania služieb, ktorý spadá do rámca poskytovania služieb prostredníctvom službovej stálej prevádzkarne, môže byť nielen situácia, ak nerezident poskytuje služby *osobne*, ale aj situácia, ak nerezident poskytuje služby *prostredníctvom osôb pre neho pracujúcich*. Takýmito osobami sú napr. vlastní alebo prenajatí zamestnanci nerezidenta, či subdodávatelia alebo iné osoby, ktoré sú pri výkone činnosti pre nerezidenta vo vzťahu k tomuto nerezidentovi určitým spôsobom závislé, t.j. poskytujú služby v mene nerezidenta, pod jeho dohľadom, detailnejšími inštrukciami, riadením alebo kontrolou, pričom zodpovednosť a riziká súvisiace s výkonom tejto činnosti znáša samotný nerezident.
- (19) Počítanie „doby poskytovania služieb“ sa vzťahuje k osobe nerezidenta, nie k jednotlivým osobám vykonávajúcim činnosti pri poskytovaní služieb na území Slovenskej republiky pre tohto nerezidenta. Ak napríklad v jeden deň pracujú na území Slovenskej republiky súčasne traja zamestnanci nerezidenta, do časového testu sa započítava len jeden deň výkonu činnosti nerezidenta na tomto území. Ak napríklad zamestnanci pracujú v ten istý deň na rôznych miestach na území Slovenskej republiky, do časového testu sa započítava len jeden deň výkonu práce.

3. diel Posudzovanie zdaniteľnosti príjmov nerezidenta z poskytovania služieb podľa ZZDZ

3.1 oddiel Podmienky zdaniteľnosti príjmov

- (20) Zdaniteľnosť príjmov nerezidenta z poskytovania služieb sa v ZZDZ vo všeobecnosti posudzuje podľa článku 7 (Zisky podnikov), podľa ktorého rozhodujúcou podmienkou pre zdanenie príjmov nerezidenta pri poskytovaní služieb na území Slovenskej republiky je ich *poskytovanie prostredníctvom stálej prevádzkarne* umiestnenej na tomto území (pozn. Podmienky pre vznik stálej prevádzkarne na účely článku 7 ZZDZ sú ustanovené v článku 5 ZZDZ.).
- (21) V niektorých ZZDZ, napr. v ZZDZ s Bulharskom, Indiou alebo Malajziou, je zdaniteľnosť príjmov z poskytovania niektorých služieb upravená tiež osobitným spôsobom v článku 12 („Licenčné poplatky a poplatky za technické služby“), resp. v niektorých ZZDZ, napr. s Taiwanom, Turkmenistanom alebo Ruskou federáciou tiež v článku 14 („Nezávislé povolania“), pričom podmienky zdaniteľnosti príjmov z poskytovania služieb podľa týchto článkov sú iné ako podmienky uvedené v článku 7 ZZDZ.

Upozornenie: Pri posudzovaní zdaniteľnosti príjmu z poskytovania služieb podľa ZZDZ je nevyhnutné posudzovať tento príjem podľa znenia konkrétnej ZZDZ, keďže znenie jednotlivých článkov a podmienky zdaniteľnosti sa môžu v každej ZZDZ určitým spôsobom odlišovať.

3.2 oddiel Koncept službovej stálej prevádzkarne

- (22) Slovenská republika vo svojich ZZDZ vo všeobecnosti uplatňuje koncept službovej stálej prevádzkarne, ktorý vychádza z Modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia medzi rozvinutými a rozvojovými štátmi (ďalej len „Modelová daňová zmluva OSN“). Definícia službovej stálej prevádzkarne podľa článku 5 ods. 3 písm. b) Modelovej daňovej zmluvy OSN znie nasledovne: „*Poskytovanie služieb vrátane poradenských služieb podnikom jedného zmluvného štátu, prostredníctvom zamestnancov alebo iných pracovníkov najatých podnikom na takýto účel, ale iba ak činnosti takéhoto charakteru trvajú (pre rovnaký alebo súvisiaci projekt) na území druhého zmluvného štátu počas jedného obdobia alebo viacerých období, ktoré presiahnu v úhrne viac ako 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období, ktoré sa začína alebo končí v príslušnom zdaňovacom období.*“
- (23) Koncept službovej stálej prevádzkarne nie je ustanovený vo všetkých ZZDZ. Nachádza sa najmä v novších ZZDZ, pričom posudzovanie poskytovania služieb v niektorých z týchto ZZDZ nie je obmedzené len

na jeden a ten istý alebo súvisiaci projekt, ale naopak (v porovnaní s Modelovou daňovou zmluvou OSN) je rozšírené na posudzovanie v rámci viacerých, na sebe nezávislých projektov. Takéto znenie článku 5 ods. 3 písm. b) ZZDZ obsahuje napr. ZZDZ s Českou republikou, Čínskou ľudovou republikou, Estónskou republikou, Fínskou republikou, Litovskou republikou. V niektorých starších ZZDZ, napr. s Brazíliou, Bulharskom, Nemeckom, Rakúskom, Veľkou Britániou, Talianskom, koncept službovej stálej prevádzkarne absentuje a vznik stálej prevádzkarne pri poskytovaní služieb sa posudzuje podľa ostatných konceptov stálej prevádzkarne (napr. klasická, agentská).

Upozornenie: Článok 5 ods. 3 Modelovej daňovej zmluvy OSN ustanovuje špecifické situácie vzniku a existencie stálej prevádzkarne pri vykonávaní rôznych druhov činností charakteru služieb. V článku 5 ods. 3 tejto ZZDZ sú ustanovené dva rovnocenné alternatívne koncepty stálej prevádzkarne:

- v písmene a) tzv. stavebná stála prevádzkareň, ktorá vzniká pri vykonávaní stavebných, montážnych a inštalačných činností a projektov,
- v písmene b) službová stála prevádzkareň, ktorá vzniká pri poskytovaní ostatných služieb.

Ak napríklad rezident Českej republiky realizuje na území Slovenskej republiky viaceré samostatné a nesúvisiace stavebné alebo montážne projekty, ktoré nezaložia vznik tzv. stavebnej stálej prevádzkarne podľa článku 5 ods. 3 písm. a) ZZDZ s Českou republikou, vznik službovej stálej prevádzkarne podľa článku 5 ods. 3 písm. b) tejto ZZDZ sa v takomto prípade neskúma.

Pri opakovanom alebo dlhodobejšom vykonávaní stavebných alebo montážnych činností na konkrétnom mieste na území Slovenskej republiky však tieto činnosti môžu byť posudzované v celkovej súvislosti, a môžu viesť k vzniku stálej prevádzkarni nerezidenta na tomto území.

- (24) Pre posudzovanie podmienok vzniku službovej stálej prevádzkarne podľa ZZDZ sa primerane použijú postupy pre posudzovanie podmienok vzniku službovej stálej prevádzkarne podľa zákona o dani z príjmov uvedené v bodoch (13) až (19) tohto metodického pokynu.

4. diel Spôsob zdaňovania príjmov nerezidenta z poskytovania služieb

- (25) V súlade s ustanovením § 43 ods. 2 zákona o dani z príjmov daň z príjmov nerezidenta z poskytovania služieb plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky, okrem príjmov plynúcich stálej prevádzkarni tohto nerezidenta, ktorý je registrovaný podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov, sa vyberá zrážkou. Z uvedeného vyplýva, že pre určenie správneho spôsobu zdanenia príjmov z poskytovania služieb je nevyhnutné rozlišovať, či predmetné príjmy plynú nerezidentovi z vykonávania služieb:

- a) prostredníctvom stálej prevádzkarne, pričom tento nerezident je registrovaný podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov, alebo
- b) v ostatných prípadoch, t.j. v prípadoch, ak služby nie sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne, resp. služby sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne, avšak nerezident nie je registrovaný podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov.

- (26) Ak príjmy z poskytovania služieb plynú nerezidentovi, ktorý poskytuje služby prostredníctvom stálej prevádzkarne, a ktorý je registrovaný podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov, tieto príjmy sú zdaňované nerezidentom osobne, a to prostredníctvom podania daňového priznania. Tieto príjmy sú predmetom zabezpečenia dane platiteľom dane podľa § 44 ods. 2 a nasl. zákona o dani z príjmov, za podmienok uvedených v tomto ustanovení.

- (27) Ak príjmy z poskytovania služieb plynú nerezidentovi a služby nie sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne, resp. služby sú vykonávané prostredníctvom stálej prevádzkarne, avšak nerezident nie je registrovaný podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov, daň z týchto príjmov sa vyberá zrážkou prostredníctvom platiteľa dane podľa § 43 ods. 2 a nasl. zákona o dani z príjmov.

- (28) Povinnosť platiteľa dane zrážať a odvádzať daň z „vyplácaných“ príjmov z poskytovania služieb podľa § 43 ods. 2 zákona o dani z príjmov zaniká momentom registrácie nerezidenta podľa § 49a ods. 5. Príjmy nerezidenta registrovaného podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov sú predmetom zabezpečenia dane platiteľom dane podľa § 44 ods. 2 a nasl. zákona o dani z príjmov, za podmienok uvedených v tomto ustanovení.

5. diel Registračná a oznamovacia povinnosť

- (29) Podľa § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov ak fyzickej osobe alebo právnickej osobe, ktorá nie je registrovaná podľa odsekov 1 až 3, vznikla na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň, je povinná požiadať správcu dane o registráciu do konca kalendárneho mesiaca po uplynutí mesiaca, v ktorom vznikla stála prevádzkareň. Ak táto fyzická osoba alebo právnická osoba už je registrovaná podľa odsekov 1 až 3, je povinná správcovi dane oznámiť vznik stálej prevádzkarne v lehote do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po uplynutí mesiaca, v ktorom tejto fyzickej osobe alebo právnickej osobe vznikla stála prevádzkareň. Oznámenie o vzniku stálej prevádzkarne sa podáva na tlačive, ktorého vzor určí finančné riaditeľstvo, a uverejní ho na svojom webovom sídle.
- (30) Ak si nerezident nesplní registračnú povinnosť podľa § 49a zákona o dani z príjmov, správca dane ho vyzve na splnenie tejto povinnosti podľa ustanovenia § 67 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Vo výzve správca dane určí nerezidentovi lehotu na splnenie jeho registračnej povinnosti a predloženie žiadosti o registráciu na predpísanom tlačive. Ak nerezident výzve nevyhovie a v určenej lehote nepredloží žiadosť o registráciu, správca dane zaregistruje nerezidenta z úradnej moci.
- (31) Podľa § 49a ods. 8 zákona o dani z príjmov daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou a daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý má na území Slovenskej republiky stálu prevádzkareň, je povinný oznámiť miestne príslušnému správcovi dane uzatvorenie zmluvy s daňovníkom so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí, na základe ktorej môže daňovníkovi so sídlom alebo s bydliskom v zahraničí vzniknúť na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň alebo daňová povinnosť zamestnancov alebo osôb pre neho pracujúcich na území Slovenskej republiky, a to do pätnástich dní po uzatvorení takej zmluvy.

6. diel Záverečné ustanovenia

- (32) Tento metodický pokyn nadobúda platnosť dňom podpisu.

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
júl 2019*