

## Príklady k posudzovaniu zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov z poskytovania služieb a vzniku službovej stálej prevádzkarne podľa zákona o dani z príjmov a ZZDZ

### Príklady k posudzovaniu zdrojovosti a zdaniteľnosti príjmov z poskytovania služieb

#### **Príklad č. 1:**

Rezident Malajzie poskytuje technické poradenstvo k zariadeniu, ktoré vyvinul a predal rezidentovi Slovenskej republiky, pričom k poskytnutiu tejto služby dochádza priamo v jeho prevádzke v Malajzii. Rezident Slovenskej republiky si odplatu za poskytnuté poradenstvo uplatní v daňových výdavkoch podľa § 19 zákona o dani z príjmov. Je predmetný príjem rezidenta Malajzie zdaniteľný na území Slovenskej republiky?

#### **Riešenie:**

Predmetný príjem rezidenta Malajzie spadá do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov a článku 13 ods. 3 ZZDZ s Malajziou.

Zdrojovosť predmetných príjmov na území Slovenskej republiky podľa týchto ustanovení zákona o dani z príjmov a ZZDZ nie je podmienená fyzickým vykonávaním činností na tomto území, ale je určená najmä osobou platiteľa týchto príjmov.

Podľa § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov a článku 13 ods. 5 ZZDZ s Malajziou príjmom nerezydenta zo zdrojov na území Slovenskej republiky je predmetný príjem z úhrady od daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidenta Slovenskej republiky).

Výsledkom testovania zdaniteľnosti predmetného príjmu je tak v predložennom prípade „prienik zdaniteľnosti“ podľa § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov a článku 13 ods. 2 ZZDZ s Malajziou a výsledná zdaniteľnosť predmetného príjmu podľa § 2 písm. h) zákona o dani z príjmov.

Daň z predmetného zdaniteľného príjmu sa vyberá zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov prostredníctvom „tuzemského“ platiteľa dane, pričom sa uplatní maximálna sadzba dane podľa článku 13 ods. 2 ZZDZ s Malajziou vo výške 5 % hrubej sumy poplatkov za technické služby.

#### **Príklad č. 2:**

Rezident Slovenskej republiky, ktorého predmetom činnosti je výroba výrobkov z ropy a jej chemické spracovanie, si za účelom konzultácie pozve rezidenta Ománu. Poskytnutie poradenskej služby rezidentom Ománu na území Slovenskej republiky trvá 75 dní. Je príjem rezidenta Ománu z poskytnutia tejto služby zdaniteľný na území Slovenskej republiky?

#### **Riešenie:**

Keďže v predmetnom prípade ide o rezidenta štátu, s ktorým Slovenská republika nemá uzatvorenú ZZDZ, zdaniteľnosť príjmov tohto daňovníka na tomto území sa posudzuje výlučne podľa zákona o dani z príjmov.

Predmetný príjem rezidenta Ománu spadá do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. c) alebo písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov, ak si rezident Slovenskej republiky uplatní odplatu za túto službu v daňových výdavkoch podľa § 19 zákona o dani z príjmov.

Daň z predmetného zdaniteľného príjmu sa vyberá zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov prostredníctvom „tuzemského“ platiteľa dane, pričom sa uplatní sadzba vo výške 35 % (rezident Ománu je daňovníkom uvedeným v § 2 písm. x) zákona o dani z príjmov).

#### **Príklad č. 3**

Rezident Maďarska vykonáva príležitostne na území Slovenskej republiky prehliadky plynových kotlov a prietokových ohrievačov, pričom táto činnosť nezakladá vznik stálej prevádzkarne na tomto území podľa zákona o dani z príjmov, ani podľa ZZDZ s Maďarskom. Považuje sa príjem rezidenta Maďarska z vykonávania takýchto činností vyplácaný daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou (rezidentom Slovenskej republiky) za zdaniteľný na tomto území?

#### **Riešenie:**

Predmetný príjem rezidenta Maďarska spadá do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov a podľa tohto zákona je zdaniteľný.

Avšak, nakoľko v predmetnom prípade ide o rezidenta štátu, s ktorým Slovenská republika má uzatvorenú ZZDZ, zdaniteľnosť príjmu tohto daňovníka na území Slovenskej republiky sa posudzuje nielen podľa zákona o dani z príjmov, ale aj podľa príslušnej ZZDZ.

S ohľadom na skutočnosť, že zdaniteľnosť tohto príjmu podľa ZZDZ s Maďarskom je podmienená výlučne vznikom stálej prevádzkarne rezidenta Maďarska umiestnenej na území Slovenskej republiky, predmetný príjem podľa tejto ZZDZ na tomto území nie je zdaniteľný.

Nakoľko v uvedenom prípade nedošlo k „prieniku zdaniteľnosti“ príjmu podľa zákona o dani z príjmov a súčasne podľa ZZDZ s Maďarskom (príjem je zdaniteľný len podľa zákona o dani z príjmov), príjem rezidenta Maďarska v konečnom dôsledku nie je na území Slovenskej republiky zdaniteľný.

**Príklad č. 4:**

Rezident Albánska vykonáva stavebné a montážne činnosti na území Slovenskej republiky, ktorých vykonávanie nezaloží vznik stálej prevádzkarne. Je uvedený príjem rezidenta Albánska zdaniteľný na území Slovenskej republiky?

**Riešenie:**

Keďže v predmetnom prípade ide o rezidenta štátu, s ktorým Slovenská republika nemá uzatvorenú ZZDZ, zdaniteľnosť príjmov tohto daňovníka na území Slovenskej republiky sa posudzuje výlučne podľa zákona o dani z príjmov.

Aj keď tento príjem rezidenta Albánska nespadá do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov [činnosti vykonávané na území Slovenskej republiky nezaložia vznik stálej prevádzkarne na tomto území] a § 16 ods. 1 e) bod 10 zákona o dani z príjmov [nejde o činnosti uvedené v tomto ustanovení], spadá do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Daň z predmetného zdaniteľného príjmu sa vyberá zrážkou podľa § 43 zákona o dani z príjmov prostredníctvom „tuzemského“ platiteľa dane, pričom sa uplatní sadzba vo výške 19 % (rezident Albánska nie je daňovníkom uvedeným v § 2 písm. x) zákona o dani z príjmov).

## **Príklady na posudzovaní vzniku službovej stálej prevádzkarne**

**Príklad č. 5:**

Nerezident poskytuje podnikové poradenstvo (kalkulácie nákladov, podnikové analýzy, marketing, organizačné návrhy a iné) aj na území Slovenskej republiky. Nerezident nemá na území Slovenskej republiky zriadené vlastné trvalé miesto na podnikanie, a svoje služby poskytuje rôznym slovenským klientom na rôznych miestach v rámci celého tohto územia. Od 2. mája do 21. decembra roku 2016 na základe viacerých obchodných kontraktov poskytoval svoje služby na tomto území nasledovne: 5/2016 = 18 dní, 6/2016 = 17 dní, 7/2016 = 20 dní, 8/2016 = 17 dní, 9/2016 = 20 dní, 10/2016 = 20 dní, 11/2016 = 15 dní, 12/2016 = 17 dní, spolu 144 dní odpracovaných v roku 2016. Ďalšiu obchodnú zákazku získal až 3. apríla roku 2017, na základe ktorej poskytoval svoje služby do 31. júla 2017 nasledovne: 4/2017 = 19 dní, 5/2017 = 20 dní, 6/2017 = 20 dní, 7/2017 = 21 dní, spolu 80 dní odpracovaných v roku 2017. Po tomto termíne nerezident už žiadne obchodné transakcie na území Slovenskej republiky neuskutočnil. Vzniká podľa zákona o dani z príjmov tomuto nerezidentovi službová stála prevádzkareň na území Slovenskej republiky?

**Riešenie:**

Pri posudzovaní vzniku službovej stálej prevádzkarne je okrem vykonávania činností na území Slovenskej republiky podstatná tiež doba vykonávania týchto činností. V uvedenom prípade je v súvislosti s posudzovaním splnenia podmienky časového testu relevantné hodnotiť samostatne akékoľvek dvanásťmesačné obdobie poskytovania služieb nerezidentom na území Slovenskej republiky. Prvým testovaným obdobím je obdobie od 02.05.2016 do 02.05.2017. Počet dní poskytovania služieb v tomto období je 163. Ďalším posudzovaným dvanásťmesačným obdobím môže byť napr. obdobie od 01.08.2016 do 01.08.2017. Počet dní poskytovania služieb v tomto období je 169. Po prepočítaní dní počas akéhokoľvek iného dvanásťmesačného obdobia sa dosiahne podobný výsledok, t. j. počet dní nepresiahne 183. Na základe uvedeného možno konštatovať, že nerezidentovi z titulu poskytovania služieb nevzniká na území Slovenskej republiky službová stála prevádzkareň, nakoľko počet dní poskytovania služieb na tomto území nepresiahol 183 dní súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanásť mesiacov.

**Príklad č. 6:**

Nerezidentná materská spoločnosť podpísala so slovenskou dcérskou spoločnosťou zmluvu o podpore činností a poskytnutí pomoci v oblasti zavedenia efektívneho systému riadenia spoločnosti. Na realizáciu

činností spojených s plnením predmetnej zmluvy nerezidentná spoločnosť dočasne poskytla a vyslala do slovenskej spoločnosti vlastných zamestnancov. Vyslani zamestnanci sú naďalej platení nerezidentnou spoločnosťou, sú však zaradení do štruktúry slovenskej spoločnosti, v rámci ktorej pre ňu a v jej mene vykonávajú bežné riadiace činnosti. Vyslani zamestnanci podliehajú pokynom slovenskej spoločnosti. Vzniká nerezidentnej spoločnosti na území Slovenskej republiky z titulu dočasného poskytnutia vlastných zamestnancov službová stála prevádzkareň podľa zákona o dani z príjmov?

**Riešenie:**

Rovnako ako v prípade posudzovania klasickej stálej prevádzkarene, aj v prípade posudzovania službovej stálej prevádzkarene, je vznik tejto stálej prevádzkarene vo všeobecnosti podmienený vykonávaním činností nerezidenta na území Slovenskej republiky (posudzovanie výkonu činností na tomto území sa vzťahuje k osobe nerezidenta).

Pri posudzovaní vzniku stálej prevádzkarene pri vysielaní zamestnancov je potrebné rozlišovať, či podstatou vyslania je vykonávanie činností vysielajúcej spoločnosti prostredníctvom vyslaných zamestnancov, alebo len samotný „prenájom“ (dočasné poskytnutie) vyslaných zamestnancov na vykonávanie činností prijímajúcej spoločnosti. Pri vysielaní zamestnancov je s ohľadom na uvedené nevyhnutné skúmať, koho činnosti (vysielajúcej alebo prijímajúcej spoločnosti) sú prostredníctvom vyslaných zamestnancov vykonávané.

V uvedenom prípade vyslani zamestnanci vykonávajú len bežné činnosti slovenskej prijímajúcej spoločnosti, podliehajú príkazom a pokynom tejto spoločnosti a sú organizačne zaradení do jej organizačnej štruktúry. Nerezidentná vysielajúca spoločnosť tak nerozhoduje o spôsobe vykonávania činností vyslaných zamestnancov, neznáša riziká a nezodpovedá za výsledky činností vyslaných zamestnancov, a pri porušení zmluvných podmienok a prípadnej škode nebude zodpovednosť vyvodená voči nej.

V takomto prípade činnosti vykonávané vyslanými zamestnancami nie sú činnosťami vykonávanými nerezidentnou spoločnosťou.

Keďže je možné predpokladať, že činnosť nerezidentnej spoločnosti, ktorú predstavuje v tomto prípade len služba „prenájmu“ (dočasného poskytnutia zamestnancov) nie je vykonávaná na území Slovenskej republiky, podľa zákona o dani z príjmov takáto činnosť nezakladá vznik službovej stálej prevádzkarene nerezidentnej spoločnosti na tomto území.

**Príklad č. 7**

Rezident Českej republiky, ktorý nemá trvalé miesto na výkon činností na území Slovenskej republiky, uzatvorí v roku 2017 s rezidentom Slovenskej republiky obchodný kontrakt, ktorého predmetom je oprava technického zariadenia. Oprava predmetného zariadenia sa uskutoční v sídle spoločnosti rezidenta Slovenskej republiky a trvá 90 dní. Po zrealizovaní tejto zákazky rezident Českej republiky na základe ďalšieho obchodného kontraktu s iným rezidentom Slovenskej republiky vykoná v rovnakom dvanásťmesačnom období opravy niekoľkých strojov umiestnených v prevádzkach tohto iného rezidenta. Trvanie týchto prác presiahne 120 dní. Vzniká rezidentovi Českej republiky na území Slovenskej republiky službová stála prevádzkareň?

**Riešenie:**

Podľa § 16 ods. 2 šiestej vety zákona o dani z príjmov a článku 5 ods. 3 písm. b) ZZDZ s Českou republikou rezidentovi Českej republiky vzniká na území Slovenskej republiky službová stála prevádzkareň, nakoľko vykonávanie činností (poskytovanie služieb) na tomto území presiahne v úhrne 183 dní (90 + 120 = 210 dní), a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.

Keďže zákon o dani z príjmov, a rovnako aj ZZDZ s Českou republikou nepodmieňuje vznik službovej stálej prevádzkarene posudzovaním dní poskytovania služieb v rámci toho istého alebo súvisiaceho projektu, časový test je v predložennom prípade splnený a službová stála prevádzkareň rezidenta Českej republiky na území Slovenskej republiky vzniká tak podľa zákona o dani z príjmov, ako aj podľa ZZDZ s Českou republikou.

**Príklad č. 8**

Rezident Kanady, ktorý nemá trvalé miesto na výkon činností na území Slovenskej republiky, poskytuje v roku 2017 na tomto území odborné vzdelávacie služby v oblasti IT technológií rezidentovi Slovenskej republiky. Poskytovanie uvedených služieb trvá 150 dní. V priebehu rovnakého dvanásťmesačného obdobia má rezident Kanady uzatvorený ďalší obchodný kontrakt s iným rezidentom Slovenskej republiky, ktorý sa

týka poradenskej činnosti v oblasti obchodného poradenstva. Realizácia činností na základe tohto obchodného kontraktu trvá 165 dní. Vzniká rezidentovi Kanady na území Slovenskej republiky službová stála prevádzkareň?

**Riešenie:**

Podľa § 16 ods. 2 šiestej vety zákona o dani z príjmov rezidentovi Kanady vzniká na území Slovenskej republiky službová stála prevádzkareň, nakoľko vykonávanie činností (poskytovanie služieb) na tomto území presiahne v úhrne 183 dní ( $150 + 165 = 315$  dní), a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov.

Podľa článku 5 ods. 3 písm. b) ZZDZ s Kanadou však rezidentovi Kanady takáto stála prevádzkareň na území Slovenskej republiky nevzniká, nakoľko vykonávanie činností (poskytovanie služieb) na tomto území sa podľa tohto článku posudzuje v rámci toho istého alebo súvisiaceho projektu počas jedného alebo viacerých období presahujúcich v úhrne deväť mesiacov v akomkoľvek dvanásťmesačnom období. Keďže v predmetnom prípade časový test nie je splnený ani pri jednom z uvedených obchodných kontraktov (projektov), službová stála prevádzkareň podľa ZZDZ s Kanadou na tomto území nevzniká.

**Príklad č. 9**

Rezident Nemecka, ktorý nemá trvalé miesto na výkon činností na území Slovenskej republiky, poskytuje služby slovenským klientom v oblasti termovízneho merania budov. V roku 2017 tieto služby poskytuje 290 dní na území Slovenskej republiky. Vzniká rezidentovi Nemecka z titulu poskytovania takýchto služieb tzv. službová stála prevádzkareň na území Slovenskej republiky?

**Riešenie:**

Podľa § 16 ods. 2 šiestej vety zákona o dani z príjmov rezidentovi Nemecka vzniká na území Slovenskej republiky službová stála prevádzkareň, nakoľko vykonávanie činností (poskytovanie služieb) na tomto území presiahne 183 dní (290 dní), a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov (v roku 2017).

Nakoľko však článok 5 ZZDZ s Nemeckom koncept službovej stálej prevádzkarene neobsahuje, službová stála prevádzkareň podľa tejto zmluvy nevzniká.