

Pokyn č.D - 46

Postup při zdaňování subjektů se sídlem či bydlištěm v cizině na základě ustanovení § 22 odst. 1 písm. c) a § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Ministerstvo financí na základě zmocnění v § 39 písm. b), zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákona o daních z příjmů), a zmocnění v § 96 odst. 2 písm. b), zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákona o správě daní a poplatků), s cílem snížit administrativní náročnost a zjednodušit daňové řízení při zajišťování a vybírání daní od subjektů se sídlem či bydlištěm v cizině (dále jen zahraničních subjektů), při výkonu činností stanovených v § 22 odst. 1 písm. c), zákona o daních z příjmů (obchodní, technické nebo jiné poradenství, služby, řídicí a zprostředkovatelská činnost a obdobné činnosti poskytované na území ČR) a při vzniku stálé provozovny podle § 22 odst. 2, cit. zákona (dále jen stálá provozovna) stanovuje následující zásady pro postup při zdaňování těchto příjmů, příjmů stálých provozoven a jejich zaměstnanců:

1. V období, ve kterém je vykonávána činnost vedoucí ke vzniku stálé provozovny, do jejího vzniku (tj. do šesti měsíců trvání činnosti), se zdaňují příjmy subjektů se sídlem či bydlištěm v cizině následovně :

a) v případech, kdy se jedná o subjekty se sídlem či bydlištěm ve státě, se kterým nemá ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podléhají tyto příjmy dani prováděné srážkou podle § 36 odst. 1 písm. a), zákona o daních z příjmů,

b) v případech, kdy se jedná o subjekty se sídlem či bydlištěm ve státě, se kterým má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a v této smlouvě není výslovně uveden článek upravující samostatně jakým způsobem se příjmy z uvedených činností zdaňují, pak do okamžiku vzniku stálé provozovny nepodléhají tyto příjmy dani v ČR, a to ani dani prováděné srážkou podle § 36 zákona o daních z příjmů ani zajišťování daně srážením zálohy na daň podle § 80 zákona o správě daní a poplatků.

c) v případech, kdy se jedná o subjekty se sídlem či bydlištěm ve státě, se kterým má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ve které je stanoven způsob zdanění těchto příjmů (např. smlouva s Indií čl.13), uplatňuje se na ně daň prováděná srážkou podle § 36 odst. 1, zákona o daních z příjmů a sazba stanovená ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, pokud není vyšší než sazba uvedená v § 36 odst. 1 písm. a), zákona o daních z příjmů.

V případech ad b) a ad c) je povinností zahraničního subjektu doložit subjektům se sídlem či bydlištěm na území ČR (dále tuzemským subjektům), které mu vyplácejí, poukazují či připisují v jeho prospěch úhrady za vykonanou činnost, potvrzení o svém daňovém domicilu. Bez tohoto dokladu mu budou povinni provádět srážku daň stejně jako kdyby se jednalo o subjekt se sídlem či bydlištěm ve státě s nímž ČR smlouvu o zamezení dvojího zdanění nemá.

2. Po šesti měsících vykonávání činností specifikovaných v § 22 odst. 1 písm. c), zákona o daních z příjmů vzniká zahraničním subjektům stálá provozovna na území ČR. Do doby trvání se načítají i jednotlivé časové úseky vykonávání této činnosti, pokud přerušeni netrvá po dobu delší než 12 měsíců. Vznikem stálé provozovny vzniká v případech uvedených pod bodem 1. b její daňová povinnost i k příjmům dosažovým od okamžiku zahájení činnosti vedoucí ke vzniku této stálé provozovny s výjimkou případů kdy se jedná o příjmy subjektů se sídlem či bydlištěm ve státě, se kterým má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, ve které je stanoven samostatně způsob zdanění těchto příjmů (bod 1. c), na které se uplatňuje i nadále daň prováděná srážkou. Do daňového přiznání podaného v roce vzniku stálé provozovny se zahrnou i příjmy dosažené stálou provozovnou od zahájení činnosti v předchozích zdaňovacích obdobích.

V případech kdy byla daň do doby vzniku stálé provozovny prováděna srážkou (bod 1. a), je daňová povinnost poplatníka za toto daňové období vypořádána definitivně prováděnou srážkou daně a dále pak již podléhá zdanění stálé provozovny. Sraženou daň není možno kompenzovat v daňovém přiznání vzniklé stálé provozovny, které je povinen podle ustanovení § 77 odst. 1, zákona o správě daní a poplatků, podávat zahraniční subjekt jemuž vznikla stálá provozovna na území ČR v dalším období.

3. Zahraniční subjekt může oznámit budoucí vznik své stálé provozovny na území ČR již v okamžiku zahájení vykonávání činnosti vedoucí ke vzniku stálé provozovny nebo kdykoliv v průběhu období před jejím zákonným vznikem. V případě, že činnost je vykonávána na různých místech ČR, může si zahraniční subjekt zvolit jedno místo tohoto oznámení stálé provozovny. Tímto oznámením se splňuje náležitosti registrace stálé provozovny podle ustanovení § 33 zákona o správě daní a poplatků.

4. Při platbách stálé provozovně mají tuzemské subjekty, které vyplácejí, poukazují nebo připisují úhrady této stálé provozovně, povinnost zajistit daň z právnických osob sražením zálohy ve výši 10 % podle § 80 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Stejnou povinnost jako tuzemské subjekty má pro tyto účely i organizační složka zahraniční osoby nebo jiná stálá provozovna zahraničního subjektu.

Příslušný finanční úřad může podle § 80 odst. 7, cit. zákona tuto zálohu, ve vazbě na zálohy na daň placené stálou provozovnou podle § 77 odst. 8, cit. zákona, snížit nebo rozhodnout, že tato záloha nebude placena. Toto rozhodnutí může příslušný finanční úřad vydat na vyžádání zahraničního subjektu i před zákonným vznikem stálé provozovny. Na základě řádně doložené žádosti může příslušný finanční úřad vydat zahraničnímu subjektu potvrzení o tom, že mu na území ČR nevznikne stálá provozovna (pouze v případech kdy doba trvání činnosti nepřesáhne šest měsíců).

Zahraníční subjekt, který má na území ČR stálou provozovnu nebo jemuž zde vznikne stálá provozovna, je oprávněn předložit svým tuzemským partnerům potvrzení příslušného finančního úřadu o tom, že má z výkonu činnosti na území ČR stálou provozovnu resp., že mu tato stálá provozovna v budoucnu vznikne, a rozhodnutí o způsobu zajištění daně. Tuzemský subjekt je povinen provést zajištění daně srážením zálohy na daň podle tohoto rozhodnutí příslušného finančního úřadu. Bez tohoto rozhodnutí musí tuzemské subjekty provádět srážku zálohy na daň podle § 80 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve všech případech kdy nebudou oprávněně provádět srážku daně.

5. Zároveň se vznikem povinnosti platit daň z příjmů dosahovaných stálou provozovnou vzniká i zaměstnancům - nerezidentům, této stálé provozovny povinnost platit ze mzdy daň z příjmů fyzických osob.

6. Ke stanovení základu daně stálé provozovny se v souladu s ustanovením § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů použije metoda zdanění běžná pro organizační složky zahraničních osob vycházející z dosaženého zisku. V tomto případě lze vycházet z rozdílu mezi celkovou sumou uhrad tuzemských subjektů a sumou příjmů zaměstnanců této stálé provozovny podrobených zdanění, popř. přiznávaných ke zdanění v ČR v rámci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob včetně příp. dalších, řádně doložených, nezbytných výdajů (ubytování, cestovné, stěhovací náklady apod.)

7. Zaměstnanci této stálé provozovny jsou povinni podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob podle § 82 odst. 1, zákona o správě daní a poplatků. Daň za uplynulé zdaňovací období jsou povinni si sami vypočítat a zaplatit ji správci daně ve lhůtě pro podání daňového přiznání. V průběhu zdaňovacího období v souladu s ustanovením § 77 zákona o správě daní a poplatků platí zálohy na daň vypočtené z poslední známé daňové povinnosti. Nově registrovaným osobám s bydlištěm v cizině může správce daně na základě žádosti nebo z moci úřední stanovit zálohy s přihlédnutím k očekávaným příjmům poplatníka podle § 77 odst. 8, zákona o správě daní a poplatků.

8. Dokladem pro určení záloh na daň z příjmů fyzických osob - zaměstnanců této stálé provozovny - je potvrzení jejich zahraničního zaměstnavatele, které bude obsahovat zejména souhrnnou částku ročního příjmu včetně veškerých zdanitelných naturálních požitků vyplacených tímto zaměstnavatelem, sníženou o částku povinného sociálního a zdravotního pojištění, které hradí sám zaměstnanec. Předložením tohoto dokladu při vzniku stálé provozovny a poté každoročně příslušnému finančnímu úřadu je nabírána povinnost vést mzdovou evidenci podle § 86 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků. Finanční úřad tento doklad uschová.

9. Ustanovení bodů 7. a 8. se nemusí použít u zaměstnanců jimž zaměstnavatel provádí z mezd měsíčně srážku daňových záloh a roční zúčtování daňových záloh podle § 83 až § 88 zákona o správě daní a poplatků.

10. Místně příslušným správcem daně je pro tyto účely příslušný pro osoby zdržující se obvykle na území hl. města Prahy, finanční úřad pro Prahu 1. Pro ostatní osoby jsou to finanční úřady stanovené finančními ředitelstvími podle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech.

V Praze dne srpna 1993