

3 ZDAŇOVÁNÍ AKTIVNÍCH PŘÍJMŮ

Tuzemské i smluvní koncepce mezinárodního zdaňování rozlišují v rámci aktivních příjmů jednak příjmy z podnikání a jednak specifické druhy příjmů fyzických osob, jako jsou příjmy ze závislé činnosti, tantiémy, penze, příjmy umělců a sportovců apod. Výklad k systematickému zdaňování těchto typů příjmů se v této části zaměří opět především na tuzemskou právní úpravu a na to, jak ji modifikují ustanovení MS OECD.

3.1 Příjmy z podnikání a ze samostatné činnosti

3.1.1 Zisky podniků a zdanění stálé provozovny

Podle vnitrostátní úpravy obecně platí, že jakékoli aktivní zisky z podnikání a ze samostatné činnosti podléhají zdanění buď z toho důvodu, že jich dosahuje daňový rezident, nebo že jde o příjmy daňového nerezidenta ze zdrojů na území České republiky vymezené v § 22 ZDP.

Jedním z klíčových principů obsažených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je ovšem omezení zdanění aktivních příjmů (zisků) daňových nerezidentů ve státě zdroje pouze na případy, kdy tyto příjmy splňují parametry vzniku stálé provozovny. Příjmy dosažené před vznikem stálé provozovny rezidenty smluvních států nejsou ve státě zdroje zdaňovány, zatímco stejné příjmy dosažené ze zdrojů na území ČR daňovými rezidenty bezesmluvních států podléhají zdanění u zdroje srážkou ve výši 15 % podle § 36 odst. 1 písm. a) a 35 % podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP (u rezidentů bezesmluvních států mimo EU či EHP), jedná-li se o služby a činnost nositelů nezávislých profesí, umělců, sportovců, artistů apod. [§ 22 odst. 1 písm. f) ZDP]. V praxi tak nenastává situace, kdy by se mohla na aktivní příjmy daňového rezidenta smluvního státu vztáhnout daň srážená plátcem u zdroje, s výjimkou vybraných příjmů fyzických osob (např. umělci, sportovci apod.) a dále s výjimkou zajištění daně (§ 38e ZDP). Zajištění daně však nemá povahu konečného zdanění, ale je pouhou zálohou na daňovou povinnost poplatníka, zúčtovatelnou v daňovém přiznání. Jestliže daňovým rezidentům smluvních států stálá provozovna vznikne, jejich příjmy ze zdrojů na území ČR budou zdaněny prostřednictvím daňového přiznání.

Tento princip je ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění klíčový do té míry, že lze ustanovení o ziscích podniků považovat za jejich základní kámen. V modelové

smlouvě OECD i v uzavřených mezinárodních smlouvách jde o čl. 7. Podle něj platí, že zisky podniků jsou zdaňovány ve státě, ve kterém je jejich příjemce daňovým rezidentem, pokud ve státě zdroje nevznikla stálá provozovna. Teprve vznik stálé provozovny zakládá právo na zdanění i pro stát zdroje a k zamezení dvojího zdanění se uplatňuje sjednaná metoda. Z čl. 7 pak dále vyplývá speciální režim zdanění vybraných druhů aktivních i pasivních příjmů, kterým se věnují další ustanovení smlouvy.

Protože je vznik stálé provozovny pro daňovou povinnost nerezidentů ve státě zdroje určující, nesmírný význam má ve smlouvách článek vymezující pravidla jejího vzniku a případy, kdy naopak stálá provozovna nevznikne. S těmito přednostními smluvními pravidly je třeba konfrontovat úpravu § 22 odst. 2 ZDP, která výjimečně může být i užší než definice v mezinárodní smlouvě. Ve většině ohledů je však vymezení stálé provozovny v ZDP širší než ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Vymezení stálé provozovny v ZDP má kromě toho absolutní význam pro příjmy daňových nerezidentů pocházejících ze států, se kterými nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Obvyklá chyba

Často bývají zaměňovány pojmy „stálá provozovna“, „odštěpný závod“ (dle dřívější legislativy „organizační složka“) a „provozovna“, které jsou ve skutečnosti různými množinami s omezeným průnikem. Záměny vedou k nedorozuměním a věcným chybám při řešení reálných daňových problémů. Tyto pojmy se tedy vyplatí velmi důsledně rozlišovat a používat ve správných souvislostech.

Pojem „stálá provozovna“ není žádnou institucionální formou podnikání, nýbrž pouze jiným označením pro existující povinnost daňového rezidenta na dani z příjmů. Stálou provozovnu proto nelze v žádném případě „založit“. **Vzniká** výhradně z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje. Pokud pak hovoříme o registraci stálé provozovny, nejde opět o nic jiného než o splnění registrační povinnosti daňového nerezidenta, neboť mu vznikla daňová povinnost.

Pojem „odštěpný závod“ naopak souvisí s institucionální organizovaností podnikání, provázenou u zahraničních subjektů podnikajících na území ČR registrací v obchodním rejstříku. Je sice obvyklé, že je odštěpný závod zároveň i stálou provozovnou, stejně tak jsou však běžné i případy, kdy odštěpnému závodu zahraničního subjektu nevznikne povinnost na dani z příjmů (stálá provozovna), nebo naopak zdanění podlehne stálá provozovna, která není povinna registrovat se jako odštěpný závod. Oprávnění zahraniční osoby podnikat na území ČR vzniká dnem zápisu této osoby, resp. odštěpného závodu, do obchodního rejstříku. Této registraci však povinně nepodléhají fyzické osoby, jež jsou státními příslušníky členských států EU nebo jiných států tvořících EHP, které podléhají stejnému správnímu režimu jako tuzemské fyzické osoby.

Pojem „provozovna“ souvisí s registrací zahraničních subjektů k dani z přidané hodnoty podle § 4 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,

a je vymezen jako místo, kde může povinná osoba uskutečňovat dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje. Také tento pojem existuje nezávisle na předchozích dvou. Provozovna může existovat v jakékoli kombinaci se stálou provozovnou nebo odštěpným závodem a i v tomto případě připadá v úvahu situace, kdy zde má zahraniční subjekt provozovnu, aniž je povinen registrovat odštěpný závod a aniž mu vzniká stálá provozovna.

Koncept stálé provozovny bývá občas podrobován kritice jako zastaralý, protože je do něj stále obtížnější vtěsnat nové modely podnikání, využívající nárůst mobility lidí i výrobních prostředků a prudký rozvoj komunikačních technologií. Na druhou stranu však zatím nejsou k dispozici žádné praktičtější nástroje pro vymezení rozsahu daňové povinnosti daňových nerezidentů, a metodika OECD i tuzemská legislativa proto s určitým zpožděním za praxí postupuje cestou rozšiřování a detailnějšího vymezování koncepce stálé provozovny.

Stálá provozovna může vzniknout buď z důvodu existence trvalého místa pro podnikání, nebo i bez takového trvalého místa, jedná-li se o poskytování služeb po dobu delší, než určuje časový test.

3.1.1.1 Trvalé místo pro podnikání jako stálá provozovna

Pro vymezení vzniku stálé provozovny je podstatná jednak vnitrostátní právní úprava obsažená v ustanovení § 22 odst. 2 ZDP a dále smluvní úprava v čl. 5 příslušné SZDZ. Podle § 22 odst. 2 ZDP se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště. Staveniště, místo provádění stavebněmontážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bodu 1 ZDP poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoli období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích.

Uvedené vymezení stálé provozovny je velmi široké a smlouvy o zamezení dvojího zdanění jej významně modifikují a redukují. Smlouvy především kladou větší důraz na trvalou povahu místa k výkonu činnosti. Modelová smlouva OECD v čl. 5 odst. 1 uvádí, že výraz „stálá provozovna“ označuje trvalé místo pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. V anglické verzi, která je pro výklad obvykle rozhodující, je použito textu „fixed place of bussiness through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on“. U starších smluv o zamezení dvojího zdanění se termín fixed place of bussiness překládal jako „trvalé zařízení pro podnikání“, v nových již jako „trvalé místo k výkonu činnosti“ nebo „trvalé místo pro podnikání“. Ohledně správnosti těchto překladových verzí se vedou diskuse, protože přesné jazykové vyjádření smluvního textu ve Sbírce mezinárodních smluv má nesporný význam pro vnitrostátní rozhodovací praxi správních orgánů i soudů. Zásadním problémem přitom není jen to, jaký má být zvolen překlad