

PŘÍKLAD

Pan Charles Fourtier, občan Francouzské republiky, se rozhodl podnikat na území České republiky v oboru zprostředkování obchodu. Za tímto účelem mu bylo vydáno v České republice živnostenské oprávnění. Ve lhůtě stanovené DŘ se pan Fourtier zaregistroval u místně příslušného finančního úřadu. Pan Fourtier vede daňovou evidenci, která bude zobrazovat veškeré příjmy a výdaje související se zřízením jeho stálé provozovny v České republice a výkonem činnosti jejím prostřednictvím. Vzhledem k tomu, že jeho manželka a děti žijí i nadále ve Francii, kam pan Fourtier dojíždí každý víkend, zůstal pan Fourtier daňovým rezidentem ve Francii.

ŘEŠENÍ

S ohledem na to, že základ daně p. Fourtiera se v daných podmínkách neodlišuje od základu daně, jakého by dosáhl jiný poplatník z téže činnosti, správce daně, u kterého p. Fourtier podal příznání k dani z příjmů fyzických osob, neměl o jeho stanovení pochybností, a daň z příjmů fyzických osob p. Fourtiera vyměřená finančním úřadem se tak neodlišovala od daně přiznané panem Fourtierem. Celosvětové příjmy jako daňový rezident Francie bude přiznávat ve Francii.

3.2.2 Osoba, která vykonává činnost na základě živnostenského oprávnění vydaného mimo Českou republiku

Daňoví rezidenti

3072 Pokud by cizinec – daňový rezident podnikal na území České republiky bez živnostenského oprávnění vydaného příslušnými orgány v České republice, mohla by být taková činnost posouzena jako neoprávněné podnikání ve smyslu živnostenského zákona, což by s sebou neslo zejména riziko postihů ze strany živnostenského úřadu.

■ *živnostenský zákon*

3073 Příjmy z činnosti, kterou vykonává poplatník bez podnikatelského oprávnění, přestože k této činnosti takového oprávnění je třeba, jsou podřazeny pod ustanovení § 7 ZDP odst. 1 písm. c) ZDP, jakožto příjmy z jiného podnikání neuvedeného v § 7 odst. 1 písm. a) a b) ZDP. Z tohoto důvodu může poplatník v souladu s § 7 odst. 7 ZDP uplatnit k těmto příjmům výdaje ve výši 40 % z těchto příjmů, a to do limitu 800 000 Kč.

■ *§ 7 odst. 1 písm. c) ZDP, pokyn GFŘ D-22 k § 7 odst. 7 bod 6*

Pokud by se ale jednalo o podnikání v rámci volného pohybu služeb u občanů EU, EHP nebo Švýcarska, o nedovolené podnikání by se nejednalo a situace by byla stejná jako v případě živnostníka – rezidenta (viz výše).

3074

Daňoví nerezidenti

V případě, že se jedná o příjmy ze služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP,⁷⁸ v případě, že **nevznikne stálá provozovna**, podléhají podle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP srážkové dani ve výši 15 % (případně 35 %) z těchto příjmů. Tento postup se však uplatní pouze u poplatníků z nesmluvních států.

3075

■ § 22 odst. 1 písm. c), § 36 odst. 1 písm. a) a c) ZDP, pokyn D-154

V případě **vzniku stálé provozovny** se bude z daňového hlediska postupovat obdobně jako v případě nerezidenta, OSVČ, který vykonává činnost na základě živnostenského oprávnění vydaného v České republice – viz kapitola 3.2.1, případně bez něj – viz kapitola 3.2.2.

3076

Pokud by se jednalo o **přeshraniční** (tedy dočasné nebo příležitostné) **poskytování služeb** státním příslušníkem členského státu EU, EHP či Švýcarska na území ČR ve smyslu § 69a živnostenského zákona, je nutné posoudit, zda vznikne stálá provozovna. S ohledem na judikaturu Soudního dvora EU, podle níž může podnikatel usazený v jednom členském státě disponovat ve státě, kde dočasně poskytuje služby, i určitou infrastrukturou⁷⁹ potřebnou k realizaci služby, si lze představit, že si dočasně zřídí k určitému druhu služby i kancelář. V takovém případě bude disponovat místem k výkonu činnosti podle § 22 odst. 2 ZDP a vznikne mu stálá provozovna. Bude-li poskytovat pouze služby bez trvalého místa k činnosti, pak bude důležité posoudit, jak dlouho služby poskytoval na území ČR. Pokud by je poskytoval po dobu delší než 183 dní za dvanáct po sobě jdoucích měsíců, vznikla by rovněž stálá provozovna, nestanoví-li SZDZ jinak. Je však nutné připomenout, že volný pohyb služeb se týká jen občanů EU a EHP a Švýcarska a s těmito státy má Česká republika uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Vždy tedy bude rozhodující znění článku 5 příslušné SZDZ, která je, jak uvedeno v úvodu této knihy, domácím ZDP nadřazena.

3077

Vhodné je zde připomenout, že oblast daní je vyloučena ze směrnice o službách (2006/123/ES). Naprostým nepochopením volného pohybu služeb (a tedy režimu přeshraničního poskytování služeb dočasně či příležitostně) by byla interpretace, že by stát, kde je služba dočasně poskytována, neměl nárok na zdanění příjmů z takové činnosti, samozřejmě za podmínek určených článku 5 a 7 příslušné SZDZ. K tomu se také vyjádřil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 18. prosince 2009,

⁷⁸ „Příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobné činnosti poskytované na území České republiky.“

⁷⁹ Např. rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 11. prosince 2003, C-215/01 Bruno Schnitzer.

čj. 57Ca 48/2008-38, publikovaný z důvodu svého významu ve Sbírce rozhodnutí NSS 5/2010.⁸⁰ Podrobněji viz kapitola 2.2.

Postup podle SZDZ

Postup je stejný jako u OSVČ, která vykonává činnost na základě živnostenského oprávnění vydaného v České republice (viz kapitola 3.3.1).

- 3078** **Službová stálá provozovna.** V této souvislosti je vhodné uvést, že obě SZDZ ČR – FR a SZDZ ČR – SR považují v článku 5 (Stálá provozovna) za stálou provozovnu i poskytování služeb, včetně poradenských nebo manažerských služeb, podnikem jednoho smluvního státu prostřednictvím zaměstnanců nebo jiných pracovníků najatých podnikem pro tento účel, avšak pouze pokud činnosti takového charakteru trvají na území druhého smluvního státu po jedno nebo více období přesahující v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období (SZDZ ČR – SR), respektive přesahující v úhrnu devět měsíců v jakémkoliv patnáctiměsíčním období (SZDZ ČR – FR). Při splnění časového testu v konkrétní smlouvě o zamezení dvojího zdanění stálá provozovna vznikne zpětně, daňový nerezident bude mít povinnost zdanit zisky, které jsou jí přičitatelné, v České republice.

3.2.3 Advokát, daňový poradce

Daňoví rezidenti

- 3079** **Advokát či daňový poradce – rezident,** má povinnost podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob a zdanit základ daně sazbou daně podle § 16 a 16a ZDP (tedy 15 %, případně navýšenou o solidární zvýšení daně). Nebude tedy žádná odlišnost mezi tím, zda se jedná o cizince nebo Čecha.
- § 7 odst. 1 písm. c) ZDP

Daňoví nerezidenti

- 3080** **Advokát či daňový poradce – daňový nerezident.** Podle § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky u advokátů a daňových poradců – nerezidentů příjmy z jejich činnosti vykonávané na území České republiky, a to bez ohledu na to, kdo je vyplácí.
- § 7 odst. 1, § 22 odst. 1 písm. f) bod 1 ZDP

V případě, že vykonává cizinec – advokát či daňový poradce, pocházející z nesignalovaného státu, činnost na území České republiky *ad hoc* bez toho, že by si zřídil v ČR místo k výkonu činnosti, tedy např. kancelář, a za předpokladu, že zde

⁸⁰ Sbírka rozhodnutí NSS, 2010, č. 5, s. 384.