Obsah

Úvod

S internetom sa stretáva naša spoločnosť už niekoľko rokov, a jeho význam v každodennom živote neustále rastie. V súčasnej dobe je už takmer nemožné nájsť oblasť, na ktorú by nemal internet žiaden vplyv. Najväčší význam má rozvoj tohto globálneho média zrejme práve pre ekonomickú oblasť, kde vo veľkej miere vplýva aj na spôsob organizovania obchodných transakcií. Na tento rozvoj musí samozrejme nadväzovať aj oblasť daňová (či už v kontexte daní priamych či nepriamych), kde je potrebné, aby bola predovšetkým zaručená istota, spravodlivosť a neutralita.

Pre splnenie týchto atribútov je nutná vhodná právna úprava, ktorá by tomu mala zabrániť. Dane by totiž nemali predstavovať prekážku v rozvoji nových foriem podnikania a obchodovania. Súčasne je však potrebné, aby bolo zaistené, že daňoví poplatníci platia správnu čiastku dane, v správnom štáte a v správnom čase.

Spoznať a pochopiť tento fenomén je v dnešnej dobe veľmi prospešné, či sa už jedná o podnikateľa, ktorý chce byť v tomto odbore úspešný alebo i obyčajného spotrebiteľa, ktorý taktiež môže tieto poznatky využiť v bežnom živote.

Práve z týchto všetkých dôvodov som sa rozhodol vo svojej diplomovej práci venovať danej problematike a priblížiť túto už dlhoročne aktuálnu tému.

Vo svojej práci sa budem snažiť najprv objasniť základné pojmy potrebné pre pochopenie širších súvislostí obchodovania prostredníctvom internetu a jeho zdaňovania. V nasledujúcich pasážach sa budem podrobnejšie venovať niektorým dôležitým právnym inštitútom (ako napríklad daňovému rezidenstvu či stálej prevádzkarni) a príslušnej vnútroštátnej právnej úprave, v logickej spojitosti na komunitárne a medzinárodné pravo. Pre lepšiu orientáciu v tematike sa pokúsim uviesť v texte práce čo najviac popisných príkladov a tiež patričnú judikatúru.

Zvýšený dôraz chcem venovať určovaniu daňovej rezidencie, aktuálnym zmenám v oblasti týkajúcej sa dani z pridanej hodnoty a Modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov a majetku, ktorá má podľa môjho názoru veľký význam pre danú problematiku.

Cieľom tejto práce je priblížiť komplexne a čo najpodrobnejšie právnu úpravu zdaňovania elektronického obchodovania (pojem elektronický obchod a elektronické obchodovanie bude v práci často používaný vo význame obchodovania po internete), a to predovšetkým z hľadiska daní priamych a nepriamych. Z dôvodu globálneho charakteru elektronického obchodovania bude k jeho naplneniu potrebné systematické hodnotenie všetkých relevantných vnútroštátnych a medzinárodných právnych vzťahov. V práci sa pokúsim taktiež upozorniť na niektoré nedostatky súčasnej právnej úpravy, jej aplikácie v praxi a na všeobecné problémy elektronického obchodovania.

1. Elektronický obchod a internet

Aby sme pochopili celkovú problematiku zdaňovania obchodov po internete, tak je nutné najprv sa oboznámiť s tým, čo je to vlastne elektronické obchodovanie. Pod pojmom elektronický obchod sa všeobecne rozumie realizácia obchodných procesov prostredníctvom elektronických komunikačných prostriedkov, v dnešnej dobe najmä prostredníctvom internetu. V tejto práci sa však zameriam len na obchodovanie prostredníctvom internetu. Takéto podnikanie zahŕňa nielen obchodovanie s tovarom a službami, ale aj všetky súvisiace kroky od reklamy, cez uzatvorenie zmluvy, jej plnenie, a to vrátane podpory po predaji a služieb.

Z právneho hľadiska pod pojmom elektronický obchod rozumieme prejavy vôle, resp. právne úkony, ktoré smerujú k uzatvoreniu zmlúv prostredníctvom počítačovej siete internet. Predmetom týchto zmlúv môže byť tovar hmotný, tak aj tovar nehmotný či služby.

Najširšiu definíciu nám zrejme ponúka OECD (Organizáciu pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj), ktorá definuje elektronické obchodovanie ako predaj či nákup výrobkov a služieb, či už medzi podnikateľmi, domácnosťami, jednotlivými spotrebiteľmi, vládou, ďalšími verejnými či súkromnými organizáciami, ktorý je prevádzkovaný prostredníctvom internetu. Výrobky a služby sú objednávané prostredníctvom internetu, ale vlastná dodávka výrobku či služby môže byť prevedená on-line alebo off-line.[[1]](#footnote-1) Podobne WTO (Svetová obchodná organizácia) pod elektronický obchod zahrňuje jednak výrobky, ktoré sú predávané a platené cez internet, ale doručované v hmotnej podobe, tak aj produkty, ktoré sú cez internet doručované v digitálnej podobe.

Pre lepšie pochopenie je samozrejme okrem definovania elektronického obchodu potrebné definovať aj samotný pojem internet. Internet je zovšeobecnený názov pre globálnu, verejne decentralizovanú počítačovú sieť prepájajúcu siete s odlišnou architektúrou[[2]](#footnote-2), niekedy sa zvykne hovoriť aj o tzv. celosvetovej počítačovej „supersieti“. Internet teda ako globálny informačný systém slúži k prenosu informácií a poskytovaniu rôznych služieb. Internet je v súčasnosti v elektronickom obchodovaní využívaný ako základná komunikačná platforma s okolitým svetom.

1.1. Právna povaha internetu

Definovať po právnej stránke internet, ako elektronické médium vzniknuté prepojením počítačových sietí a nemajúce jednotné koordinačné a rozhodovacie centrum, je pomerne náročné. Nejedná sa o vec v právnom slova zmysle, pretože internet nie je možné stotožňovať s technickým zariadením, na ktorom je prevádzkovaný (jednotlivé počítače, prepájacie káble). Nejedná sa ani o prírodnú ovládateľnú silu, pretože elektrické signály sú podstatou riadnej prevádzky internetu. Taktiež sa nejedná o službu. V rámci jednotlivých čiastkových sietí je bezpochyby možné vystopovať mnoho čiastkových poskytovateľov služieb, ale žiadneho centrálneho, ktorý by celý internet poskytoval ako službu.[[3]](#footnote-3)

Internet nemá právnu subjektivitu, nemôže sám seba zaväzovať a nadobúdať práva. Nie sú tu žiadne štatutárne orgány, ktoré by jednali v rámci a menom celého internetu. Orgány, ktoré sa snažia jeho vývoj ovplyvniť vydávaním určitých pravidiel (soft law) či posudzovaním technického vývoju, pôsobia čisto na súkromnoprávnej báze. Chýba tu akákoľvek centrálna organizácia alebo orgán. Existujú tu iba organizácie zaoberajúce sa prevádzkou a vývojom internetu.

Medzi špecifické právne vlastnosti internetu patrí aj to, že objekty nachádzajúce sa v tomto prostredí majú nereálny charakter, tj. s výnimkou hardwaru (technického vybavenia počítačov) sa nejedná o veci, a to ani vo faktickom, ani v právnom slova zmysle, samotný internet teda nemožno úplne jednoznačne právne vymedziť. Z tohto dôvodu je nutné chápať internet nie ako subjekt práva, ani ako objekt práva, ale v jeho klasickej podobe ako prostredie (médium), ktoré umožňuje jednotlivým subjektom, aby tu vystupovali do vzájomných kontaktov, na ktorých základe môžu byť internetom prenášané rôzne typy dátových súborov medzi takto vopred definovanými subjektmi.

Taktiež ponímanie času, ktorý prebieha na internete má iný charakter, než čas obvyklý, a to najmä vzhľadom k zrušeniu časových pásiem (čas na internete je prakticky jednotný, vďaka rýchlosti prenosu dopravovanej informácie blížiacej sa rýchlosti svetla). Zaujímavou myšlienkou sú v tejto oblasti snahy o zavedenie tzv. jednotného internetového času („internet time“).[[4]](#footnote-4) Princípy teritoriality strácajú tiež na internete svoj zmysel, pretože v ktoromkoľvek okamžiku sa možno nachádzať kdekoľvek na svete, bez toho aby užívateľ musel nutne vedieť, kde je umiestený server, s ktorým práve komunikuje. Dá sa teda povedať, že internet ako globálny fenomén nepozná žiadne hranice a miesto ani čas preň nepredstavujú žiadne prekážky.

Čo sa týka internetu a jeho právnej regulácie, musí sa právo vyrovnať s pomerne novou situáciou. Nestáva sa totiž príliš často, že by sa právo muselo stýkať s otázkami, ktoré nastolil technický pokrok. V tomto prípade je napríklad nemožné, aby jeden štát vyhlásil nad týmto médiom suverénne práva a podrobil ho tak svojmu právnemu poriadku.[[5]](#footnote-5) Právo sa okrem toho musí vyrovnať aj s tým, že dianie na internete nemožno, pre jeho zložitosť, dynamickosť a živelnosť, nikdy stopercentne kontrolovať a je nemožné právne upraviť všetky jeho oblasti.

1.2. Charakteristika elektronického obchodu

Základné charakteristické znaky elektronického obchodu sa samozrejme odvíjajú od predností samotného internetu. Výhodou je už spomínaný globálny charakter internetu, jeho okamžitosť, ktorá umožňuje poskytovanie služieb, výmenu dát a uskutočňovanie obchodov v reálnom čase a automatizovateľnosť, ktorá slúži pri spracovávaní informácií a automatizácii rutinných úloh. Pre tieto obchody je teda typické, že prebiehajú prostredníctvom špecializovaného softwaru (software je tzv. programové vybavenie počítačov), v ktorom je veľká časť transakcií spracovávaná automaticky (napr. automatické vytvorenie a odoslanie objednávky dodávateľovi v prípade poklesu stavu zásob pod vopred definovanú úroveň). Pre elektronický obchod je taktiež charakteristická slabá väzba podnikateľských subjektov na konkrétne miesto. Svoju činnosť totiž môžu vykonávať kdekoľvek, a teda sa môžu i kdekoľvek formálne k tejto činnosti registrovať a vhodnou voľbou takéhoto miesta sa vyhnúť zdaneniu alebo toto zdanenie minimalizovať.

Oproti tradičnému obchodu sa elektronický obchod vo väčšej časti zameriava na nehmotné produkty a na poskytovanie služieb. Namiesto fyzického dodania dochádza častejšie k dodaniu elektronickému, čo má na zdaňovanie tiež zásadný dopad. Pre dodávateľa je teda elektronický obchod výhodný predovšetkým vďaka úspore nákladov na prevádzku napr. za nájom predajných priestorov, platy predávajúcim apod. Ďalšie výhody je možno nájsť v ľahkom zhromažďovaní údajov o zákazníkoch, ktoré sa dajú veľmi dobre použiť v marketingu, a tiež v tom, že internetový obchod má otvorené 24 hodín denne, cez víkendy i sviatky, čomu tradičný obchod môže len ťažko konkurovať. V neposlednom rade je ďalším charakteristickým znakom elektronického obchodu anonymita. Mnohokrát sa totiž stáva, že odberateľ nevie alebo sa mylne domnieva, kde má dodávateľ sídlo, prípadne dodávateľa vôbec nepozná. Súčasné daňové predpisy sa snažia tieto problémy odstraňovať.

Všetky tieto rozdielne vlastnosti elektronického obchodu sa odzrkadľujú aj v rozdielnom rozložení hodnôt podniku, kde už hlavnou zložkou hodnoty podniku nie sú hmotné statky (napr. stroje či zariadenia) ako to býva zvyčajne pri tradičnom obchode, ale nehmotné ako know-how, obchodná či ochranná známka alebo zoznam zákazníkov. Z týchto dôvodov je preto aj časté maximálne využitie externých dodávateľov (outsourcingu) Pribúda aj spoločností, ktoré sú schopné súčasne pôsobiť v niekoľkých krajinách bez zamestnancov, kde iba vedenie spoločnosti koordinuje dodávky a služby týchto externých dodávateľov a vystupuje len ako vlastník obchodnej značky a know-how. Čo samozrejme otvára široké spektrum možností ako zdanenie legálne minimalizovať.

1.2.1. Typy elektronického obchodu

Podľa typov je možno elektronický obchod (ďalej e-obchod) rozdeliť do niekoľkých kategórií[[6]](#footnote-6):

Podľa účastníkov transakcií

Priemyslové tzv. B2B (business to business) obchody

Jedná sa o obchodovanie medzi podnikmi, obchodníkmi navzájom. Obchody typu B2B sú najstaršie a z finančného hľadiska najvýznamnejšou formou e-obchodu. Nemusí sa nutne jednať o transakcie závislé na sieti Internet, pretože mnoho podnikov vytvára vlastné špecializované siete pre obmedzený okruh svojich obchodných partnerov. Pre tento typ obchodu je práve typická spomínaná automatizácia prostredníctvom špecializovaného softwaru.

Vo väčšine prípadov funguje elektronický obchod B2B paralelne vedľa obchodovania štandardného, alebo je v niektorých svojich fázach klasickými formami doplňovaný (napr. v marketingu, logistike, riešení reklamácií). I v týchto prípadoch však možno zaznamenať značné úspory prevádzkových nákladov, najmä v prípade optimalizácie zásob, skladového hospodárstva alebo účtovej evidencie.

Spotrebiteľské tzv. B2C (business to customer) obchody

Jedná sa tu o spotrebiteľské zmluvy s koncovými zákazníkmi. Tieto obchody sú z pohľadu laickej verejnosti asi najrozšírenejšou formou e-obchodu, ako to dokladá existencia celých obchodných domov a katalógov spotrebného tovaru na internete. Zmluvné strany jednajú na základe katalógu tovaru poskytnutého dodávateľom a realizujú platbu on-line. Často sa zvyknú kombinovať webové stránky so službami telefónneho centra dodávateľa, ktoré reaguje na zložitejšie otázky a požiadavky zákazníkov. Pre dodávateľa je e-obchod výhodný najmä vďaka úspore nákladov na prevádzku.

C2C (customer to customer) obchody

V súčasnej dobe stúpa na popularite aj obchod medzi dvoma neobchodníkmi (nepodnikateľmi), najtypickejším príkladom sú internetové aukcie, ktoré umožňujú vzájomné obchodovanie medzi individuálnymi spotrebiteľmi. Systém obchodovania je možné prirovnať k „ miniburze“ napríklad spotrebným tovarom, niekedy tiež tovarom už použitým, kde internet funguje ako miesto permanentnej koncentrácie ponuky a dopytu.[[7]](#footnote-7)

C2B (customer to business) obchody

Perspektívne sú tiež obchody, kde zákazník oslovuje podnikateľa, napr. keď definuje tovar a cenu a zároveň vyzýva obchodníkov k podaniu ponúk na uzatvorenie zmluvy (napr. nákup leteniek a ubytovania, kde letecké spoločnosti a hoteliéri môžu na poslednú chvíľu ponúknuť voľné miesto alebo izbu, ktoré by inak ostalo nevyužité). Jedná sa zatiaľ o najmenej rozšírený typ e-obchodu.

Spomeniem, ešte u nás zatiaľ nie príliš využívané správne tzv. G2C, C2G (government to customer, customer to government) obchody, ktoré zahrňujú predovšetkým nákup určitého tovaru a služieb občanom od štátu (verejnej správy), resp. platby občana štátu, napr. rôzne dane. Existujú tiež tzv. G2B (business to government) obchody, ktoré sa môžu týkať napr. verejných zákaziek, grantov a dotácií. V tejto práci sa však týmito obchodmi nebudem ďalej zaoberať.

V praxi platí, že pokiaľ hovoríme o elektronickom obchodovaní, máme na mysli najmä prvé dve skupiny (B2B a B2C). Pritom bežní užívatelia internetu z pochopiteľných dôvodov vnímajú ako dôležitejšiu oblasť B2C, v skutočnosti však objem B2B obchodov je niekoľkokrát väčšia ako B2C.

Podľa spôsobu plnenia

Priame e-obchody

V tomto prípade sa jedná o obchody, ktoré sú úplne on-line, to znamená, že objednávka, platenie a zároveň dodávka nehmotných statkov (software, informácie, mediálne produkty) sa uskutočňuje výhradne prostredníctvom elektronických prostriedkov.

Nepriame e-obchody

Pri nich prebieha on-line len objednávka či uzatvorenie zmluvy, poprípade platba, ale dodávka tovaru sa uskutočňuje pomocou tradičných prostriedkov.

E-obchod sa zvykne deliť aj podľa otvorenosti použitého média, ale keďže celá práca pojednáva o obchodovaní prostredníctvom internetu, tak sa bude jednať vo všetkých prípadoch o otvorené transakcie, a teda o elektronický obchod medzi otvoreným počtom účastníkov.

1.3. Význam elektronického obchodu

Z hľadiska ekonomiky prináša rozvoj elektronického obchodu predovšetkým úspory v informačných tokoch obchodnej logistiky, akceleráciu mnohých obchodných procesov a nové možnosti integrácie vo vnútri dodávateľského reťazca. Elektronický obchod je významným globalizačným činiteľom prepojujúcim dosiaľ geograficky oddelené trhy a zásadným spôsobom tak pôsobí na zvyšovanie konkurencie a koncentráciu.[[8]](#footnote-8)

Celosvetovo sa rozvíjajúci e-obchod umožňuje subjektom zo štátov, ktoré by sa inak svetového medzinárodného obchodu nemohli zúčastňovať, pre svoju nevýhodnú polohu, ekonomickú nevyspelosť či politické a náboženské prekážky, aby prostredníctvom internetu začali obchodovať na svetových trhoch.[[9]](#footnote-9) Dá sa povedať, že globalizácia a internet sú pojmy, ktoré spolu neodmysliteľne súvisia. Oba spoločne prispeli k enormnému nárastu medzinárodného e-obchodu v posledných rokoch.

2. Elektronické obchodovanie z daňového hľadiska

Ako vyplýva z predchádzajúcej kapitoly, tak internet nie je len obyčajným globálnym komunikačným médiom, internet je medzinárodným obchodným kanálom, ktorého prostredníctvom môžu bez problémov obchodovať spoločnosti z opačného konca zemegule, akýkoľvek podnik so zaujímavou ponukou môže vďaka nemu predávať globálnym masám na celom svete. Zákonite tak bude dochádzať k obchodným transakciám medzi jednotlivými štátmi s rozdielnymi daňovými zákonmi a smernicami. Aby bol maximálne využitý tento obchodný potenciál internetových technológií, je potrebné novelizovať niektoré súčasné medzinárodné nariadenia a zákony a predchádzať sporom medzi štátmi a ich daňovými správami o nárok na príjmy, poprípade predchádzať dvojitému zdaneniu oboma jurisdikciami.

Obchodovaním prostredníctvom internetu teda rozumieme využitie obchodných modelov, ktoré sú na princípe fungovania internetu vybudované. Prostredníctvom počítačovej siete je možné uzatvoriť akýkoľvek tradičný obchodný vzťah, ale z daňového hľadiska má význam zvlášť skúmať tie príjmy, pri ktorých získaní internet nebol len pokračovaním dovtedajších metód komunikácie, ale nevyhnutnou podmienkou. Pre príjmy dosahované prostredníctvom internetu neexistuje samostatný spôsob zdanenia, pretože je možné ich zaradiť medzi zisky podnikov, licenčné poplatky, poprípade i iné druhy príjmov. Z čisto praktického hľadiska tak nie je dôvod vyčleňovať pre ne samostatný daňový režim. Špecifické sú tu však samozrejme inovačné dopady virtuálneho prostredia, ktoré prinášajú úplne nové obchodné modely a zložitú kontrolovateľnosť zo strany finančných orgánov. Ide totiž o prudko rastúci odbor, na ktorý ešte nestihla dostatočne zareagovať metodika medzinárodného zdanenia, či už sa jedná o Modelovú zmluvu OECD či o tuzemské daňové zákony.[[10]](#footnote-10)

Problémy s posúdením charakteru príjmov dosahovaných z internetovej ekonomiky súvisia predovšetkým s týmito činnosťami:

elektronické objednávanie a sťahovanie digitálnych produktov a ich aktualizácia

využívanie programového vybavenia či dát umiestnených na servery poskytovateľa

outsorcing dátových služieb prostredníctvom aplikácie poskytovateľa, umiestnenej na jeho servery

poskytovanie priestoru pre webové stránky, poprípade aj ich tvorba a správa

prístup k neverejnému obsahu webových stránok

skladovanie dát

údržba siete a softwaru prevádzaná na diaľku

konzultácia a zákaznícka podpora prostredníctvom siete

reklama na sieti, a poplatky za zverejnenie

elektronické zasielanie informácií a elektronické vysielanie

nákupné portály a aukcie on-line

2.1. Elektronický obchod v medzinárodnom meradle a jeho zdaňovanie

Globálnymi záležitosťami elektronického obchodovania sa zaoberajú predovšetkým tieto medzinárodné inštitúcie: Organizácia pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj (OECD), komisia UNCITRAL pri Organizácii spojených národov, Svetová obchodná organizácia (WTO) či Svetová organizácia pre duševné vlastníctvo (WIPO).[[11]](#footnote-11) Za zmienku tu okrem iných stojí už z roku 1996 Vzorový zákon o elektronickom obchodovaní z dielne UNCITRALu, ktorý bol doporučený členským krajinám OSN ako základný zdroj, z ktorého by v záujme globálnej kompatibility mali vychádzať na regionálnej úrovni.

Z medzinárodného hľadiska poskytovania elektronických služieb a ich zdaňovania sú veľmi dôležité medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré jednotlivé štáty medzi sebou uzatvorili, a Modelová zmluva OECD s komentárom, ktorých význam bude preberaný v ďalších kapitolách.

Významným prvkom zasahujúcim do pravidiel medzinárodného zdanenia je tiež samozrejme členstvo ČR v Európskej únii, ktorej regulácia poskytuje daňovým subjektom dodatočné výhody pri zdaňovaní dividend, úrokov a licenčných poplatkov. Právo EÚ však v žiadnom prípade neruší uzatvorené dvojstranné zmluvy a nie je pripravovaná ani ich multilaterálna náhrada. Na rozdiel od nepriamych daní je teda v tejto oblasti vplyv európskej normotvorby pomerne obmedzený. Pri už spomínaných nepriamych daniach stojí za pozornosť aktuálne novelizovaná smernica 2006/112/ES týkajúca sa dane z pridanej hodnoty, ktorá je účinná od začiatku tohto roku. Jej zmenami, ktoré sa samozrejme preniesli aj do vnútroštátnej právnej úpravy sa budeme zaoberať v štvrtej kapitole.

Čo sa teda týka pohľadu medzinárodného práva na zdaňovania internetových obchodov pomôžem si názormi príslušného výboru OECD, ktoré dávnejšie vyjadril vo svojich rámcových podmienkach pre zdanenie týchto obchodov. Ich záverom bolo, že princípy pre zdanenie, ktoré jednotlivé vlády prijali v súvislosti s konvenčnými metódami by mali byť definitívne aplikované i na elektronické obchodovanie. Výbor tiež vyjadril presvedčenie, že na súčasnej úrovni vývoja technologických a komerčných podmienok môžu existujúce zdaňovacie princípy obsahovať aj elektronické transakcie.

2.2. Vnútroštátna právna úprava zdaňovania elektronických obchodov

Kvôli komplexnému pohľadu na vnútroštátnu právnu úpravu je potrebné spraviť si najprv prehľad príslušných právnych predpisov, ktoré postihujú túto oblasť daňového práva. Základným právnym predpisom upravujúcim problematiku dane z príjmov fyzických a právnických osôb je zákon č. 586/1992 Zb., o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Každoročne je však prijímaných niekoľko noviel, kde dôvodom týchto zmien je skutočnosť, že Česká republika je členským štátom Európskej únie, a preto dochádza k postupnej harmonizácii daňových systémov. Pri aplikácii zákona v súvislosti s elektronickým obchodom treba postupovať okrem iného aj podľa zdelení a pokynov Ministerstva financií uverejňovaných vo finančných spravodajoch (pod označením D). Ako napr. pre túto prácu dôležité zdelenie MF k problematike elektronického obchodu pri uplatňovaní medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, č. j. 251/24 735/2001 alebo pokyn MF ČR D-235 k problematike charakteru platieb súvisiacich s rozvojom elektronického obchodu, a to v nadväznosti na uplatňovanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Ďalším významným právnym predpisom je zákon č. 235/2004 Zb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov. Z hľadiska medzinárodnej administratívnej spolupráce je dôležitá zákonná úprava týkajúca sa registrácie k DPH, dodania tovaru do iného členského štátu EÚ, zaobstaranie tovaru z iného členského štátu EÚ a v neposlednom rade povinnosť plátcu dane vo vzťahu k týmto transakciám.

Čo sa týka správy daní a iných poplatkov, ktoré súvisia s podnikaním v internetovom obchodovaní, registráciou daňových subjektov k vyššie uvedeným daniam, platením daní atď. upravuje zas zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov.

3. Priame dane a elektronické obchodovanie

Dane priame platí poplatník na úkor svojho dôchodku a predpokladá sa, že ich nemôže preniesť na iný subjekt. Patria sem dane dôchodkové (daň z príjmov fyzických osôb a daň z príjmov právnických osôb) a dane majetkové (daň z nehnuteľností, cestná a prevodová). Z pohľadu elektronického obchodovania a jeho spomínaných špecifických vlastností bude samozrejme kladený dôraz predovšetkým na dane z príjmov.

3.1. Daň z príjmov fyzický a právnických osôb

Daň z príjmov je upravená zákonom č. 586/1992, o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov (ďalej len ZDP). Subsidiárnym predpisom týkajúcim sa procesných aspektov daní z príjmov je zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov.

Zdaňovacím obdobím, tj. obdobím, za ktoré poplatník platí daň z príjm s výnimkou záloh (pokiaľ zálohy platí), je spravidla podľa § 17a ZDP kalendárny rok alebo hospodársky rok. Prípadne to môžu byť aj iné obdobia, pokiaľ je účtové obdobie dlhšie ako 12 mesiacov alebo pokiaľ došlo k fúzii, prevodu imania na spoločníka alebo rozdeleniu obchodnej spoločnosti alebo družstva.

Čo sa týka fyzických osôb podnikajúcich na internete, tak tie zdaňujú svoje príjmy získané pri tejto činnosti ako osoby samostatne zárobkovo činné. Taktiež môžu byť platitelia dane z príjmov za kapitálové príjmy či ostatné príjmy. V ČR je pre tento rok pri fyzických osobách určená sadzba dane percentuálna lineárna vo výške 15 %.[[12]](#footnote-12) Podnikateľ (fyzická osoba), ktorý vyvíja svoju obchodnú činnosť na internete môže taktiež využiť možnosť platiť daň z príjmov fyzických osôb paušálnou čiastkou podľa ZDP. V takom prípade sa mu nepočíta daň vyššie uvedeným spôsobom, ale poplatník uvedie predpokladané príjmy a predpokladané výdaje. Podmienky pre túto možnosť zdanenia sú uvedené v § 7a ZDP

Úprava dane z príjmov právnických osôb je v ZDP oddelená od úpravy dane z príjmov fyzických osôb, i keď využíva niektoré spoločné inštitúty. Sadzba dane z príjmov právnických osôb je na rozdiel od sadzby dane z príjmov fyzických osôb pomerná lineárna, pričom v súčasnosti činí 19 % z upraveného základu dane.[[13]](#footnote-13) Podobne ako pri fyzických osôb podáva poplatník po uplynutí zdaňovacieho obdobia daňové priznanie k miestne príslušnému správcovi dane.

Pre stanovenie daňovej povinnosti dane z príjmov je rozhodujúce zistiť kto, kde, aký príjem a v akej výške má zdaniť. Z tohto dôvodu je potrebné zistiť rezidentstvo daňového subjektu, zdroje príjmov a alokáciu príjmov.

3.2. Daňová rezidentúra (daňový domicil)

V oblasti medzinárodného zdaňovania sa štáty snažia o to, aby daňový subjekt musel zdaňovať v „materskom“ (rezidentnom) štáte svoje celosvetové príjmy, tj. aj príjmy ktoré dosiahol zo zdrojov i mimo územia tohto štátu. Túto celosvetovú resp. neobmedzenú daňovú povinnosť tak štáty väčšinou stanovujú tým, ktorí sa na území štátu väčšinovo zdržujú či splňujú iné stanovené kritériá. Jednostranné aplikácie týchto pravidiel zo strany každého štátu vedú často k tomu, že zdaňovanie celosvetových príjmov vyžaduje i niekoľko štátov súčasne. Vnútroštátne právo každého jednotlivého štátu stanovuje teda určuje daňovú rezidenciu. V prípade, že sa dostanú do kolízie právne predpisy dvoch štátov, na ktorých základe by vznikla daňová rezidencia tohoto subjektu v oboch krajinách, tak sa na riešenie tohoto problému použije právna úprava, ktorá sa náchadza v príslušnej medzinárodnej zmluve (uzatvorenej medzi konkrétnymi štátmi) o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej ZDZ).

Pojem daňová rezidencia vlastne vyjadruje určitý vzťah daňového subjektu k tomuto štátu a súčasne je tiež hlavnou podmienkou pre vznik nároku správcu dane tejto krajiny k zdaneniu jeho celosvetových príjmov. Pre vytvorenie takéhoto vzťahu nie je potrebné ani občianstvo, pretože môže byť založený na inom základe (napr. sídlo, bydlisko, trvalý pobyt a pod.) V Českej republike je rozsah osobnej daňovej povinnosti stanovený v ZDP[[14]](#footnote-14), respektíve na základe § 37 tohoto zákona v medzinárodnej zmluvy, ktorou je viazaná ČR.

V právnych predpisoch je možné stretnúť sa okrem pojmu rezident aj s pojmami poplatník s daňovým domicilom v ČR či daňový tuzemec. Na druhú stranu, vo všeobecnosti platí, že poplatník s obmedzenou daňovou povinnosťou je taká osoba, ktorá má daňovú povinnosť len k príjmom, čo pochádzajú zo zdrojov v tej krajine, kde zdroj príjmu vznikol. Z tohto dôvodu rozlišujú jednotlivé daňové zákony u právnických a fyzických osôb medzi rezidentmi a nerezidentmi. Daňový rezident určitého štátu je poplatník s neobmedzenou daňovou povinnosťou voči tomuto štátu. Musí tak v tomto štáte zdaňovať nielen príjmy vnútrozemské, ale aj akékoľvek zahraničné. Daňovým rezidentom štátu môže byť aj občan iného štátu. Daňový nerezident je naopak osoba s obmedzenou daňovou povinnosťou. Takýto subjekt je povinný odviesť daň iba z príjmov, ktoré dosiahol na území daného štátu a nedaní príjmy, ktoré dosiahol na území iného štátu.

Úlohou zmlúv ZDZ je, za situácie, keď si daňovú rezidentúru nárokujú dva štáty, pomocou hraničných určovateľov, rozhodnúť, ktorý zo štátov sa stane pre daňový subjekt štátom s domicilom, v ktorom sa budú zdaňovať celosvetové príjmy. Druhý štát sa stane štátom nerezidentským, i keď si podľa národných zákonov taktiež nárokuje rezidentúru. Inými slovami sa nemôže stať, za situácie, keď existuje príslušná zmluva ZDZ, že by daňový subjekt bol rezidentom oboch štátov. Na prvý pohľad sa môže zdať, že sa pre platiteľa vždy javí lepšie byť daňovým nerezidentom, pretože bude zdaňovať menší finančný obnos. Je nutné si ale uvedomiť, že s daňovým nerezidentstvom se spájajú i menšie práva v procese výpočtu dane, napr. nerezidentovi nemožno uznať niektoré odpočítateľné položky a zľavy, na ktoré má nárok riadny rezident.

Správny postup pri zisťovaní daňovej rezidentúry v duchu zmlúv ZDZ je teda taký, že najprv sa musí zistiť, či je subjekt rezidentom podľa národných právnych poriadkov v príslušných štátoch. Pokiaľ áno, je v oboch, vyberie sa príslušná zmluva ZDZ medzi týmito štátmi a zmluva definitívne určí, ktoré rezidentstvo bude rozhodujúce. V prípade, že neexistuje zmluvná dohoda upravujúca povahu obchodu, môžu sa strany odkazovať na interné mechanizmy pre dvojité zdanenie (napr. zahraničné daňové kredity). Vzhľadom ku komplexnosti medzinárodných elektronických transakcií však môže dochádzať k tomu, že miestne daňové úrady nebudú kvôli obmedzeným rozpočtom mať prostriedky k identifikácii týchto transakcií.

Potenciálne problémy tak najlepšie ilustruje tento príklad. Nakupujúci z krajiny A si cez internet objedná u firmy z krajiny B istý softwarový program. Predajca však v krajine A nie je fyzicky prítomný a nevzťahujú sa naňho daňové pravidlá tejto jurisdikcie, k uzatvoreniu zmluvy teda dôjde v krajine predajcu. Kupujúci uhradí platbu a stiahne si program na svoj počítač, kde môže tento software používať len po určitú dobu a nemôže z neho vytvárať jeho ďalšie kópie, z čoho vyplýva, že má k programu v podstate i obmedzené vlastnícke práva a využíva produkt, ktorého majiteľom je naďalej predávajúci. V tomto prípade by sa teda jednalo o prenájom, nie predaj. Pokiaľ by sa k tejto transakcii stavala daňová autorita kupujúceho ako k predaju, predajca by bol povinný uhradiť daň v krajine nakupujúceho, pokiaľ je tu istým spôsobom prítomný. Pokiaľ sa však krajina A stavia k transakcii ako k prenájmu či licencovaniu programu, platba ako taká potom podlieha len tzv. zrážkovej dani. Základnou otázkou domicilu pri elektronickom obchodovaní teda je, či server, na ktorom je umiestnená webová stránka spoločnosti, ustanovuje jej prítomnosť v rámci danej daňovej jurisdikcie.

3.2.1 Rezidencia fyzických osôb podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia majú za účel zabrániť vznikaniu konfliktov, ktoré by mohli vznikať pri určovaní rezidencie. Konfliktné situácie môžu vznikať, keď si dva štáty rôznych titulov nárokujú splnenie neobmedzenej daňovej povinnosti. Z tohto dôvodu je potrebné aby zmluvy takýmto titulom ukladali rozdielne postavenie a vytvorili pri ich aplikácii určitú hierarchiu

Ako už bolo spomínané, tak daňové rezidentstvo je upravené v zmluvách ZDZ a taktiež aj vnútroštátnou právnou úpravou. Medzinárodná zmluva má samozrejme podľa čl. 10 Ústavy aplikačnú prednosť. Nutné je ešte poukázať na pravidlo určovania rezidencie, z ktorého vyplýva, že za rezidenta nemôže zmluva ZDZ považovať osobu, ktorá nebude mať daňovú rezidenciu podľa vnútroštátnej právnej úpravy

Zmluvy ZDZ vytvárajú v podstate dve kategórie pravidiel, ktoré súvisia s určovaním daňového rezidentstva. Jedna kategória stanovuje daňovú povinnosť podľa sídla, rezidencie osoby alebo zdroju príjmov. Druhá kategória stanovuje štátu rezidencie povinnosť povoliť daňové úľavy na takéto príjmy podľa čl. 23 Modelovej zmluvy OECD o zamedzení dvojitého zdanenia

Článok 4 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD obsahuje definíciu rezidenta zmluvného štátu. V druhom odstavci sú zas určené, postupne podľa váhy rozhodnosti, kritériá pre fyzické osoby, ktoré stanovujú daňovú povinnosť tejto osoby. Sú to nasledovné kritériá:

stály byt, pod týmto pojmom sa rozumie miesto, kde má táto osoba byt, ktorý má vo vlastníctve alebo je prenajatý, primárnou podmienkou tu je stálosť tohoto

stredisko životných záujmov, podľa komentáru k tomuto článku sa posudzujú všetky podstatné okolnosti, ktoré majú vplyv na určenie tohoto miesta (aj samotné určenie stáleho bytu sa odvíja od ekonomickej či osobnej väzby k danej krajine)

obvyklé zdržovanie osoby na určitom mieste

štátne občianstvo osoby k jednému štátu

vzájomná dohoda príslušných štátov (v takom prípade, keď sa nedá na základe predchádzajúcich kritérií určiť postavenie tejto osoby)

3.2.2. Rezidencia právnických osôb podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Zmluvy ZDZ riešia aj konflikt rezidencie právnických osôb, ktorý je pomerne zriedkavý, i keď v prípade elektronického obchodovania sa môže vyskytnúť častejšie ako pri bežnom obchode. Môže vzniknúť na základe toho, že štát preferuje teóriu sídla alebo inkorporačnú teóriu (uprednostňuje štát vzniku spoločnosti) pri určovaní národnosti danej obchodnej spoločnosti, a teda aj jej neobmedzenú daňovú povinnosť.

Modelová zmluva pre zamedzenie dvojitého zdanenia pri právnických osobách a určenie ich postavenia, zavádza jedno rozhodné kritérium, ktorým je miesto skutočného vedenia. Z logických dôvodov dochádza k odklonu od formálneho kritéria, ktoré by bolo založené na základe registrácie.

3.2.3. Rezidencia fyzických osôb podľa zákona o daniach z príjmov

Český zákon o dani z príjmov dôsledne rozlišuje medzi stanovovaním rezidentúry pre fyzické a právnické osoby. Rezidentúra fyzickej osoby je riešená v § 2 ods. 2 a 4 ZDP a rezidentúra právnickej osoby je riešená v § 17 ods. 3 ZDP.

Zákon pre fyzické osoby rezidentov stanovuje dve základné kritéria, ktorými sú bydlisko a obvyklé zdržovanie. Bydliskom na území ČR sa podľa § 2 ods. 4 ZDP rozumie miesto, kde má poplatník stály byt za okolností, z ktorých možno usudzovať jeho úmysel trvalo sa v tomto byte zdržovať. Nie je tu stanovená požiadavka, aby bol stály byt vo vlastníctve osoby, môže sa teda jednať aj o byt prenajatý. Bydlisko je teda chápané ako miesto faktického pobytu. Pri posudzovaní je teda rozhodujúce, že daný byt je osobe k dispozícii, jeho užívanie je posudzované s prihliadnutím na osobný a rodinný stav, prípadne v nadväznosti na jej ekonomické aktivity. Pri zmene bydliska tak dochádza aj k zmene rezidencie, a tak sa táto osoba môže stať rezidentom len na určitú dobu.

Obvyklé zdržovanie, zákon jasne definuje, že toto kritérium je naplnené, pokiaľ sa osoba zdržuje na území štátu dlhšie než 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach. Uplynutie doby 183 dní však nemusí byť jedinou podmienkou, ktorá určuje úmysel osoby dlhodobo sa zdržovať v Českej republike. Prejavenie tohto úmyslu môže byť odvodené napríklad aj z kúpy bytu či uzatvorení nájomnej zmluvy. Skutočný úmysel sa dokazuje následne v daňovom konaní podľa §31 zákona o správe daní a poplatkov. Prehlásenie poplatníka samotného má v tomto prípade len podpornú úlohu.

Pritom Najvyšší správny súd vyslovil názor, že stanovenie podmienky 183 dní nepredstavuje formálne právny stav, ale faktickú skutočnosť. To následne znamená, že nie je podstatné, či sa tu osoba zdržovala oprávnene alebo protiprávne.[[15]](#footnote-15) Výnimka z obvyklého zdržovania platí podľa § 2 ods. 3 ZDP u osôb, ktoré sa na území ČR zdržujú iba za účelom štúdia a liečenia. Tieto osoby teda majú daňovú povinnosť iba k príjmom , ktoré pochádzajú zo zdrojov na území Českej republiky[[16]](#footnote-16) (čiže majú len obmedzenú daňovú povinnosť). V prípade sporu musí skutočnosť „nezdržovania sa“ preukázať samozrejme daňový subjekt, inak bude považovaný za rezidenta[[17]](#footnote-17).

Zmena daňového domicilu býva často spornou otázkou, čiastočne sa jej venuje aj metodický pokyn D-300[[18]](#footnote-18) Ministerstva financií, z ktorého vyplýva že:

v prípade, že dojde k zmene rozsahu povinnosti poplatníka voči Českej republike (§ 2 ods. 2 alebo 3 zákona) v priebehu zdaňovacieho obdobia v dôsledku zmeny bydliska, posudzuje sa jeho statut za príslušné časti roku samostatne. Z pokynu ďalej vyplýva, že po zmene poplatníkovho bydliska, sa za príslušnú časť roku jeho štatút posudzuje samostatne a nezapočítava sa do rozhodnej doby pre posúdenie obvyklého zdržovania sa na území ČR. Ďaňový rok sa tak kvôli posúdeniu daňovej povinnosti v praxi rozdelí na viac častí. V každej tejto časti sa daňová povinnosť tejto osoby zváži samostatne. Znamená to, že v období, keď sa určilo, že sa osoba obvykle zdržuje v ČR, má zároveň daňovú povinnosť zo všetkých príjmov, ktoré za toto obdobie získala. V ostatných obdobiach má osoba daňovú povinnosť len z príjmov, ktoré pochádzajú zo zdrojov na území ČR.

v prípade vzniku poplatníkovej neobmedzenej daňovej povinnosti v Českej republike (§ 2 ods. 2 zákona) v dôsledku toho, ža sa na území krajiny obvykle zdržuje, tak sa uplatní tento štatút pre celé zdaňovacie obdobie.

Druhý prípad môže byť predmetom sporov, pretože podľa spomenutého pokynu Ministerstva financií by si mohla Česká republika nárokovať zdanenie celosvetového príjmu tejto osoby. Takýto postup by sa podľa všetkého mohol uplatniť len vtedy, keď by sa jednalo o krajinu, s ktorou nemá ČR uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.

3.2.4. Rezidencia právnických osôb podľa zákona o daniach z príjmov

Pri fyzickej osobe nerezidenta všeobecne ZDP postupuje tak, že za nerezidenta označuje každého, kto nie je rezidentom. Podmienkou daňovej rezidentúry právnickej osoby je, analogicky k ustanoveniu o FO, sídlo alebo adresa miesta svojho vedenia, tak ako to vyplýva z § 17 ods. 3 ZDP. Rozhodnou okolnosťou je v tomto prípade sídlo danej právnickej osoby a miesto jej vedenia, jedná sa podľa ustanovenia zmluvy ZDZ o totožné kritériá a nemalo by dochádzať ku konfliktom pri určovaní rezidencie tejto osoby. Z textu zákona možno následne dovodiť, že organizačná zložka zahraničného podniku na území ČR sa nemôže stať automaticky daňovým rezidentom. K tomuto by bolo nutné, aby do zložky bolo umiestnené miesto skutočného vedenia materskej spoločnosti. MF ČR definuje tento pojem ako miesto, kde je prevádzaná kľúčová riadiaca a obchodná činnosť[[19]](#footnote-19). Miestom vedenia právnickej osoby sa teda rozumie adresa miesta, z ktorého je poplatník riadený. Jedná sa obvykle o miesto, kde sú určované činnosti, ktoré majú byť uskutočnené podnikom ako celkom a musí sa na tomto mieste nachádzať primerané vecné a personálne vybavenie. V prípade, keď sa skutočné vedenie obchodnej spoločnosti nachádza na území ČR, má tu vtedy spoločnosť daňovú rezidenciu, a tým pádom aj neobmedzenú daňovú povinnosť. Zavedenie podmienky skutočného vedenia spoločnosti má zamedziť daňovým únikom, ktoré by mohli nastať najmä v takom prípade, že by daná spoločnosť mala sídlo v tzv. daňovom raji (takýto štát zvyčajne nemá uzatvorené zmluvy ZDZ).

Právnická osoba zaregistrovaná v príslušných registroch, je teda vždy podľa ZDP rezidentom. Na rozdiel od občana ČR, ktorý automaticky rezidentom z titulu občianstva byť nemusí.

3.3. Zdroj príjmov a možnosti zdanenia

Zdroj príjmov z obchodného hľadiska môže byť určený buď na základe domicilu nakupujúceho či predávajúceho či podľa miesta, kde ku konkrétnemu predaju dôjde. Vzhľadom ku globálnej povahe internetu môže i v tomto prípade dochádzať k sporom na medzinárodnej úrovni, kde dve nezávislé jurisdikcie môžu nárokovať svoje práva na konkrétny zdroj príjmov.

Daňoví rezidenti zdaňujú v štáte rezidentúry svoje celosvetové príjmy. Naopak nerezidenti zdaňujú v nerezidentnom štáte len príjmy, ktoré im získali z územia tohto štátu. Pre správny postup je dôležité vedieť, aké konkrétne príjmy sú považované za príjmy z územia nerezidentného štátu. V prípade českých nerezidentov rieši túto otázku § 22 ZDP. Toto ustanovenie môže byť modifikované zmluvou ZDZ pre osoby, ktoré sú rezidentmi štátu, s ktorým má ČR uzatvorenú príslušnú zmluvu. V takýchto prípadoch sa teda postupuje podľa tejto zmluvy ZDZ. Pre rezidentov štátov, s ktorými nemá ČR uzatvorenú zmluvu ZDZ, platí toto ustanovenie bez výnimiek. § 22 tak taxatívne stanovuje, ktoré príjmy považuje za príjmy zo zdrojov na území ČR. Iné, než v ňom uvedené príjmy, sa nepovažujú za príjmy z územia ČR a nepodliehajú u nerezidentov tuzemskému zdaneniu.

Pokiaľ konkrétna osoba zodpovedá kritériám uvedeným v zákone, a je teda rezidentom Českej republiky, vystaví na jej žiadosť miestne príslušný správca dane tejto osobe potvrdenie o daňovom domicile. Toto potvrdenie však možno vystaviť iba pre osoby na ktoré možno použiť ustanovenie konkrétnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov. Cudzím štátnym príslušníkom z nezmluvných štátov nemožno toto potvrdenie vystaviť, rovnako ako rezidentom Českej republiky bez vzťahu k predmetu konkrétnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

V prípade, že existuje zmluva ZDZ, je nutné si uvedomiť už zmienený vzťah zmluvy a ZDP. Zmluvy dávajú štátom možnosť zdanenia určitých príjmov. Pokiaľ ich však štát vo svojej legislatíve nezakotví, tak k ich zdaneniu nedôjde. Môže sa teda stať, že ČR získa v zmluve ZDZ právo určitý príjem zdaniť, ale pretože túto možnosť nezanesie do zákona (konkrétne do spomínaného § 22), tak ho nemôže zdaniť. V zmluvách je väčšinou použité obratu „príjmy môžu byť zdanené“. Táto dikcia tak implicitne odkazuje na prípadnú národnú úpravu. Praktický postup je taký, že pokiaľ má nerezident podľa § 22 ZDP príjmy z územia ČR, tak najprv sa zistí, ako by mali byť zdanené podľa českého práva. Následne je potrebné sa pozrieť do zmluvy ZDZ a pravidlá podľa ZDP skorigujeme podľa tejto zmluvy.

Ak sa stane, že nie je pre určitý druh príjmov (pri vylúčení príjmov zdaňovaných daní zo závislej činnosti), ktorý je vymenovaný v § 22 ZDP, stanovená zvláštna sadzba dane v § 36 ZDP, zdaňuje sa tento príjem sadzbou dane podľa § 16 ods. 1 ZDP pri fyzických osobách a § 21 ods. 1 ZDP pri právnických osobách. V ostatných prípadoch sa budeme zaoberať príjmami nerezidentov z územia ČR, ktoré sa zdaňujú zvláštnou sadzbou dane. Sadzby sú stanovené, v už spomínanom § 36 ZDP, procesné ustanovenie zas obsahuje § 38d ZDP vo väzbe na § 69 zák. č. 337/92 Zb., o správe daní a poplatkov, v platnom znení (ďalej ZSDP). Konkrétnym prípadom budú venované nasledujúce podkapitoly.

3.4. Stála prevádzkareň a koncept zdaňovania

Jedným z titulov pre zdaňovanie nerezidentov je príjem dosiahnutý prostredníctvom stálej prevádzkarne. Inštitút stálej prevádzkarne pomáha špecifikovať, aké príjmy sa považujú za príjmy z územia nerezidentného štátu. Stála prevádzkareň je subjekt sui generis v oblasti daňového práva, ktorý sa a priori neviaže na inú právnu subjektivitu. Je potrebné spomenúť, že inštitút stálej prevádzkarne je zvlášť upravený pre rezidentov z nezmluvných štátov v ZDP a pre rezidentov zo zmluvných štátov aj v príslušnej zmluve ZDZ. Zatiaľ čo v prípade daňovej rezidentúry sa zmluvy ZDZ najskôr odvolávajú na český ZDP, v tomto prípade tomu tak nie je a úprava je autonómna.

Stálu prevádzkareň je nutné rozlišovať od iných podobných pojmov. Hlavne sa jedná o termíny organizačná zložka a prevádzkareň. Určitá entita môže naplňovať všetky tri tieto pojmy, nie je to ale podmienkou.

Stála prevádzkareň nie je inštitucionálnou formou podnikania, je len iným označením pre vznik povinnosti daňového nerezidenta k dani z príjmov. Nemožno ju teda založiť z vôle subjektu. Vzniká len vtedy, pokiaľ sú naplnené zákonné (zmluvné) kritériá. Jedná sa o inštitút finančného práva.

Organizačná zložka súvisí z inštitucionálnou organizovanosťou podnikania, prevádzanou pri zahraničných subjektoch podnikajúcich na území ČR registráciou v obchodnom registri podľa § 21 ods. 4 ObchZ v spojení s § 7 ObchZ. Tejto registrácii však povinne nepodliehajú cudzozemské fyzické osoby zo štátov Európskeho hospodárskeho priestoru. Tie podliehajú rovnakému režimu, ako tuzemské fyzické osoby. Jedná sa tak o pojem obchodného práva.

Prevádzkareň označuje priestor, kde je prevádzkovaná živnosť. Definuje ju § 17 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní. Svoju prevádzkareň musí mať každý, kto podniká podľa citovaného zákona. Jedná sa v tomto prípade o pojem správneho práva.

3.4.1. Stála prevádzkareň podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia

Rýchly vývoj v oblasti elektronických médií a s tým súvisiaceho elektronické obchodovania priniesol rad problémov pri posudzovaní, kedy pri používaní počítačového vybavenia pri elektronických transakciách vzniká stála prevádzkareň a kedy nie. Tieto problémy sa snaží riešiť Modelová zmluva OECD o zamedzení dvojitého zdanenia vo svojom komentári k čl. 5, na základe ktorého zmluvy ZDZ definujú pojem stála prevádzkareň. Ustanovenia zmlúv ZDZ obsahujú aj negatívny výpočet objektov a činností, ktoré sa za stálu prevádzkareň nikdy nepovažujú. Takýto výpočet českej úprave chýba. Pri podrobnejšom skúmaní je možné nájsť aj ďalšie rozdiely. Zmluva ZDZ kladie dôraz na stálosť prevádzkarne, trvalosť prevádzkarne a prevádzkareň musí plniť určitý účel.

Trvalosť vyjadruje požiadavku na to, že prevádzkareň musí byť pevne spojená s určitým miestom (miesto podnikania je teda také, kde sú lokalizované stroje, zariadenia alebo samotná prevádzka). Miesto nemusí nutne označovať nejakú nehnuteľnosť, môže ísť aj o spojenie s širším prostredím.

Stálosť vyjadruje požiadavku, že miesto bolo zriadené nie k prechodnému podnikaniu, ale k dlhším časovým úsekom. Toto miesto musí byť teda fixované na určitú lokalitu, posudzuje sa tu stálosť výkonu činností z tohto miesta. Tieto časové úseky sú v ZDP a modifikovane v zmluve ZDZ stanovené.

Účelom prevádzkarne musí byť výkon určitej činnosti, teda podnikanie daňového nerezidenta.

Tieto tri základné požiadavky musí plniť každá stála prevádzkareň. Bez kumulatívneho splnenia všetkých podmienok tak nemôže napr. kancelária alebo továreň splňovať definíciu stálej prevádzkarne.

Pojem stála prevádzkareň je v zmluvách ZDZ zaradený z toho dôvodu, že zakladá právo zdaňovať zisky podniku v štáte, kde sa predmetná činnosť vykonáva. Spoločnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne vykonáva na území predmetného zmluvného štátu určitú pravidelnú činnosť, zúčastňuje sa tu hospodárskeho života, a preto je aj logické, že daná zmluvná krajina, v ktorej sa takáto činnosť vykonáva, je oprávnená zdaniť zisky tohto podniku získane prostredníctvom prevádzkarne.

Pri posudzovaní vzniku stálej prevádzkarne je treba rozlišovať medzi počítačovým vybavením na jednej strane a dátami a softwarom na druhej, ktoré sú používané týmto zariadením alebo sú v ňom uložené, na strane druhej. Dôvodom tohto rozlišovania je skutočnosť, že software a elektronické dáta (vrátane internetových stránok, ktoré sú kombináciou oboch) nie sú hmotným majetkom, a teda nemôžu ako také predstavovať miesto k výkonu činnosti. Na druhú stranu server, na ktorom je webová stránka uložená a prostredníctvom ktorého je dosiahnuteľná, predstavuje vybavenie, ktoré má fyzické umiestnenie a toto miesto teda môže založiť vznik “stáleho miesta podnikania” podniku prevádzkujúceho server.

Rozlíšenie medzi webovou stránkou a serverom, na ktorom je webová stránka uložená a používaná, je dôležité, keďže podnik prevádzkujúci server nemusí byť totožný s podnikom, ktorý prostredníctvom webovej stránky vykonáva svoju podnikateľskú činnosť. Napríklad je bežné, že webová stránka, ktorej prostredníctvom podnik vykonáva svoju podnikateľskú činnosť, je umiestnená na hosťujúcom serveri poskytovateľa internetových služieb. I keď môžu byť poplatky na základe dohôd odvodené od veľkosti miesta na disku použitého k uloženiu softwaru a dát potrebných pre fungovanie webovej stránky, nevedú tieto zmluvy spravidla k tomu, že by bolo na server a jeho umiestnenie nahliadané ako na zariadenie, ktoré je podniku k dispozícii, a to ani v prípade, že by bol podnik schopný stanoviť, že jeho webová stránka má byť hosťovaná na konkrétnom serveri s konkrétnym umiestnením. V takom prípade nie je podnik na tomto mieste ani fyzicky prítomný, keďže webová stránka nie je hmotným majetkom. V týchto prípadoch nemožno na podnik nazerať, že na základe dohody o hostingu nadobudol miesto podnikania. Avšak v prípade, keď má podnik vykonávajúci činnosť prostredníctvom webovej stránky k dispozícii vlastný server, napríklad vlastní (alebo si najíma) a prevádzkuje server, kde je webová stránka uložená a používaná, mohlo by miesto, kde je server uložený, pri splnení ďalších podmienok stanovených v tomto článku založiť vznik stálej prevádzkarne.[[20]](#footnote-20) Situácie, keď k tomu dochádza, je teda nutné posudzovať podľa okolností každého prípadu individuálne a s ohľadom na konkrétny typ podniku a činnosti, ktorá je prostredníctvom takéhoto zariadenia vykonávaná. Pri tomto posudzovaní platia všeobecne rovnaké zásady, ako v prípade „klasických“ stálych prevádzkarní.

Pokiaľ podnik prevádzkuje počítačové vybavenie na určitom mieste, stála prevádzkareň môže existovať aj v prípade, keď pre prevádzku takéhoto zariadenia nie je potreba žiadny personál podniku. Prítomnosť zamestnancov nie je nutná k tomu, aby bolo na podnik nazerané ako na podnik, ktorý úplne alebo len z časti vykonáva svoju činnosť v danom mieste, pokiaľ k vykonávaniu podnikateľskej činnosti v tomto mieste nie sú zamestnanci nutní. Tento záver platí pre elektronické obchodovanie rovnako ako platí pre ostatné činnosti, pri ktorých vybavenie funguje automaticky.

Ďalšie otázky sa týkajú skutočnosti, že nemožno mať za to, že prevádzkareň existuje v situácii, keď operácie elektronického obchodu vykonávané prostredníctvom počítačového vybavenia predstavujú činnosti prípravného alebo pomocného charakteru pokryté odsekom 4. Otázka, či určité činnosti vykonávané v takomto mieste spadajú pod odsek 4, musí byť skúmaná u každého prípadu individuálne pri zohľadnení rôznych funkcií vykonávaných podnikom prostredníctvom tohto vybavenia. Príklady činností, ktoré budú obvykle považované za činnosti prípravného a pomocného charakteru, zahŕňajú:

poskytovanie komunikačných spojení medzi poskytovateľmi a zákazníkmi

propagácia tovarov a služieb

prenos informácií cez zrkadlový server pre účely zabezpečenia a efektivity

zhromažďovanie informácií o trhu pre podnik

poskytovanie informácií

Avšak v prípadoch, keď tieto funkcie tvoria samé o sebe neoddeliteľnú a významnú súčasť podnikateľskej činnosti podniku ako celku, a pokiaľ vybavenie predstavuje stále miesto podnikania podniku, existovala by tu stála prevádzkareň.[[21]](#footnote-21) V tomto prípade by sa jednalo o niektorých poskytovateľov internetových služieb, ktorí prevádzkujú servery a na nich umiestňujú webové stránky či iné aplikácie pre iné podniky. Prevádzka serverov by bola braná ako dôležitá súčasť ich komerčných aktivít, a preto by táto činnosť nemohla byť považovaná za prípravnú alebo pomocnú.

Stála prevádzkareň môže vzniknúť aj v prípade, keď zahraničná osoba zaoberajúca sa predajom tovaru cez internet vlastnou príslušnou stránkou a okrem toho prevádzkuje aj server, na ktorom je stránka umiestnená. Pôjde o prípady, keď zahraničná osoba bude prevádzať aj inú činnosť než prípravnú alebo pomocnú, tzn. napr. uzatvárať zmluvy so zákazníkom pomocou interaktívnej stránky, počítačovo spracovávať jeho platby, doručenie tovaru atď.

Za stálu prevádzkareň zahraničných klientov sa však nepovažuje činnosť domácich poskytovateľov internetových služieb pre týchto svojich zahraničných klientov. Je to dané tým, že poskytovatelia internetových služieb nemôžu byť závislými zástupcami spoločností, ktorým príslušné stránky patria jednak preto, že nemajú oprávnenie uzatvárať zmluvy menom týchto spoločností, a jednak preto, že sa jedná o osoby nezávislé, ktoré jednajú v rámci svojej podnikateľskej činnosti.[[22]](#footnote-22)

Dá sa teda konštatovať, že podstatnou časťou aktív elektronického obchodovania je server. Pokiaľ je server daňového nerezidenta umiestnený na území Českej republiky, je možné toto miesto považovať za miesto výkonu činnosti, a teda aj za stálu prevádzkareň. Pri elektronickom obchode však môže byť náročné pre správcu dane zistiť to, že či vôbec daňový nerezident server v ČR využíva alebo mu vďaka nemu plynú nejaké príjmy. Tiež môže dôjsť k situácii, keď ani poplatník sám nebude vedieť, kde sa vlastne server nachádza a to v prípade, že si prenajíma len určitú časť kapacity tohto zariadenia od ISP.

3.4.2. Stála prevádzkareň podľa zákona o daniach z príjmov

Definícia stálej prevádzkarne je uvedená v ustanovení § 22 ods. 2 ZDP. Zákon vychádza v úprave stálej prevádzkarne zo základov, ktoré sú stanovené v zmluve ZDZ, popisuje tiež jednotlivé činnosti aby predchádzal vzniku prípadných rozporov, ktoré by pri nejasnej formulácii v zmluve mohli vzniknúť. Služby výslovne zákon uvádza ako činnosti zahrnuté v §22 ods. 1 písm. c) a f) bod 1 ZDP. Výslovne je ďalej zakotvená aj možnosť, že ak za nerezidenta na území Českej republiky záväzne jedná jeho zástupca, tak nerezident má v takomto prípade na území ČR svoju prevádzkareň.

Najvyšší správny súd posudzoval vo viacerých rozhodnutiach vznik stálej prevádzkarne a následky v daňovom práve s tým spojené. Stála prevádzkareň môže vznikať napríklad aj v priestoroch prenajatej kancelárie, kde pôsobí zamestnanec zodpovedný za organizačné záležitosti spojené s realizáciou uzavretej zmluvy.[[23]](#footnote-23)

Zákon rozlišuje dva typy prevádzkarní, ktoré môžu vzniknúť. V prvom prípade sa jedná o klasickú, (tzv. kamennú) prevádzkareň, ktorá je charakteristická spojením určitej budovy a pozemku. V druhom prípade je ďalším typom je prevádzkareň služieb, ktorá nemusí mať pre výkon svojich služieb žiadne miesto k dispozícii. Takýto výklad používajú tiež niektoré finančné orgány. Pre elektronický obchod je samozrejme charakteristický druhý typ.

Ako sme sa presvedčili, tak pre poskytovanie služieb po internete má veľký význam reálne miesto ich výkonu. Nie je podstatné, že ich príjemca sídli napr. v ČR a komunikuje s poskytovateľom prostredníctvom svojho počítaču, ale to, že poskytovateľ svoje služby fyzicky vykonáva na určitom území. Ako príklad uvediem prípad, ktorý nastane, keď zahraničný poskytovateľ služieb pre ich výkon umiestnil v ČR vlastné hardwarové zariadenie. Podľa povahy kontraktu je potom nutné skúmať, či ide o príjem z užívania hnuteľnej veci (licenčné poplatky), službu poskytovanú na území ČR (vznik stálej prevádzkarne), alebo príjem zo zdrojov mimo územia ČR, pre ktorý tu bolo vytvorené zariadenie určené k výkonu činnosti prípravného alebo pomocného charakteru, nevedúce ku vzniku stálej prevádzkarne. Z pohľadu zdaňovania obchodov po internete je teda vznik stálej prevádzkarne jedným z kľúčových momentov.

V konečnom dôsledku tak vznik stálej prevádzkarne českému daňovému nerezidentovi vedie k zdaneniu príjmov jej prostredníctvom. Pri elektronickom obchodovaní teda podľa § 22 ods. 1 písm. a) ZDP dochádza k zdaneniu príjmov z činností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarne, napr. serveru nerezidenta. Z toho vyplýva, že pri činnosti zahraničnej spoločnosti v druhom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne sa jej počítajú zisky, ktoré by mohla nadobudnúť, ak by vykonávala rovnakú činnosť ako samostatný nezávislý podnik.

3.4.3. Zrážková daň (zvláštna sadzba dane)

Spôsob zdaňovania príjmov z elektronických obchodov nerezidentov zo zdrojov na území ČR je závislý na druhu vyplácaných príjmov. V prípade vzniku stálej prevádzkarne alebo v prípadoch, keď sa jedná o daňového rezidenta zo štátu, ktorý nepatrí do Európskeho hospodárskeho priestoru, sa platia dane na základe podaného daňového priznania. V ostatných prípadoch je daň väčšinou vyberaná formou zrážky podľa tzv. zvláštnej sadzby dane uvedenej v § 36 ZDP.

Zrážková daň je vlastne daň vyberaná zrážkou priamo pri zdroji príjmov. Túto daň vyberá platiteľ dane z príjmov od poplatníka, a to v prípadoch vymedzených ZDP. Zrazená daň je platiteľom dane odvádzaná finančnému úradu, ktorý je miestne príslušný platiteľ dane. Podľa § 36 ods. 1 písm. a) bod 1 ZDP, sa v období do vzniku stálej prevádzkarne v zmysle § 22 ods. 2 tohto zákonu, z príjmov za poskytnuté elektronické služby pre poplatníkov (českých nerezidentov) zráža daň vo výške 15 %. Český odberateľ pri elektronickom nákupe služby cez internet by mal vedieť, či má túto zrážkovú daň uplatniť. To znamená, že by mal poznať charakter poskytovanej služby, či neobsahuje určitý prvok know-how, ale tiež by mal poznať daňové rezidentstvo zahraničného dodávateľa a či sa jedná o plnenie poskytované prostredníctvom činnosti stálej prevádzkarne alebo nie.

Pretože daň vyberanú zvláštnou sadzbou dane neodvádza do štátneho rozpočtu priamo poplatník, ale platiteľ je nutné definovať tieto termíny. Výklad týchto pojmov rieši ustanovenie § 6 ZSDP. Ustanovenie § 6 ods. 2 ZSDP definuje poplatníka ako osobu, ktorej príjmy, majetok alebo úkony sú priamo podrobené dani. Ustanovenie § 6 ods. 3 ZSDP definuje platiteľa ako osobu, ktorá pod vlastnou majetkovou zodpovednosťou odvádza správcovi dane daň vybranú od poplatníkov alebo zrazenú poplatníkom.

Po novom môžu poplatníci - nerezidenti Českej republiky nahradiť zdanenie niektorých druhov príjmov (príjmy uvedené v § 22 ods. 1 písm. c), f) alebo g) bodoch 1, 2, 4, 5, 6 alebo 12) zrážkovou daňou postupom, kde podajú daňové priznanie a môžu si tak znížiť základ dane o súvisiace výdaje/náklady. To umožnila novela zákona o daniach z príjmov č. 216/2009 Zb. v § 36, ktorý bol doplnený o odsek 7.[[24]](#footnote-24) Toto ustanovenie sa vzťahuje na poplatníkov fyzické osoby uvedené v § 2 ods. 3 ZDP a právnické osoby § 17 ods. 4 ZDP - nerezidentov. Tieto osoby musia byť daňovými rezidentmi štátov Európskej únie alebo ďalších štátov, ktoré tvoria Európsky hospodársky priestor (Island, Nórsko, Lichtenštajnsko).

Pre úplnosť je ešte potrebné upozorniť na registračnú povinnosť nerezidentov, ktorá vyplýva zo zákona č. 337/92 Zb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov (ďalej ZSDP), a to konkrétne z ustanovenia §33. Pokiaľ je teda daňovým subjektom osoba so sídlom alebo bydliskom v cudzine, ktorá nemá na území ČR stálu prevádzkareň ani nehnuteľný majetok, je povinná podať prihlášku k registrácii najneskôr do 5 dní odo dňa zahájenia zdaňovanej činnosti smerujúcej k získaniu zdaňovaných príjmov.

Táto povinnosť je uložená týmto osobám v §33 ods. 9 ZSDP. Ustanovenie §33 odseku 9 je treba chápať ako špeciálne ustanovenie k ods. 5, tzn., že pre nerezidentov všeobecne neplatí ustanovenie, že registračnú povinnosť nemá daňový subjekt, u ktorého vznikla len náhodná alebo jednorazová daňová povinnosť a tiež neplatí, že registračná povinnosť sa nevzťahuje na poplatníkov, ktorí majú výhradne príjmy zo závislej činnosti a príjmy, z ktorých je daň vyberaná zvláštnou sadzbou.

3.5. Licenčné poplatky

Licenčné poplatky zvyknú byť definované v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia ako platby akéhokoľvek druhu uhradenej ako náhrada za užitie alebo právo na užitie akéhokoľvek autorského práva k dielu literárnemu, umeleckému alebo vedeckému, vrátane kinematografických filmov a filmov alebo nahrávok pre televízne alebo rozhlasové vysielanie, akéhokoľvek patentu, ochrannej známky, návrhu alebo modelu plánu, tajného vzorcu alebo výrobných postupov, zariadení či informácií, ktoré sa vzťahujú k priemyslovej, obchodnej alebo vedeckej oblasti.

S problematikou licenčných poplatkov úzko súvisí taktiež zdaňovanie príjmov dosahovaných prostredníctvom internetu. Režimu licenčných poplatkov podlieha relatívne malý okruh príjmov. Ide o platby, ktoré majú charakter prevodu diel chránených autorským právom (napr. fotografie, filmy...), know-how alebo poskytovanie zákazkového softwaru, resp. poskytovanie technických služieb tam, kde ich zmluvy o zabránení dvojitého zdanenia, zahrňujú medzi licenčné poplatky.

Pri ostatných uvedených príjmoch pokyn MF D-235[[25]](#footnote-25) konštatuje, že podliehajú režimu ziskov podnikov a že sa ich zdroj nachádza na území Českej republiky len v prípade, keď je možné dovodiť vznik stálej prevádzkarne podľa obvyklých pravidiel. Takmer u každého z  príjmov uvedených v úvode 2 kapitoly môžu vzniknúť prípady, keď sa jedná o licenčné poplatky v závislosti na skutočnom obsahu plnenia. Veľký pozor si preto treba dávať na to, že množstvo obchodov tohto charakteru má zmiešanú povahu a je nutné samostatne určiť daňový režim každého jednotlivého druhu príjmu z nich plynúceho.

Licenčné poplatky prijaté zo zahraničia sa stávajú súčasťou bežného základu dane fyzických i právnických osôb. U fyzických osôb to môže byť v režime samostatného základu dane podľa § 7, § 9 alebo § 10 ZDP. Daň zrazená v zahraničí v súlade s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia bude prijatá k zápočtu § 38f ods. 2 ZDP. Poplatník musí nárok na započítanie doložiť podľa § 38f ods. 4 ZDP potvrdením zahraničného správcu dane alebo v odôvodnených prípadoch aj potvrdením platiteľa príjmu alebo depozitára o zrazení dane. V prípade, že sa jedná o príjem z bezzmluvného štátu, tak je možné daň zaplatenú v zahraničí uplatniť podľa § 24 ods. 2 písm. ch) ZDP ako daňový náklad.[[26]](#footnote-26)

K tejto kapitole odporúčam zvlášť preštudovať už spomínaný pokyn MF ČR D-235 a predovšetkým z pohľadu zdaňovania elektronického obchodovania jeho analýzu niektorých typických elektronických transakcií. V ktorej mimo iného charakterizuje jednotlivé platby za konkrétne elektronické transakcie.

3.5.1. Licenčné poplatky a software

Komentáre k modelovej zmluve OECD popisujú software ako program alebo sériu programov obsahujúcu návody pre počítač vyžadované pre operatívne postupy samotného počítaču (operatívny software) alebo pre plnenie iných úloh (aplikačný software).

Zdaňovanie softwaru patrí medzi hlavné problémy pri výkladoch týkajúcich sa daňového režimu licenčných poplatkov. K pochopeniu celého poňatia zdaňovania príjmov z poskytovaného softwaru je potrebné vychádzať z toho, že modelová zmluva OECD vo vymedzení obsahu licenčných poplatkov (viď. vyššie) software vôbec nezmieňuje. Problém spočíva v aplikácii ustanovení týkajúcich sa užitia autorských práv na počítačové programy, pretože do žiadnej z uvádzaných kategórií (ako napr. tajný vzorec, výrobný postup, vedecké dielo) sa nejaví ako úplne vhodná, avšak posudzovanie programu ako vedecké dielo by mohlo byť najrealistickejším prístupom.

Z týchto dôvodov ČR použila výhradu k čl. 12 modelovej zmluvy OECD, ktorý sa dotýka tejto problematiky. A na základe toho si vo väčšine zmlúv ZDZ zjednala možnosť podrobiť software zdaneniu v režime licenčných poplatkov. Ministerstvo financií kvôli tomu zverejnilo vysvetlenie pojmu software[[27]](#footnote-27). Software je pre účely ZDP chápaný ako špecifické „know-how“ (ide o analógiu technologického postupu, podľa ktorého sa projektuje, vyrába, distribuuje, plánuje, účtuje, eviduje vo výrobnom či podobnom procese)“. Je však potrebné pripomenúť, že ZDP v ustanovení § 22 ods. 1 písm. g) bod 1 software vymedzuje ako samostatný zdroj príjmov vedľa know-how. Z toho možno dovodiť, že úmyslom zákonodarcu nebolo stotožniť oba tieto pojmy, ale naopak, priznať im samostatný obsah.

Pre účely zdaňovania je však zrejme najlepší výklad vydaný MF ešte z roku 1993, ktorý určuje, že z daňového hľadiska môže dôjsť k týmto typom prevodu softwaru:

úplný prevod práv

obmedzený prevod práv - software, vytváraný nie pre účely distribúcie širokej verejnosti, ale na objednávku pre jedného užívateľa či určitý okruh užívateľov; tento software býva poskytovaný spravidla na základe licenčnej softwarovej zmluvy.

predaj štandardného softwaru, tzn. softwaru, ktorý je určený pre širokú distribúciu užívateľom; avšak i tu sa jedná o obyčajné poskytnutie obmedzených práv, nie o úplný prevod práv. Tento typ prevodu softwaru pre účely dane z príjmu je považovaný za predaj tovaru a nie za licenciu; v tomto prípade nie je príjem zahraničného poskytovateľa softwaru považovaný za príjem zo zdrojom na území ČR.

V praxi teda môže byť oprávnene podrobený režimu licenčných poplatkov len individuálny zákazkový počítačový program, ktorý tvorca poskytne nadobúdateľovi dočasne alebo len v obmedzenom rozsahu a nevzdá sa jeho ďalšieho využitia. Takéto prípady nie sú v praxi časté, a preto je nutná veľká obozretnosť, aby nedošlo k ich prehliadnutiu. Príjem zahraničného subjektu je v tomto prípade príjmom v zmysle § 22 ods. 1 písm. g) bodu 1 ZDP, a podlieha zrážkovej dani podľa § 36 ods. 1 v Českej republike.

Resume

The Internet plays an important role in our society and its importance in everyday life is growing. Currently, it is almost impossible to find a field on which the Internet would not have any impact. One of the fields that are being influenced by this global media the most is Economics, where the Internet notably influences the way of organization of all commercial transactions. This development is necessarily linked also with the tax administration (either in the context of direct or indirect taxes), where it is necessary that a particular security, justice and neutrality were guaranteed. Electronic transactions therefore draw more and more attention of enterprisers, but also of tax administration and related legislative. In response to this, an effort to find an appropriate way of the international tax coordination is made.

The economic concepts and doctrines applied in the world have an impact on the creation of more consistent and homogenous economico-legal, and therefore also the tax environments in which the bodies of the tax law operate. Among other things, this means that there arises a general pressure for subjects to act in a unified way according to the uniform international or even worldwide principles (if possible). It follows that with a gradually increasing application of common behavior in the field of tax law, there is the need for ensuring the interpretative clarity of the tax laws applied in different countries, as well as the need for their mutual interpretative compatibility which is ensured through the international treaties.

This diploma thesis deals with a group of e-business, which is done through the Internet, and the issue of taxation. The introducing chapter outlines some basic concepts that are necessary for a better understanding of the further issues, and describes the characteristics of electronic commerce, indicating fundamental differences when compared to cash-based business. Other chapters focus mainly on the Income and the Value Added Tax law adjustments, their basic institutes, and the current changes which are evaluated in terms of national legislation, international treaties on avoidance of double taxation, and the Community law. Considering the Income tax and the setting of the tax liability, it is crucial to determine who, where, how and at what level the one has to be taxed. Therefore, it is necessary to determine the domicile of a taxable entity, its sources of income and the revenue allocation.

In the chapter dealing with the indirect taxes, in this case a Value Added Tax in particular, a gradual tax harmonization within the European Community and B2B transactions has to be mentioned, especially the reverse-charge system. All these changes are logically reflected also in the legislation of the Czech Republic, either in bilateral agreements on the avoidance of double tax (the CR has such treaties with 77 countries) or via the incorporation of the European Community directives into the national law. The chapter is primarily focused on the taxation of electronic services in the B2C and B2B transactions, where also individual examples are provided. The last chapter deals with the double taxation avoidance from the perspective of international treaties and the OECD Model Tax Convention on Income and Capital.

Doing business in foreign market usually requires having the cognizance of a completely different legal tax system, regarding the substantive law regulations, and also the process of communication with the tax authorities of the country and the differences in rights and obligations of taxpayers. For this reason, the priorities that the tax administrations should focus on are the removal of the tax barriers in the global economy, and clarification and simplification of the system.

Zoznam použitých zdrojov

Literatúra

BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P. et al. Finanční právo 5. upravené vydanie. Praha: C. H. Beck, 2009.

BAKEŠ, M. KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. et al. Finanční právo, 4. aktualizované vydanie. Praha: C.H.Beck, 2006.

JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.

KUČERA, Z., PAUKNEROVÁ, M., RŮŽIČKA, K. et al. Právo mezinárodního obchodu. Plzeň : Aleš Čeněk, 2008.

KYNCL, Libor. Daňové a účetní aspekty podnikání na internetu - komparace se zahraniční právní úpravou. 2006. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce. JUDr. Ivana Pařízková, Ph.D.

LÁCHOVÁ, L. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007.

MACHKOVÁ, H., ČERNOHLÁVKOVÁ, E., SATO, A. et al. Mezinárodní obchodní operace, 3. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2005.

MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I., RADVAN, M. et al. Finanční právo a finanční správa. Brno: Masarykova univerzita, 2004.

OECD, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění prijmů a majetku . Praha: Wolters Kluwer, 2009.

ONDŘEJ, J. Mezinárodní právo veřejné, soukromé, obchodní. 3. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.

RADVAN, M., ŠRÁMKOVÁ, D., PAŘÍZKOVÁ, I. et al. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Třebíč: Akcent, s.r.o., 2008.

RAMBOUSEK, J. Nový zákon o DPH od vstupu ČR do EU. Praha: ASPI Publishing, 2004.

SEDLÁČEK, J. E-komerce, internetový a mobil marketing. Praha: BEN – technická literatura, 2006.

SMEJKAL, V. Internet a §§§. Praha : Grada Publishing, 2001.

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: ASPI, 2006.

SVOBODA, P., KROFT, M., BERAN, K. et al.. Právní a daňové aspekty e-obchodu. Praha: Linde Praha, 2001.

ŠIROKÝ, J. Daňová teorie. S praktickou aplikací, Praha : C. H. Beck, 2003.

Elektronické zdroje

DOLEČEK, M. Elektronický obchod. BusinessInfo [online]. 2009 [cit. 2010-02-12]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/elektronicky-obchod-opu/1000818/7013/>.

Elektronický obchod – význam, základní pojmy a vybrané souvislosti. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích [online]. [cit. 2010-02-14]. Dostupné z: <http://home.zf.jcu.cz/public/departments/kuf/ufrpks\_mgr/ufrp\_kf2/data/1/vtb/cd/amos\_vtb/elektronicky\_obchod.pdf>.

Novinky ve zdanění nerezidentů ČR. BusinessInfo [online]. 2010 [cit. 2010-03-02]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-prijmu/novinky-ve-zdaneni-nerezidentu-cr/1001654/56468/>.

ZÁLEŠÁK, M. Daňové otázky e-Businessu. First innovation park [online]. 20.4.2001 [cit. 2010-02-14]. Dostupné z: <http://www.park.cz/danove\_otazky\_e\_businessu>.

Zdanění elektronických služeb. Daňový portál české daňové správy. [online]. Zo dňa 6.3.2010 [cit. 2010-03-11]. Dostupné na <http://adiszes.mfcr.cz/adistc/adis/idpr\_pub/izes/zakl\_informace.faces>.

Změny v přeshraničním poskytování služeb vyplývající z novely Směrnice 2006/112/ES s účinností od 1.1.2010. AKONT [online]. [cit. 2010-02-27]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/zmeny-v-preshranicnim-poskytovani-sluzeb-vyplyvajici-z-novely>.

Judikatúra

rozhodnutie Krajského súdu v Brne, zo dňa 19.3.2003, sp. zn. 30 Ca 313/2000.

rozhodnutie Krajského súdu v Ústí nad Labem, zo dňa 8.9.2004, sp. zn. 15 Ca 29/2002.

rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 10.2.2005, č.j. 2 Afs 108/2004-106.

rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu zo dňa 24.2.2005, č.j. 2 Afs 62/2004-70.

Právne predpisy a pokyny Ministerstva financií

Pokyn D-40 MF, Č.j.251/17117/93 – Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky. Finanční zpravodaj 7-8/1993.

Pokyn MF ČR D-235 č.j. 494/39 661/2002 k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění. Finanční zpravodaj 5-6/2002, zo dňa 25.06.2002 .

Pokyn MF ČR D-300 č.j. 15/107 705/2006 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Finanční zpravodaj 11-12/2006, zo dňa 16.11.2006.

Sdělení MF ČR č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj 1/2001, zo dňa 29.1.2001.

Smernica Rady 2006/112/ES, zo dňa 28.11. 2006 o společnom systéme dane z pridanej hodnoty, Úradný vestník L 347 , 11/12/2006 S. 0001 - 0118.

zákon č. 337/1992 Zb., o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov.

zákon č. 586/1992 Zb., o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov.

zákon č. 235/2004 Zb., o dani z pridanej hodnoty, v znení neskorších predpisov.

1. SEDLÁČEK, J. *E-komerce, internetový a mobil marketing*. Praha: BEN – technická lit., 2006, s. 97. [↑](#footnote-ref-1)
2. SVOBODA, P., KROFT, M., BERAN, K. et al.. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde Praha, 2001, s.30. [↑](#footnote-ref-2)
3. SVOBODA, P., KROFT, M., BERAN, K.. et al. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde Praha, 2001, s.57. [↑](#footnote-ref-3)
4. SMEJKAL, V. *Internet a §§§.* Praha : Grada Publishing, 2001, s. 21. [↑](#footnote-ref-4)
5. KUČERA, Z., PAUKNEROVÁ, M., RŮŽIČKA, K. et al. *Právo mezinárodního obchodu.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2008, s.322. [↑](#footnote-ref-5)
6. DOLEČEK, M. Elektronický obchod. *BusinessInfo* [online]. 2009 [cit. 2010-02-12]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/elektronicky-obchod-opu/1000818/7013/>. [↑](#footnote-ref-6)
7. MACHKOVÁ, H., ČERNOHLÁVKOVÁ, E., SATO, A. et al. *Mezinárodní obchodní operace,* 3. Vyd. Praha: Grada Publishing, 2005, s. 209. [↑](#footnote-ref-7)
8. *Elektronický obchod – význam, základní pojmy a vybrané souvislosti* [online]. [cit. 2010-02-14]. Dostupné z: <http://home.zf.jcu.cz/public/departments/kuf/ufrpks\_mgr/ufrp\_kf2/data/1/vtb/cd/amos\_vtb/elektronicky\_obchod.pdf>. [↑](#footnote-ref-8)
9. KUČERA, Z., PAUKNEROVÁ, M., RŮŽIČKA, K. et al. *Právo mezinárodního obchodu.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2008, s. 317. [↑](#footnote-ref-9)
10. SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.* Praha: ASPI, 2006, s.180. [↑](#footnote-ref-10)
11. ZÁLEŠÁK, M. Daňové otázky e-Businessu. *First innovation park* [online]. 20.4.2001 [cit. 2010-02-14]. Dostupné z: <http://www.park.cz/danove\_otazky\_e\_businessu>. [↑](#footnote-ref-11)
12. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 322. [↑](#footnote-ref-12)
13. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo.* Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 327. [↑](#footnote-ref-13)
14. RYLOVÁ, Z. *Medzinárodní dvojí zdanění.* Olomouc: ANAG. 2005. s. 34. [↑](#footnote-ref-14)
15. rozhodnutie Krajského súdu v Ústí nad Labem, zo dňa 8.9.2004, sp. zn. 15 Ca 29/2002. [↑](#footnote-ref-15)
16. podľa §22 ZDP [↑](#footnote-ref-16)
17. § 31 ods. 9 ZSDP [↑](#footnote-ref-17)
18. Pokyn MF ČR D-300 č.j. 15/107 705/2006 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Finanční zpravodaj 11-12/2006, zo dňa 16.11.2006. [↑](#footnote-ref-18)
19. Sdělení MF ČR č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj 1/2001, zo dňa 29.1.2001. [↑](#footnote-ref-19)
20. OECD, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění prijmů a majetku . Praha: Wolters Kluwer, 2009, s. 93. [↑](#footnote-ref-20)
21. OECD, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění prijmů a majetku . Praha: Wolters Kluwer , 2009, s. 94. [↑](#footnote-ref-21)
22. RYLOVÁ, Z.: *Mezinárodní dvojí zdanění*, Olomouc: ANAG, 2005, s. 88. [↑](#footnote-ref-22)
23. rozhodnutie Krajského súdu v Brne, zo dňa 19.3.2003, sp. zn. 30 Ca 313/2000. [↑](#footnote-ref-23)
24. Novinky ve zdanění nerezidentů ČR. *BusinessInfo* [online]. 2010 [cit. 2010-03-02]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-prijmu/novinky-ve-zdaneni-nerezidentu-cr/1001654/56468/>. [↑](#footnote-ref-24)
25. Pokyn MF ČR D-235 č.j. 494/39 661/2002 k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění. Finanční zpravodaj 5-6/2002, zo dňa 25.06.2002 . [↑](#footnote-ref-25)
26. SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.* Praha: ASPI, 2006, s.186. [↑](#footnote-ref-26)
27. Pokyn D-40 MF, Č.j.251/17117/93 – Výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů za tzv. licenční a jim podobné poplatky. Finanční zpravodaj 7-8/1993. [↑](#footnote-ref-27)