

Ministerstvo financí  
Odbor 49  
Č.j.: 494/ 39 661 /2002  
Referent: Marie Kamanová, tel.: 5704 3398  
Ing. Martin Pražan, tel.: 5704 2639

V Praze dne 31. května 2002

### **POKYN č. D - 235**

#### **Sdělení k problematice charakteru plateb souvisejících s rozvojem elektronického obchodu, a to v návaznosti na uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění**

Rozvoj různých informačních a komunikačních technologií má, kromě jiného, významný vliv i na způsob organizování obchodních transakcí. Na tento rozvoj musí určitým způsobem reagovat i oblast daňová (ať už v kontextu daní přímých či daní nepřímých), kde je třeba, aby byla především zaručena jistota, spravedlnost a neutralita. Daně by neměly představovat překážku rozvoji nových forem podnikání a obchodování. Současně je však třeba, aby bylo zajištěno, že daňoví poplatníci platí správnou částku daně, ve správném státě a ve správném čase.

Vzhledem ke skutečnosti, že v poslední době dochází ze strany široké veřejnosti k nárůstu dotazů, které se dotýkají právě problematiky toho, jak posuzovat jednotlivé platby související s rozvojem předmětných technologií (Internet, apod.), a to v návaznosti na aplikaci jednotlivých článků smluv o zamezení dvojího zdanění, a rovněž tak v souladu s posledním bodem Sdělení k problematice elektronického obchodu při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění (Finanční zpravodaj č. 4/2001), se publikuje toto sdělení.

Sdělení zahrnuje popis různých problémů, které souvisí s určením charakteru plateb, které vznikají při transakcích uskutečňovaných elektronicky, a to pro účely daňových smluv, včetně závěrů, jak tyto problémy řešit. Součástí tohoto sdělení seznam typických transakcí při elektronickém obchodování a stanovení charakteru plateb vznikajících při těchto obvyklých transakcích.

V souvislosti s tímto sdělením je třeba uvést, že toto nemá vliv na zdaňování plateb uskutečňovaných zahraničním daňovým rezidentům za poskytnutí práva na užití nebo za užití tzv. zakázkového softwaru (tj. počítačový program, který není určen pro širokou distribuci uživatelům), které představují tzv. průmyslové licenční poplatky bez ohledu na to, jakým způsobem je takovýto software dodáván.

#### **1. Zisky podniků a licenční poplatky**

Definice licenčních poplatků, která se běžně nachází v předmětném článku smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je Česká republika vázána, zní následovně:

Výraz "licenční poplatky" použitý v tomto článku označuje platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek pro televizní nebo rozhlasové vysílání, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo jakéhokoliv průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení nebo za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké.

#### **a) Zisky podniků a platby za užití nebo za právo na užití autorského práva**

Jedním z nejdůležitějších problémů souvisejících s určením charakteru plateb vznikajících při elektronickém obchodování je, v daném kontextu, rozlišení mezi "Zisky podniků" a částí definice "Licenčních poplatků", která pojednává o platbách za užití nebo za právo na užití autorského práva.

Protože definice licenčních poplatků se vztahuje na "platby za" různé položky vyjmenované v definici, hlavní otázkou, která musí být řešena v jakékoli dané transakci, je určení toho, za co je platba ve skutečnosti provedena.

Transakce, které dovolují zákazníkovi elektronicky stahovat počítačový program nebo jiný digitální obsah, mohou dát vzniknout užití autorského práva zákazníkem, např. proto, že právo na zhotovení jedné či více kopií digitálního obsahu je poskytnuto na základě kontraktu. Jestliže však podstata platby je za něco jiného než za užití nebo za právo na užití autorského práva a užití autorského práva je omezeno na taková práva, která jsou nutná pro účely umožnění stahování, ukládání a používání na počítači zákazníka, síti nebo na jiném médiu, toto užití autorských práv nemá vliv na určení charakteru platby pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění.

V případě transakcí, které zákazníkovi dovolují pro jeho vlastní použití nebo požitků elektronicky si stahovat digitální produkty (jako software, obrázky, zvuk nebo text), je tedy platba provedena za účelem získání dat přenášených v podobě digitálního signálu. Též výsledku se dosáhne bez ohledu na to, zda platba byla provedena z důvodu stažení jednoho specifického produktu nebo ve formě předplatného za právo k přístupu na webovou stránku, z níž může být digitální produkt stahován.

V těchto transakcích je tedy platba ve skutečnosti provedena za nabytí dat přenášených ve formě digitálního signálu a netvoří tedy licenční poplatky, ale spadá pod článek "Zisky podniků" nebo článek "Zisky ze zcizení majetku" smluv o zamezení dvojího zdanění, podle toho, o jaký případ jde.

Pokud tedy akt kopírování digitálního signálu na zákazníkův harddisk nebo na jiné médium zahrnuje užití autorských práv zákazníkem, jedná se pouze o nahodilou část procesu získávání a ukládání digitálního signálu. Tato nahodilá část není důležitá pro účely určení charakteru platby, protože neodpovídá tomu, za co je platba ve skutečnosti provedena (tj. získání dat přenášených ve formě digitálního signálu), což je určujícím faktorem pro účely definice licenčních poplatků uvedených ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Naopak transakce, kde podstatou náhrady je získání práva na užití autorských práv k digitálnímu produktu, který je elektronicky stahován pro tento účel, dají vzniknout "Licenčním



poplatkům". Toto je případ např. knižního vydavatele, který platí za nabytí práva na reprodukci fotografie chráněné autorskými právy, kterou si elektronicky stahuje za účelem jejího použití na obalu knihy, kterou vydává.

Při takovéto transakci je podstatou náhrady nabytí práv na užití autorských práv k digitálnímu produktu, tj. nabytí práv reprodukovat a distribuovat fotografii, a nikoliv pouhé získání digitálního obsahu pro vlastní použití nebo požitek.

### **b) Zisky podniků a platby za know-how**

V případě některých transakcí je nutné rozlišovat, zda se jedná o platbu náhradou za poskytování služeb nebo za poskytování know-how (tj. obecně zkušeností nabytých v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké). V této souvislosti je třeba poznamenat, že transakce elektronického obchodování, jejichž výsledkem jsou platby za know-how, se vyskytují poměrně zřídka.

Poskytování know-how musí být odlišeno od poskytování služeb, při kterém se jedna ze smluvních stran zavazuje použít své obvyklé dovednosti a zkušenosti za účelem výkonu práce pro druhou smluvní stranu.

V případě kontraktu, který se dotýká poskytování know-how, je typické například, že jedna ze smluvních stran souhlasí s poskytnutím druhé straně zvláštních znalostí a zkušeností, které zůstanou utajené pro veřejnost tak, aby je tato mohla pro vlastní potřebu užívat, není nutné, aby se poskytovatel licence aktivně podílel na praktické aplikaci know-how a rovněž tak neručí za výsledky z toho plynoucí, apod.

Následující případy zahrnují příklady plateb, které by neměly být považovány za platby obdržené jako náhrada za poskytování know-how, ale spíše za poskytování služeb:

- platby obdržené jako náhrada za služby následující po prodeji,
- platby za služby poskytované prodejcem kupujícímu na základě záruky,
- platby za čistě technickou pomoc,
- platby za názor, poskytnutý advokátem nebo účetním znalcem.

Při uplatnění těchto kritérií a příkladů na transakce související s elektronickým obchodem je třeba uvést, že například platby za radu poskytnutou elektronicky (on-line), za elektronickou komunikaci s technickými pracovníky nebo za přístup (prostřednictvím počítačové sítě) k databázi pro odstraňování poruch, takové jako je databáze, která poskytuje uživatelům softwaru neutajované informace ve formě odpovědí na často kladené otázky nebo běžné, často se vyskytující, problémy, jasně zahrnuje vlastní služby, které jsou poskytovány na základě žádosti, spíše než poskytování know-how.

Takovéto platby tedy obecně spadají pod článek "Zisky podniků" smluv o zamezení dvojího zdanění.

Pokud jde o zvláštní případ kontraktu zahrnujícího poskytování informací, týkajících se počítačového programování, je třeba uvést, že obecně bude platba považována za platbu za know-how, jestliže je provedena za účelem nabytí informací (podkladových myšlenek a principů programu), takových jakými jsou např. algoritmus nebo programovací jazyky či

postupy, pokud jsou tyto informace poskytovány za podmínky, že zákazník je neodhalí bez oprávnění a pokud se na ně vztahuje odpovídající ochrana obchodního tajemství.

### **c) Zisky podniků a platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení**

#### ***(i) Digitální produkty***

Problém spočívá v tom, zda slovní spojení "platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení" se může použít ve vztahu k platbám za časově omezené užití digitálního produktu.

V této souvislosti je třeba uvést, že platby za takovéto užití digitálních produktů nemohou být považovány za platby "za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení". Důvodem je především ta skutečnost, že digitální produkty nejsou pokládány za "zařízení", neboť slovo "zařízení" se vztahuje pouze na hmotný produkt (a skutečnost, že digitální produkt může být poskytován na hmotném médiu nic nemění na tom, že smyslem transakce je získání digitálního obsahu, spíše než získání hmotného média).

Navíc tyto produkty (jako např. hry, hudba), na základě jejich povahy nebo účelu jejich nabývání uživateli, mohou být jen těžko považovány za "průmyslové, obchodní nebo vědecké". Současně je třeba si uvědomit, že platby, ke kterým dochází při tomto typu transakcí, nemohou být považovány za "platby za užití, nebo za právo na užití" produktu, neboť tato slova se nevztahují na platby provedené za účelem konečného získání majetku s krátkou životností, což je případ většiny těchto produktů, např. když někdo získá videohru, která je naprogramována tak, že se po určitém časovém období stane nepoužitelnou.

#### ***(ii) Počítačové zařízení***

U některých transakcí vzniká otázka, zda příslušná platba může být považována za "platbu za užití, nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení". Tato otázka má své opodstatnění tehdy, když je platba uskutečňována například za pronájem počítačového zařízení (hardware) a ne za služby. Faktory, ze kterých může vyplývat, že se jedná v daném případě o pronájem zařízení, spíše než o poskytování služeb, zahrnují např.:

- zákazník fyzicky drží majetek,
- zákazník ovládá majetek,
- poskytovatel nepoužívá majetek souběžně k poskytování služeb dalším subjektům.

V případě poskytovatele aplikačních služeb (application service provider) vedou obecně transakce k příjmům za služby, nikoliv k platbám za pronájem. V typické transakci totiž poskytovatel služeb používá software, a to za účelem poskytování služeb zákazníkům, udržuje software, vlastní zařízení, na kterém je software uložen, poskytuje několika zákazníkům přístup k těmto zařízením a má právo dle vlastní vůle aktualizovat a nahrazovat software. Zákazník neovládá ani nekontroluje software nebo zařízení a přistupuje k softwaru souběžně s dalšími zákazníky.

Podobně transakce, které se dotýkají ukládání dat, jsou považovány za transakce službové. Poskytovatel služby používá počítačové zařízení, aby poskytoval služby související s ukládáním



dat zákazníkům, vlastní a udržuje zařízení, na kterém jsou data uložena, poskytuje několika zákazníkům přístup k těmto zařízením a má právo dle vlastní vůle odstraňovat a nahrazovat toto zařízení. Zákazník neovládá ani nekontroluje zařízení a používá ho souběžně s dalšími zákazníky.

## **2. Poskytování služeb a získání majetku**

Rozlišení mezi poskytováním služeb a transakcemi, které vedou k získání majetku, je dalším bodem, který je vhodné v souvislosti s danou problematikou uvést.

Transakce, při kterých je digitální produkt (jako např. kopie elektronických dat, softwarový program, hudba nebo video obrázky a jiné formy digitálních informací a digitálního obsahu), ať poskytovány na hmotném médiu nebo ve formě digitálního signálu, získávan zákazníkem, je třeba chápat jako transakce, které vedou k získání majetku.

Obecně řečeno, jestliže zákazník vlastní příslušný majetek po uskutečnění transakce, ale tento majetek nebyl získán od poskytovatele, potom by měla být transakce považována za službu. Pokud například jedna strana požádá druhou stranu, aby vytvořila část majetku, kterou bude první strana vlastnit od okamžiku jejího vytvoření, potom první stranou nebyl od druhé strany získán žádný majetek a transakce bude považována za poskytování služeb.

Jestliže však jedna strana získá majetek od druhé strany, transakce by stále měla být považována za službu do té míry, že převládajícím charakterem transakce je poskytování služeb a získání majetku je pouze přidružené. To je případ, kdy příslušný majetek má sám o sobě malou hodnotu a poskytovatel vytváří hodnotu prostřednictvím výkonu jeho dovedností s cílem vytvoření jedinečného výsledku pro nabyvatele.

Konzultace on-line nebo jiné profesní služby uskutečňované elektronicky jsou příkladem transakce, jejímž typickým výsledkem je příjem za poskytnutí služby. Při těchto transakcích zákazník obvykle nezískává od druhé strany jakoukoliv formu majetku.

Jestliže zákazník získal majetek, takový jako například zpráva (report), byla tato s největší pravděpodobností vytvořena specificky pro tohoto zákazníka a byla vlastněna tímto zákazníkem od okamžiku jejího vytvoření. Jestliže však zákazník získal report nebo jiný majetek, který nebyl vytvořen specificky pro tohoto zákazníka, potom transakce může dát vzniknout příjmu z prodeje majetku. Například prodej téhož investičního reportu nebo jiné vysoce hodnotné speciální informace několika zákazníkům, by měl být považován za prodej majetku, spíše než za službu. I když zákazník získal report elektronicky jeho stažením z databáze reportů udržované na serveru prodávajícího, hlavní náhrada je za získání dat přenášených ve formě digitálního signálu pro vlastní užití nebo požitky nabyvatele, spíše než za službu.

## **3. Poplatky za technické služby**

Protože některé české smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. s Indií) mohou obsahovat speciální ustanovení o zdaňování poplatků za technické služby, je třeba uvést, jak se různé platby vznikající v souvislosti s elektronickým obchodováním posuzují podle tohoto speciálního ustanovení, které dovoluje zdaňování těchto poplatků u zdroje.

Podstata definice těchto poplatků je následující. Poplatky za technické služby označují platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za prokázání jakýchkoliv manažerských, technických nebo poradenských služeb, včetně poskytnutí služeb technickými nebo jinými pracovníky.

Tato definice se tedy v zásadě dotýká tří typů služeb, tj. technických, manažerských nebo poradenských.

### ***(i) Technické služby***

Služby jsou technického charakteru, jestliže se pro jejich poskytování požadují speciální znalosti nebo dovednosti vztahující se k technické oblasti.

Skutečnost, že při poskytování služeb je používána nějaká technologie, nesevídčí o tom, zda služba je technické povahy či nikoliv. Podobně, dodání služby prostřednictvím technologických prostředků nečiní ze služby službu technické povahy. To je zvláště důležité právě v oblasti elektronického obchodu, jelikož technologie, které jsou základem Internetu, jsou často používány k poskytování služeb, které samy o sobě nejsou technické.

V této souvislosti je rozhodující určit, kdy je použita speciální znalost nebo dovednost. Speciální znalost nebo dovednost může být použita při vývoji nebo při vytváření vstupů, které souvisí s poskytováním služeb. Platba za poskytování služeb však nebude poplatkem za technické služby, pokud tato zvláštní dovednost nebo znalost není požadována při poskytování služeb zákazníkovi. Zvláštní znalost nebo dovednost je požadována například při vývoji softwaru a dat používaných v počítačové hře, která následně bude užita při provozování podnikatelské činnosti spočívající v tom, že se povolí zákazníkům za poplatek hrát tuto hru na Internetu. Podobně, speciální znalost nebo dovednost se použije k vytvoření databáze pro odstraňování poruch, kdy zákazníci platí následně za přístup k ní prostřednictvím Internetu. V těchto případech se tedy příslušná speciální znalost nebo dovednost nepoužije, jde-li o poskytování služeb, za které se platí poplatek, tj. za povolení zákazníkovi hrát počítačovou hru nebo konzultovat databázi k odstraňování poruch.

Mnoho transakcí souvisejících s elektronickým obchodem obdobně zahrnuje přístup k datům a k softwaru. Služby spočívající ve zpřístupnění dat a softwaru za poplatek však nejsou službami technického charakteru. Skutečnost, že vývoj nezbytných dat a softwaru může sám o sobě vyžadovat technické dovednosti, je irelevantní, jelikož službou poskytovanou zákazníkovi není tvorba těchto dat a softwaru (což může být provedeno někým jiným než dodavatelem), avšak spočívá ve zpřístupnění dat a softwaru zákazníkovi. Například pouhé poskytování přístupu k databázi pro odstraňování poruch nevyžaduje nic víc, než mít k dispozici takovou databázi a nezbytný software pro přístup k ní. Platba vztahující se k poskytnutí takového přístupu se tedy nevztahuje na služby technického charakteru.

Pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje uvedenou definici poplatků za technické služby, je zřejmé, že případné platby plynoucí do zahraničí za elektronickou komunikaci s technickými pracovníky by byly zdaňovány nikoliv podle článku "Zisky podniků", ale podle článku, upravujícího zdaňování poplatků za technické služby.

### ***(ii) Manažerské služby***



Služby manažerského charakteru jsou službami poskytovanými při výkonu manažerských funkcí.

Skutečnost, že data a software mohou být používány zákazníkem při vykonávání manažerských funkcí nebo že vývoj nezbytných dat a softwaru může sám o sobě vyžadovat manažerské odborné schopnosti, je irelevantní, jelikož služba poskytovaná zákazníkovi není ani řízením zákaznickovy podnikatelské činnosti, ani řízením činnosti dodavatele, ani vývojem dat a softwaru, ale daná služba spočívá v tom, že se zpřístupní software a data tomuto zákazníkovi. Pouhé poskytnutí přístupu k těmto datům a softwaru nevyžaduje nic víc, než mít k dispozici takovou databázi a nezbytný software. Platba vztahující se k poskytování takového přístupu se tedy nevztahuje na služby manažerského charakteru.

### ***(iii) Poradenské služby***

Odkaz na poradenské služby znamená odkaz na služby, spočívající v tom, že někdo, kdo má speciální kvalifikaci, jež mu tuto činnost umožňuje, poskytne někomu jinému nějakou radu. Tento typ služeb přesahuje kategorie technických a manažerských služeb, a to vzhledem k tomu, že tyto služby mohou být stejně tak dobře poskytovány konzultantem (poradcem).

## **4. Smíšené kontrakty**

V praxi mohou při elektronickém obchodování existovat některé transakce, které se mohou dotýkat několika oblastí, a to z toho důvodu, že celková platba může být, z daňového hlediska, rozložena na různé druhy příjmů. Správný způsob daňového řešení těchto smíšených kontraktů v zásadě spočívá v rozdělení (např. na základě informací obsažených v kontraktu) celkové částky sjednané náhrady na jednotlivé její části a v následném použití vlastního daňového režimu na každou část. Jestliže však jedna část platby představuje podstatu celého kontraktu a další její části jsou pouze doplňkového charakteru, potom to daňové zacházení, které se používá ve vztahu k nejvýznamnější části, se obecně použije na celou částku úhrady.

## **5. Analýza některých typických elektronických transakcí**

### ***1) Elektronická objednávka hmotného zboží***

*Zákazník si vybere položku z on-line katalogu hmotného zboží a objedná si ji elektronicky přímo od dodavatele. Zboží je následně fyzicky doručeno zákazníkovi běžným způsobem.*

U tohoto základního typu transakce je následná platba uskutečněná zákazníkem charakterizována jako náhrada, jejíž zdanění spadá pod ustanovení článku "Zisky podniků". Tato transakce nezahrnuje užití autorského práva, tudíž aplikace článku "Licenční poplatky" nepřipadá v úvahu.

## **2) Elektronická objednávka a stahování digitálních produktů**

*Zákazník si vybere položku z on-line katalogu softwarů nebo jiných digitálních produktů a elektronicky si ji objedná přímo od dodavatele. Digitální produkt si zákazník stáhne na svůj harddisk nebo jiné médium.*

Tato transakce ilustruje problematiku rozlišení mezi "Zisky podniků" a částí definice "Licenčních poplatků", která pojednává o platbách za užití nebo za právo na užití autorského práva. V případě transakcí, které umožňují zákazníkovi pro jeho vlastní použití nebo požitek si elektronicky stáhnout digitální produkty, je platba provedena za účelem získání dat přenášených ve formě digitálního signálu. Jelikož toto tvoří hlavní a podstatnou protihodnotu platby, nemůže být takováto platba považována za licenční poplatek (za platbu za užití nebo za právo na užití autorského práva), protože případné užití autorského práva, které je nutné například ke zhotovení kopie produktu, představuje pouze nahodilou část procesu získávání a ukládání digitálního signálu. Tato nahodilá část není důležitá pro účely určení charakteru platby, protože neodpovídá tomu, za co je platba ve skutečnosti provedena.

## **3) Elektronická objednávka a stahování digitálních produktů pro účely komerčního využití autorských práv**

*Zákazník si vybere položku z on-line katalogu softwarů nebo jiných digitálních produktů a elektronicky si ji objedná přímo od dodavatele. Digitální produkt je zákazníkem stažen na harddisk nebo jiné médium. Zákazník získává právo na komerční využívání autorského práva k digitálnímu produktu (například vydavatel knihy získá fotografii chráněnou autorským právem, která má být na obalu jím vydávané knihy).*

Tato transakce ilustruje případ, kdy se platba považuje za licenční poplatek. V tomto případě je platba uskutečněna jako náhrada za právo na užití autorského práva k digitálnímu produktu. V uvedeném příkladě má toto užití formu reprodukce a prodeje fotografie chráněné autorským právem, a to pro komerční účely.

## **4) Aktualizace (updates) a doplňky (add-ons)**

*Dodavatel softwaru nebo jiného digitálního produktu souhlasí s tím, že bude zákazníkovi dodávat aktualizace a doplňky k digitálnímu produktu. Neexistuje žádná dohoda o vytváření updatů nebo doplňků specificky pro daného zákazníka. Zákazník nezískává právo komerčně využívat autorské právo k digitálnímu produktu nebo k updatu nebo doplňku.*

Tato transakce by měla být daňově řešena

- jako transakce popsána v bodě 1), jestliže aktualizace a doplňky jsou dodávány na hmotném médiu;
- jako transakce popsána v bodě 2), jestliže aktualizace a doplňky jsou dodávány elektronicky.

## **5) Časově omezené používání softwaru nebo jiných digitálních produktů**

*Zákazník získává právo na užívání softwaru nebo jiných digitálních produktů na časové období, které je kratší než životnost produktu. Produkt se buď stáhne elektronicky nebo je dodán na hmotném médiu (např. CD). Po uplynutí časového období jsou veškeré kopie digitálního produktu automaticky smazány nebo se stanou nepoužitelnými.*



Obecně se na danou transakci bude aplikovat stejný režim jako na transakce spadající pod body 1) a 2), proto platba dodavateli časově omezených digitálních produktů spadá pod článek "Zisky podniků" smluv o zamezení dvojího zdanění.

Jestliže konkrétní smlouva obsahuje definici "Licenčních poplatků", která pokrývá platby "za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení", předmětné platby nemohou být považovány za platby "za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení", a to z důvodů uvedených výše.

#### **6) Application Hosting - samostatná licence**

*Zákazník má trvalou licenci k užívání softwarového produktu. Zákazník vstupuje do smluvního vztahu s poskytovatelem, na základě něhož poskytovatel nainstaluje softwarovou kopii na servery, které sám vlastní a provozuje. Software je používán buď na zákaznickově počítači poté, co je stažen do paměti RAM, nebo dálkově na serveru dodavatele. Takováto transakce se může uplatnit například pro finanční řízení, kontrolu zásob, řízení lidských zdrojů podniku, apod.*

Tento typ transakce dává obecně vzniknout "Ziskům podniku". Avšak v případě, že konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje definici "Licenčních poplatků", která pokrývá "platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení", vzniká otázka, zda lze toto slovní spojení vztáhnout na celou platbu nebo část platby, která vzniká při takovýchto transakcích.

Jak je již uvedeno výše, tyto transakce obecně vedou k platbám, které mají charakter příjmů z poskytování služeb, nikoliv z nájemného.

Dalším problémem je otázka, zda s platbami vznikajícími v tomto typu transakce zacházet stejně jako s platbami za služby "technické povahy" ve smyslu speciálních ustanovení daňových smluv, která umožňují zdaňování "poplatků za technické služby" u zdroje. V případě, že hlavní část poskytované služby tvoří pouhé uchovávání dat a softwaru zákazníka, pak je tato služba podobná pouhému skladování a výkon této funkce nevyžaduje přímou aplikaci žádných zvláštních technických dovedností nebo znalostí.

#### **7) Application Hosting – smíšený kontrakt**

*Za jednorázový souhrnný poplatek vstupuje zákazník do smluvního vztahu, na základě něhož poskytovatel povoluje přístup k jednomu nebo více softwarům, udržuje ("hostí") tyto softwarové aplikace na jím provozovaném serveru, který je v jeho vlastnictví, a poskytuje technickou podporu pro hardware a software. Software je používán buď na zákaznickově počítači poté, co je stažen do paměti RAM, nebo dálkově na serveru poskytovatele. Za dodatečný poplatek lze kontrakt každoročně obnovit.*

Na základě standardních smluv o zamezení dvojího zdanění není potřeba rozdělovat platbu popsanou v tomto příkladě, jelikož zdaňování celé její částky by se řídilo článkem "Zisky podniků".

Potřeba rozdělit platbu na různé složky by existovala tehdy, pokud by došlo k aplikaci smluv, které obsahují speciální ustanovení, které se dotýká zdaňování "poplatků za technické služby".

To by byla například situace, pokud by se část platby vztahovala k poskytování technické podpory související se softwarem nebo počítačovým zařízením, která by byla považována za službu technické povahy. V tomto případě by se na tuto část obecně uplatnil jiný daňový režim než na ty části platby, které se vztahují ke zpřístupnění jedné nebo více softwarových aplikací, jelikož toto nevyžaduje uplatňování zvláštních dovedností či znalostí.

#### **8) Poskytovatel aplikačních služeb (Application Service Provider – "ASP")**

*Poskytovatel umožní zákazníkovi přístup k softwarové aplikaci udržované na počítačových serverech, které sám vlastní a provozuje. Software automaticky provádí pro zákazníka určité podnikové funkce. Software může například automaticky zpracovávat oblast zdrojů, objednávky, platby, dodávky zboží nebo služeb, atd. Poskytovatel tedy přímo neposkytuje zboží nebo tento druh služeb. Poskytuje zákazníkovi pouze prostředky k automatizaci a řízení jeho obchodního vztahu s třetí stranou. Zákazník nemá právo kopírovat tento software nebo ho používat jinak než na serveru poskytovatele.*

Pokud jde o předmětnou platbu provedenou zákazníkem v tomto případě, jsou zde podobné závěry jako v případě předchozích dvou transakcí.

#### **9) Webové stránky**

*Poskytovatel poskytne na svém serveru prostor pro webové stránky. Poskytovatel však nezískává žádná práva na autorských právech vytvořených tvůrcem obsahu webové stránky. Vlastník materiálu, který je chráněn autorským právem a který je součástí stránky, může dálkově ovládat tuto stránku, včetně modifikace obsahu stránky. Poskytovateli je placen poplatek.*

Zdaňování plateb plynoucích z tohoto typu transakce se řídí článkem "Zisky podniků". Jestliže určitá daňová smlouva obsahuje definici licenčních poplatků, která zahrnuje "platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení" nebo obsahuje speciální smluvní ustanovení, které umožňuje zdaňování "poplatků za technické služby" u zdroje, z dané transakce takovéto dva druhy příjmu obecně nevyplývají.

#### **10) Software maintenance (údržba softwaru)**

*Smlouvy o "software maintenance" jsou typické tím, že spojují softwarové aktualizace (update) spolu s technickou podporou. Za updaty a technickou podporu se účtuje jednorázový roční poplatek. Ve většině případů jsou hlavním předmětem smlouvy softwarové updaty.*

Závěry o smíšených kontraktech uvedené v části 4 sdělení lze uplatnit na takovéto transakce, např. za situace, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje speciální ustanovení o zdaňování "poplatků za technické služby" umožňující jejich zdaňování u zdroje.

#### **11) Ukládání dat (data warehousing)**

*Zákazník uloží svá počítačová data na počítačových serverech, které vlastní a provozuje poskytovatel. Zákazník má k těmto datům přístup, může si data doplňovat, vyhledávat a může s nimi dálkově manipulovat. Příkladem může být maloobchodník, který ukládá své záznamy o zásobách na hardwaru poskytovatele, a osoby, které mají zájem o jeho zboží, mají na dálku*



*přístup k těmto informacím, což jim umožní určit, zda objednávky mohou být splněny ze současného stavu zásob.*

Zdaňování plateb plynoucích z tohoto typu transakce se řídí článkem "Zisky podniků". Jestliže určitá daňová smlouva obsahuje definici licenčních poplatků, která zahrnuje "platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení" nebo obsahuje speciální smluvní ustanovení, které umožňuje zdaňování "poplatků za technické služby" u zdroje, z dané transakce takovéto dva druhy příjmu obecně nevyplývají.

### **12) Zákaznická podpora prostřednictvím počítačové sítě**

*Dodavatel zákazníkovi poskytne on-line technickou podporu včetně poradenství a informací týkajících se odstraňování poruch a instalace. Tato podpora může mít formu on-line technické dokumentace, databáze pro odstraňování poruch a komunikace (např. elektronickou poštou) s technickými pracovníky.*

Uskutečněná platba v souvislosti s touto transakcí spadá pod ustanovení článku "Zisky podniků".

Jak je uvedeno výše, platba za on-line poradenství, komunikaci s techniky a za užívání databáze pro odstraňování poruch není považována za platbu za "informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké" (know-how), čili za licenční poplatek.

Poskytování technické dokumentace by sice mohlo, za určitých okolností, tvořit poskytování know-how, avšak vyžadovalo by to, aby předmětná informace byla nezveřejněnou technickou informací. Rovněž si je třeba uvědomit, že know-how je nezbytné pro průmyslovou reprodukci produktu nebo procesu. Jelikož tedy má být know-how technickou informací vztahující se k průmyslové reprodukci produktu nebo procesu, pak taková informace, která se vztahuje pouze k provozování nebo užívání produktů, na rozdíl od jejich vývoje či produkce, nespadá pod definici know-how.

Závěry uvedené výše a pojednávající o problematice smíšených kontraktů, by byly relevantní tehdy, jestliže by předmětem kontraktu bylo současně poskytování služeb i poskytování know-how.

Posledním problémem je otázka, jak by bylo zacházeno s platbou provedenou v tomto typu transakce za existence speciálních smluvních ustanovení, která umožňují zdaňování "poplatků za technické služby" u zdroje. Zatímco poskytování on-line poradenství prostřednictvím komunikace s technickými pracovníky vyžaduje uplatnění zvláštních dovedností a znalostí a tudíž zakládá služby technické povahy, poskytování pouhého přístupu k databázi pro odstraňování poruch nevyžaduje nic víc, než mít k dispozici takovou databázi a příslušný software k jejímu zpřístupnění. Část platby připadající na poskytování takovéhoto přístupu se tudíž nebude vztahovat ke službě technické povahy.

### **13) Získávání, vyhledávání dat (data retrieval)**

*Poskytovatel zpřístupní zákazníkům různé soubory informací, které slouží k jejich vyhledávání a získávání. Hlavním smyslem pro zákazníky je možnost vyhledávat specifická data z velkého množství všeobecně dostupných dat a pracovat s nimi.*

Zdaňování platby vznikající u tohoto typu transakce spadá svým charakterem pod ustanovení článku "Zisky podniků". Vzhledem k tomu, že hlavní hodnota takovéto databáze tedy spočívá v možnosti vyhledávat si dokumenty a pracovat s nimi, lze dospět k uvedenému závěru, neboť takovýto kontrakt je poté možno považovat za kontrakt o poskytování služeb.

Ke stejnému závěru lze dospět i na základě skutečnosti, že při takovéto transakci zákazník vlastně platí za to, že definitivně získává data, která vyhledává. Tato transakce je tedy poté podobná té, která je popsána v bodě 2).

Další otázkou je, zda takovéto platby mohou být považovány za platby za služby "technické povahy", a to na základě speciálních ustanovení o zdaňování poplatků za technické služby. Poskytnutí možnosti zákazníkovi využívat software určený pro vyhledávání a získávání dat a poskytnutí možnosti přístupu k databázi nevyžaduje uplatnění zvláštních dovedností nebo znalostí. Skutečnost, že vývoj potřebného softwaru a databáze sám o sobě vyžaduje technické dovednosti, není rozhodující, neboť služba poskytnutá zákazníkovi nespočívá ve vývoji softwaru a databáze, nýbrž ve zpřístupnění hotového softwaru a databáze tomuto zákazníkovi.

Stejně závěry by byly aplikovány i v tom případě, kdyby data měla pro zákazníka větší hodnotu, např. z toho důvodu, že poskytovatel zhodnotil primární informace tím, že provedl jejich analýzu, seřazení nebo roztřídění, apod., přičemž výsledná informace není určena pro konkrétního zákazníka a neexistuje pro zákazníky žádná povinnost držet informace v tajnosti. Jako příklad lze uvést různé odvětvové, investiční nebo průmyslové reporty. Tyto reporty jsou buď zaslány elektronicky předplatitelům nebo jsou zpřístupněny za účelem pořízení a stažení z on-line katalogu.

#### **14) Reklama**

*Inzerenti platí za to, aby se jejich reklama dostala k uživatelům určité webové stránky. Takzvané "bannery" (proužková reklama) jsou malé grafické obrázky zasazené do webové stránky, které, pokud na ně uživatel klikne, zobrazí webovou stránku zadanou inzerentem. Poplatky za tuto reklamu jsou běžně založeny na četnosti, kolikrát je reklama uživatelům zobrazena.*

Platby související s těmito transakcemi lze označit za "Zisky podniků" a nikoliv za "Licenční poplatky", a to i ve smyslu definic "Licenčních poplatků", které pokrývají platby "za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení".

#### **15) Elektronický přístup k profesním radám (např. poradenství)**

*Poradce, právník, lékař nebo jiný poskytovatel profesních služeb radí zákazníkům prostřednictvím elektronické pošty, video konference nebo prostřednictvím jiného komunikačního prostředku.*

Platby u těchto transakcí lze označit za "Zisky podniků" a nikoli za "Licenční poplatky". Jak bylo již dříve uvedeno, poskytování poradenství na požádání je službou a nikoliv poskytnutím know-how.



Vzhledem k tomu, že některé takovéto transakce mohou obsahovat poskytování technických, manažerských nebo konzultačních služeb, vzniká též otázka, zda tyto transakce mohou být považovány za služby "technické povahy" ve smyslu speciálních ustanovení některých smluv o zamezení dvojího zdanění, která upravují zdaňování poplatků za technické služby. Pokud by služby byly poskytovány někým, kdo jedná jako poradce, jako technický pracovník, byly by považovány za služby technického charakteru, čímž by spadaly do definice uvedené v části 3 sdělení.

#### **16) Technické informace**

*Zákazníkovi jsou poskytnuty veřejně nedostupné nebo utajované technické informace týkající se nějakého výrobku nebo procesu (například popis a diagramy tajného výrobního procesu).*

Platby, k nimž dochází u této transakce jsou považovány za "Licenční poplatky", a to vzhledem ke skutečnosti, že jsou provedeny jako náhrada za poskytnutí know-how, t.j. za "informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké".

#### **17) Dodání informací**

*Dodavatel elektronickou cestou zasilá pravidelně předplatitelům data, a to v souladu s jejich osobními preferencemi. Hlavním smyslem pro zákazníky je pohodlí při získávání všeobecně dostupných informací ve formátu "šitém na míru" jejich specifickým potřebám.*

Tento typ transakce je v podstatě stejného charakteru jako transakce popsána v bodě 13). Platby u těchto transakcí jsou tudíž "Zisky podniků" a nikoliv poplatky za technické služby.

#### **18) Přístup k interaktivní webové stránce**

*Poskytovatel zpřístupní předplatitelům webovou stránku s digitálním obsahem, včetně informací, hudby, videa, her, apod. (ať jsou nebo nejsou vyvinuté nebo vlastněné tímto poskytovatelem). Předplatitelé platí pravidelně stálý poplatek za přístup k této stránce. Tento příklad se liší od předchozího v tom, že hlavním smyslem stránky pro předplatitele je on-line interakce se stránkou, na rozdíl od získávání produktů nebo služeb ze stránky.*

Předplatné placené v tomto případě je platbou za služby. Vzhledem k tomu, že je tato platba uskutečněna primárně za interakci s webovou stránkou za účelem osobního požitku uživatele a nikoliv za poskytnutí jakékoliv služby technického, manažerského nebo poradenského charakteru, nespadá tato, vzhledem k dříve zmíněné definici "poplatků za technické služby", pod speciální ustanovení upravující zdaňování takovýchto druhů plateb. Je však třeba uvést, že jakákoliv platba vlastníkovu autorského práva k digitálnímu obsahu provedená poskytovatelem za udělení práva zveřejnit takovýto obsah jeho předplatitelům, je považována za "Licenční poplatek".

#### **19) On-line nákupní portály**

*Provozovatel webové stránky "hostí" na svých počítačových serverech elektronické katalogy několika obchodníků. Uživatelé webové stránky si mohou vybrat výrobky z těchto katalogů a on-line zadávat objednávky. Provozovatel webové stránky nemá žádný smluvní vztah s kupujícími. Pouze převádí objednávky k obchodníkům, kteří jsou zodpovědní za jejich přijetí a*

splnění. Obchodníci platí provozovateli webové stránky provizi, která odpovídá procentu objednávek zadanych přes tuto stránku.

Takovéto platby jsou považovány za příjmy z reklamy nebo z poskytování podobných služeb a jejich zdaňování se řídí článkem "Zisky podniků".

#### **20) On-line aukce**

Poskytovatel zobrazuje na webových stránkách množství položek, které jsou na prodej v aukci. Uživatel si položky kupuje přímo od jejich vlastníka, nikoliv od společnosti provozující tuto stránku. Prodejce platí poskytovateli určité procento z prodejní ceny nebo paušální poplatek.

Takovéto platby jsou obdobnými příjmy jako příjmy aukčních síní a tvoří "Zisky podniků".

#### **21) Programy s odkazem na prodej**

On-line prodejce platí provizi provozovateli webové stránky, která obsahuje odkaz na zboží prodejce. Provozovatel webové stránky umístí odkaz na jeden nebo více výrobků prodejce na svou webovou stránku. Pokud uživatel klikne na jeden z těchto výrobků, dostane se na webovou stránku prodejce, prostřednictvím které může být výrobek zakoupen. Jestliže je užít příslušný odkaz na webové stránce provozovatele, může prodejce identifikovat zdroj prodeje a platí provozovateli procentuální provizi v případě, že si uživatel produkt koupil.

Tyto platby se rovněž zdaňují podle článku "Zisky podniků" smluv o zamezení dvojího zdanění.

#### **22) Získání obsahu webové stránky**

Provozovatel webové stránky platí různým tvůrcům webových stránek za nové zprávy, informace, apod., aby přilákal na svou stránku uživatele. Obdobně může provozovatel webové stránky najmout tvůrce za účelem vytvoření nového obsahu, a to specificky pro danou stránku.

Je třeba rozlišovat obě alternativy popsané v tomto příkladě. Pokud provozovatel webové stránky platí tvůrci za právo zveřejnit jeho materiál chráněný autorským právem, pak takováto platba spadá pod definici "Licenčních poplatků". Pokud ovšem provozovatel stránky platí za vytvoření zcela nového obsahu a, na základě příslušných ujednání uvedených v kontraktu, se stává vlastníkem autorského práva k takovému obsahu, není tato platba považována za "Licenční poplatek", ale její zdaňování spadá pod ustanovení článku "Zisky podniků".

#### **23) Internetové vysílání v reálném čase**

Uživatel má přístup k obsahu databáze audio a/nebo video materiálů chráněných autorským právem. Vysílající subjekt získává příjmy z předplatného nebo z reklamy.



Poplatky související s předplatným nebo reklamou, které jsou pobírány v rámci těchto transakcí, tvoří "Zisky podniků".

#### **24) Poplatky za zveřejnění**

*Tvůrce webové stránky platí provozovateli určité webové stránky nebo sítě za to, že tento provozovatel zveřejní určitý obsah, který byl vytvořen tvůrcem.*

V případě tohoto typu transakce poskytuje provozovatel webové stránky nebo sítě za úplatu komerční službu a tento jeho příjem je třeba charakterizovat jako "Zisky podniků". U těchto transakcí, na rozdíl od těch popsanych v bodě 22), platbu provádí vlastník materiálu chráněného autorským právem, z čehož vyplývá, že aplikace článku "Licenční poplatky" nepřichází do úvahy.

#### **25) Přístup k webové stránce, která umožňuje stahování digitálních produktů**

*Poskytovatel zpřístupní předplatitelům webovou stránku s digitálním obsahem chráněným autorským právem (např. hudbu). Předplatitelé platí za přístup k webové stránce stálý pravidelný poplatek. Na rozdíl od transakce uvedené v bodě 18), je hlavním smyslem stránky pro předplatitele možnost stahovat si tyto digitální produkty.*

Zdaňování předplatného placeného v tomto případě spadá pod ustanovení článku "Zisky podniků". Jak již bylo vysvětleno výše, transakce, které umožňují zákazníkovi elektronicky si stáhnout či zkopírovat digitální produkty pro jeho vlastní použití či požitek, nedávají vzniknout licenčním poplatkům.

Tato transakce má blíže k transakci uvedené v bodě 2), než k transakci v bodě 18), a to z toho důvodu, že podstatou transakce není dočasná interakce s webovou stránkou, nýbrž získání hudebních dat přenášených ve formě digitálního signálu.

Ing. Bronislav Mikel, v.r.  
ředitel odboru 49