

Sdělení k problematice elektronického obchodu při uplatňování mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Referent: Ing. Martin Pražan, tel.: 5704 2639

Č.j.: 251/24 735/2001

Vzhledem k vývoji v oblasti elektronických médií a s tím souvisejícího elektronického obchodování a v návaznosti na často vznikající diskuse a dotazy o tom, zda a jak používání počítačového vybavení při elektronických transakcích dává vzniknout stále provozovně, se sděluje následující:

1. Z posledních závěrů Výboru OECD pro fiskální záležitosti (CFA) v této oblasti, které jím byly v schváleny a stanou se součástí Komentáře ke Vzorovému Modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, vyplývá, že je třeba při posuzování vzniku stále provozovny rozlišovat mezi počítačovým vybavením (zařízením) na jedné straně a daty a softwarem, které jsou používány tímto zařízením nebo jsou v něm uloženy, na straně druhé. Důvodem tohoto rozlišování je skutečnost, že software a elektronická data (potažmo i internetové stránky, které jsou kombinací obou) nejsou hmotným majetkem, a tudíž nemohou jako takové mít umístění, které by tvořilo místo činnosti (place of business) ve smyslu Článku 5 odstavce 1 Vzorového modelu. Na druhou stranu server, na němž je webová stránka uložena a díky němuž je přístupná, je vybavením, které má své fyzické umístění, a může proto zakládat trvalé zařízení pro podnikání (fixed place of business) společnosti, která tento server provozuje, a tudíž ho lze v níže popsaných případech považovat i za stálou provozovnu.

Uvedené členění mezi webovou stránkou a serverem je důležité proto, že podnik, který provozuje server, bývá většinou jiný než podnik, který provozuje svou činnost prostřednictvím internetové stránky. V praxi totiž existují poskytovatelé internetových služeb (Internet Service Provider-ISP), kteří provozují servery a na nich umísťují stránky jiných firem (klientů). To však ještě neznamená, že má klient tento server k dispozici. Navíc ani nelze říci, že by klient byl v takovém případě fyzicky přítomen na daném místě, jelikož webová stránka je nehmotná. Takto lze dovést logický závěr, že internetová stránka nemůže dávat vznik stále provozovně.

2. Naproti tomu existence počítačového zařízení, jako je např. server, vznik stále provozovny zakládat může. Situace, kdy k tomu dochází, je nutné posuzovat podle okolností každého případu individuálně s ohledem na konkrétní typ podniku a činnosti, která je prostřednictvím takového zařízení vykonávána. Při tomto posuzování platí obecně stejné zásady, jako v případech „klasických“ stálých provozoven. Rovněž platí i ustanovení Článku 5 odstavce 4 Vzorového modelu

smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který rámcově stanovuje, co se za stálou provozovnu nepovažuje (jedná se víceméně o činnosti přípravného nebo pomocného charakteru, tzn. poskytování komunikačního spojení mezi dodavatelem a zákazníkem, reklama, sběr informací o trhu atd., pokud ovšem netvoří hlavní část podnikatelské činnosti firmy jako celku):

Na druhé straně, jak již bylo uvedeno, někteří ISP provozují servery a na nich umísťují webové stránky či jiné aplikace pro jiné podniky. Je logické, že pro tyto ISP je provoz serverů důležitou, ne-li jedinou, součástí jejich komerčních aktivit, a proto nemůže být v žádném případě považován za přípravnou nebo pomocnou činnost. Přitom přítomnost či nepřítomnost personálu není podstatná pro posuzování otázky vzniku stále provozovny. Server je tudíž v tomto případě za stálou provozovnu považován vždy.

3. Naproti tomu může existovat firma (tzv. e-tailer), která se zabývá prodejem zboží přes Internet. Pokud takováto společnost kromě toho, že vlastní příslušnou stránku, navíc ještě provozuje server, na němž je tato umístěna, nemusí to nutně znamenat, že proto stálá provozovna vzniká. K jejímu vzniku dochází opět pouze v případě, že se jedná o činnosti více než přípravné nebo pomocné (tzn. jdou nad rámec odstavce 4 Článku 5), jako např. uzavření smlouvy se zákazníkem pomocí interaktivní stránky, počítačové zpracování jeho platby, doručení zboží atd.

4. Poslední věcí, kterou je třeba v tomto kontextu vyjasnit, je to, zda ISP zakládá stálou provozovnu svých klientů z titulu své činnosti ve smyslu odstavce 5 Článku 5 Vzorového modelu, či nikoliv. Obecně lze říci, že odstavec 5 se neuplatní, protože ISP v žádném případě nemohou být závislími zástupci firem, jimž příslušné stránky patří, jednak proto, že nemají oprávnění uzavírat smlouvy jménem těchto firem a jednak proto, že se jedná o nezávislé osoby ve smyslu odstavce 6 Článku 5, které jednájí v rámci své řádné činnosti. O tom svědčí i fakt, že hostí internetové stránky mnoha různých společností.

5. V současné době jsou v CFA OECD intenzivně zpracovávány materiály týkající se pravidel přisuzování příjmů (zisků) stále provozovně v podobě serveru a klasifikace druhů příjmů plynoucích v souvislosti s elektronickým obchodem. O přijatých závěrech v tomto směru bude Ministerstvo financí neprodleně informovat.