

Ministerstvo financí ČR

Odbor 25

Č. j. 251/17117/93

Vyřizuje: dr. Kohnerová, tel. 5142595 V Praze dne 10. srpna 1993

Pokyn D - 40

Výklad ke zdaňování poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 5 z příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. d) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ve znění zákonů č. 35/1993 Sb., č. 96/1993 Sb. a č. 157/1993 Sb. (tzv. licenční a jim podobné poplatky).

Podle § 22 odst. 1. písm. d) bod 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění zákonů č. 35/1993 Sb., č. 96/1993 Sb. a č. 157/1993 Sb., se u poplatníků, kteří nemají na území České republiky bydliště ani se zde obvykle nezdržují (§2 odst. 3) a poplatníků, kteří nemají na území České republiky své sídlo (17 odst. 5) (dále "zahraniční subjekty"), za příjmy ze zdrojů na území České republiky považují příjmy z úhrad od právnických nebo fyzických osob se sídlem nebo bydlištěm na území České republiky (dále "české subjekty"), kterými jsou úplaty za poskytnutí a užití výkonu práva z průmyslového vlastnictví, za užití návrhů nebo modelů, plánů, počítačových programů (software), za poskytnutí výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků.

K tomuto ustanovení podává ministerstvo financí na základě dotazů tento výklad:

1. Úplatami uvedenými pod písmenem d) bod 1. se rozumí plnění jakéhokoliv druhu ať peněžní (platy, poplatky, odměny) nebo naturální, které se poskytuje jako náhrada za užití nebo za právo (postoupení práva, přivolení, licenci) na užití patentů, ochranných známek, průmyslových vzorů, užitných vzorů, návrhů, designů, modelů, plánů, utajovaných vzorců nebo postupů, receptur, počítačových programů (software) a za poskytnutí průmyslových, obchodních nebo vědeckých znalostí a zkušeností (tzv. know-how) apod.

Není rozhodující, zda se plnění poskytuje na základě smluvního závazku (licenční smlouvy) nebo jako odškodné (náhrada) v případě porušení nebo zneužití práva. Není také rozhodující, zda práva nebo znalosti a zkušenosti byly zapsány do patentového nebo jiného úředního rejstříku nebo zda jsou pro takový zápis způsobilé. Podobně u softwaru není rozhodující, zda je chráněn autorským právem či podléhá jinému typu ochrany, či je pro takovou ochranu způsobilý.

2. Omezený převod práv k intelektuálnímu vlastnictví - licence. Jestliže zahraniční subjekt udělil českému subjektu souhlas (postoupil právo, dal přivolení, licenci), aby za určitých podmínek a zpravidla s určitým omezením (př. časovým, místním, bez oprávnění poskytovat sublicence) využíval technické plány, výkresy, návrhy, technickou dokumentaci, know-how, software, apod., pak příjem zahraničního subjektu za udělení souhlasu (licence) k takovému užití má zdroj na území České republiky. Takový příjem je tedy příjmem ve smyslu § 22 odst. 1 písm. d) bod 1 a podléhá tedy zdanění v České republice.

3. Úplný převod práv k intelektuálnímu vlastnictví. Opačnou situací k situaci popsané v bodě 2 je, když zahraniční subjekt vypracoval v cizině a českému subjektu dodal technické projekty, plány, výkresy, technickou dokumentaci, software apod., které vypracoval na základě objednávky českého subjektu a jestliže na český subjekt převedl veškerá práva k těmto technickým plánům, technické dokumentaci, softwaru apod., takže zahraniční subjekt již není oprávněn tyto technické plány atd., využívat, udělovat třetím osobám licence k jejich využívání ani je jinak exploatovat. V takovém případě nemá příjem zahraničního subjektu charakter licenčního poplatku. Jedná se o prodej nehmotného statku s veškerými právy, která se k němu váží, a takový příjem zahraničního subjektu nemá zdroj na území České republiky, a tudíž nepodléhá zdanění daní z příjmu.

4. Sazba daně podle zákona a modifikace podle smluv o zamezení dvojího zdanění. Sazba daně u příjmů popsaných v bodě 1 je podle § 36 odst. 1 písm a) zákona o daních z příjmů 25% z hrubé částky poplatků, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění modifikují sazbu těchto poplatků ve svém článku LICENČNÍ POPLATKY. V tomto článku je buď použita jednotná sazba pro všechny typy licenčních poplatků, nebo dělená sazba - zvlášť pro tzv. průmyslové licenční poplatky a zvlášť pro tzv. kulturní. V případě dělené sazby se u poplatků popsaných v bodě 1 tohoto výkladu použije sazba pro tzv. průmyslové licenční poplatky.

5. Smíšené smlouvy. Jestliže kontrakt sjednaný mezi českým subjektem a zahraničním dodavatelem zahrnuje jak dodávky strojů, zařízení nebo služeb, tak i licenci na užití průmyslových práv nebo poskytnutí informací (know-how), podléhá zdanění v České republice jen ta část celkové ceny, která se vztahuje na poskytnutou licenci, které jsou zdrojem příjmu podrobeného v České republice zdanění. Smíšené smlouvy by měly být vyhotoveny tak, aby z nich bylo možno zjistit daní podrobený příjem zahraničního příjemce. Pokud smlouva jednoznačně nerozlišuje jednotlivé platby a český subjekt neposkytne potřebné údaje, pak může finanční úřad stanovit základ daně podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si sám opatří (§ 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 35/1993 Sb.).

6. Pojem "Know-how" pro účely zákona o daních z příjmů zahrnuje jakoukoli neuveřejněnou (veřejně nedostupnou) technickou, výrobní, vědeckou nebo obchodní informaci, jejíž osvojení je nutné pro průmyslovou výrobu nebo pro zvládnutí průmyslového, obchodního či jiného obdobného procesu.

7. Software je pro účely zákona o daních z příjmů chápán jako specifické "know-how"; (jde vlastně o analogii technologického postupu, dle kterého se projektuje, vyrábí, distribuuje, plánuje, účtuje, eviduje ve výrobním či obdobném procesu).

Z daňového hlediska může dojít k těmto typům převodu software:

a) úplný převod práv - daňové zacházení viz bod 3;

b) omezený převod práv - software, vytvářený nikoliv pro účely distribuce široké veřejnosti, nýbrž na objednávku pro

jednoho uživatele či určitý okruh uživatelů; tento software bývá poskytován zpravidla na základě licenční softwarové smlouvy; - daňové zacházení viz bod 2.

- c) prodej (ať přímý nebo přes distributora) standardního softwaru, tzn. softwaru, který je určen pro širokou distribuci uživatelům; ačkoliv i zde se jedná podobně jako u bodu 7. b) o pouhé poskytnutí omezených práv, nikoliv o úplný převod práv (uživatel vstupuje do tzv. "shrink-wrap" licence), je tento typ převodu software pro účely daně z příjmu považován za prodej zboží a nikoliv za licenci; v tomto případě není příjem zahraničního poskytovatele software považován za příjem se zdrojem na území ČR.

Softwarové smlouvy mají v praxi různé formy a názvy a často se jedná o smlouvy smíšené. Rozhodující je však obsah, nikoliv forma smlouvy.

Ředitel odboru 25  
Ing. V. Grammetbauer, v.r.

Maximální sazba 5% se použije podle smluv s těmito státy: Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Itálie, Kypr, Nizozemí, Norsko, Rakousko, Slovensko, SRN, Španělsko, Švédsko.

Maximální sazba 10% se použije podle smluv s těmito státy: Čína, Japonsko, Jugoslávie, Kanada, Lucembursko, Řecko, Srí Lanka, Velká Británie.

Maximální sazba 15% se použije podle smluv s těmito státy: Nigérie, Tunis, Brazílie (kromě ochr. známek - 25%).

Maximální sazba 30% se může použít podle smlouvy s Indií, avšak vnitrostátní zákon stanovuje sazbu 25%, proto se srazí daň ve výši 25%.

V technickém smyslu se rozlišují dva druhy softwaru - systémový neboli operační software a aplikační software. Podle jiného hlediska lze software dělit na standardní a speciální neboli "šitý na míru" podle konkrétních požadavků určitého uživatele.

Software bývá nejčastěji předáván licenční formou, tzn. software zůstává vlastnictvím poskytovatele a nabyvateli softwaru předává pouze určitá práva k softwaru. Běžně se používá unifikovaných forem smluv, v nichž se vylučuje právo dalšího poskytování softwaru. I když tyto smlouvy někdy vykazují prvky kupní smlouvy, nejedná se v žádném případě o prodej softwaru se všemi právy, tzn. o změnu vlastníka softwaru. Příjem zahraničního subjektu za software poskytnutý českému subjektu na základě licenční či analogické smlouvy