

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 21.3.2018**Daň z příjmů a DPH****519/21.03.18 Daňový režim plateb za zpřístupnění technických funkcí hmotného majetku (Function on Demand)**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

1. Situace

V praxi se objevují situace, kdy výrobce vyrábí určitý typ stroje (např. počítačová tiskárna, obráběcí stroje, osobní a nákladní automobily), který je z hlediska použitých součástí shodný, ale který má z výroby softwarově nastavenou různou výkonnost a různý rozsah funkcí. Podle výrobcem nastaveného výkonu a rozsahu funkcí konkrétního stroje se pak odvíjí cena tohoto stroje.

Zákazník má možnost po zakoupení stroje od jeho výrobce za stanovenou cenu následně získat kód, kterým podle svého požadavku „odemkne“ další funkce anebo zvýší výkon svého stroje (tzv. Function on Demand), a to prostřednictvím softwaru, který je již z výroby dodáván jako součást stroje. Případně po zaplacení stanovené ceny zákazníkem může výrobce změnit parametry stroje i dálkově prostřednictvím dodatečné instalace nového software do tohoto stroje.

Zatímco stroj v původním nastavení zákazník koupí v tuzemsku od tuzemského distributora, kód k rozšíření funkcí a zvýšení výkonu tohoto stroje, popř. nový software rozšiřující funkce anebo zvyšující výkon stroje, získá tuzemský zákazník přímo od zahraničního výrobce stroje (obvykle prostřednictvím webové aplikace tohoto výrobce), kterému zákazník zasílá svoji platbu. To znamená, že tuzemský distributor již není do následného vztahu mezi výrobcem a zákazníkem nevstupuje.

V praxi zákazník nemá možnost zjistit, zda software měnící technické parametry stroje je nainstalován již přímo při výrobě stroje a zadáním příslušného pokynu dochází pouze k jeho následné aktivaci, nebo zda je tento software do stroje instalován výrobcem až následně dálkově na základě požadavku zákazníka a po úhradě platby za úpravu parametrů stroje.

Z hlediska daňového vyplývají z výše uvedené situace následující otázky:

1. Má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, pokud lze funkci využít déle než 12 měsíců a cena je vyšší než 40 tisíc Kč, resp. 60 tisíc Kč, charakter technického zhodnocení stroje podle § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), nebo jde o pořízení samostatného nového nehmotného majetku podle § 32a ZDP?
2. Má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, který je hrazený českým rezidentem českému nerezidentovi, charakter příjmu nerezidenta ze zdroje na území ČR podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP, který podle § 36 odst. 1 ZDP podléhá srážkové dani?
3. Má poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje z hlediska DPH charakter elektronické služby dle § 110b odst. 1 písm. b) bod 3 zákona č. 235/2004 Sb., o

DPH (ZDPH), poskytnuté výrobcem, nebo jde o obecnou službu poskytnutou výrobcem, popř. o dodatečnou změnu ceny dříve dodaného zboží?

2. Analýza

2.1 Technické zhodnocení nebo nehmotný majetek

Podle § 33 odst. 1 ZDP se technickým zhodnocením rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 000 Kč. Podle § 33 odst. 3 ZDP se modernizací rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

Podle § 32a odst. 1 ZDP se pro účely tohoto zákona odpisují nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.

Podle § 6 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., položka "B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek" obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, s výjimkou goodwillu, a při splnění podmínek dále stanovených a při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Podle § 6 odst. 9 vyhlášky dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo pro zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat.

Podle názoru předkladatele platba za zpřístupnění dalších technických funkcí stroje splňuje definici technického zhodnocení hmotného majetku. Z technického hlediska sice platba představuje odměnu za poskytnutí nového software nebo zpřístupnění software již dříve dodaného spolu se strojem, nicméně jde o software, který je těsně vázán na konkrétní stroj a bez tohoto software by stroj nemohl fungovat a nedosahoval by výrobcem deklarovaných funkcí a výkonů.

Pokud by rozšíření funkcionality bylo kratší, než je odpisová doba stroje, např. u stroje ve 2. odpisové skupině by byla rozšířena funkcionality pouze pro 2 a 3 rok, je nutné tuto situaci řešit jako částečné vyřazení hmotného majetku poměrně podle původní pořizovací ceny stroje a pořizovací ceny jako technického zhodnocení.

2.2 Režim srážkové daně

Podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 1 ZDP jsou příjmy ze zdroje na území ČR náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how).

Podle názoru předkladatele není pro poplatníka – českého daňového rezidenta cílem platby za rozšíření funkcí anebo výkonu stroje získat od výrobce stroje určitý konkrétní software (buď jeho zpřístupněním, nebo dodatečným dodáním), nýbrž cílem je rozšíření funkcí anebo zvýšení výkonu stroje.

Dodatečně zpřístupněný nebo nově dodaný software je tedy pouze prostředkem k dosažení skutečného ekonomického cíle poplatníka – českého daňového rezidenta. Mezi vlastníkem stroje a jeho zahraničním výrobcem se také neuzavírá samostatná písemná licenční smlouva. V případě problémů s dodatečně zpřístupněnými funkcemi anebo dodatečně zvýšeným výkonem vlastník stroje uplatňuje svoje námitku vůči dodavateli stroje, popř. vůči stanovenému servisnímu partnerovi.

Pokud platba nespadá pod příjmy uvedené v § 22 odst. 1 ZDP, pak se u těchto plateb nemůže uplatnit srážková daň podle § 36 odst. 1 ZDP.

Pro výše uvedený závěr svědčí také stanovisko ministerstva financí z r. 1993, podle kterého prodej (ať přímý nebo přes distributora) standardního softwaru, tzn. softwaru, který je určen pro širokou distribuci uživatelům (ačkoliv se jedná o pouhé poskytnutí omezených práv, nikoliv o úplný převod práv a uživatel vstupuje do tzv. "shrink-wrap" licence), je 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. Tento názor je potvrzen také pokynem GFŘ D-22, podle kterého se za příjmy z úhrad počítačových programů (software) nepovažují příjmy plynoucí z poskytnutí počítačového programu určeného pro širokou distribuci uživatelům (tzv. krabicový software).

2.3 Režim DPH

Režim DPH u poplatku za zvýšení výkonu anebo za rozšíření funkcí je nutno posuzovat samostatně a bez vztahu k režimu daně z příjmů.

Zpřístupnění již instalovaného software

Dodání zboží je v § 13 odst. 1 ZDPH definováno jako převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pokud je software rozšiřující funkce a výkon již součástí standardní výbavy stroje, nelze následnou platbu považovat za dodání dalšího zboží výrobcem, neboť k žádnému dalšímu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník nedochází. Také nedochází ke změně původní ceny za zboží, neboť platba se sice vztahuje k původně dodanému zboží, ale má samostatný právní titul a účel, tzn., že nedochází ke změně původní kupní smlouvy.

ZDPH výslovně neupravuje, zda zbožím mohou být pouze hmotné věci nebo zda jimi mohou být i nehmotné věci. Nicméně § 10h ZDPH uvádí, že místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo příjemce služby ..., pokud jde o

a) převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,

c) poradenskou, inženýrskou, konzultační, právní, účetní a jinou podobnou službu, stejně jako zpracování dat a poskytnutí informací.

Podle názoru předkladatele, i když ZDPH výslovně nestanoví, zda plnění ve formě zpřístupnění již existujících funkcí hmotného majetku má být považováno za dodání zboží nebo poskytnutí služby, blíží se toto plnění svým charakterem plněním uvedených v § 10h, které jsou výslovně službami, a proto i toto plnění je pro účely DPH považováno za službu.

Dodatečná instalace software

V případě dodatečného dodání a instalace software dálkově dodávaného výrobcem stroje není pochyb o tom, že jde o dodání služby.

Vlastník stroje však obvykle není schopen jednoznačně určit, zda software rozšiřující funkce nebo zvyšující výkon je již ve stroji nainstalován a pouze na základě platby dochází k jeho zpřístupnění, nebo zda bude nový software do stroje po zaplacení teprve dodatečně dálkově nainstalován jako výrobcem.

V případě dodatečného dodání software výrobcem a jeho dálkové instalace lze tuto situaci považovat za elektronicky poskytnutou službu dle § 10i odst. 2 písm. c) ZDPH, neboť jde o poskytnutí programového vybavení, když toto programové vybavení není samo o sobě hospodářským cílem transakce, ale pouze prostředek, jakým lze získat vyšší výkon nebo další funkce již dříve dodaného stroje.

Tento závěr lze opřít i o Přílohu II k EU směrnici o DPH 2006/112/ES, kde v bodech 1 a 2 informativního seznamu elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 58 odst. 1 písm. c) jsou jako elektronicky poskytovaná služba mimo jiné uvedeny také dálková údržba programů a zařízení, a dodání programového vybavení a jeho aktualizace.

Na tento informativní seznam navazuje čl. 7 implementačního nařízení EU 282/2011, který stanoví, že elektronicky poskytované služby zahrnují služby, které jsou poskytovány přes Internet nebo elektronickou síť a z jejichž povahy vyplývá, že jejich poskytování je v podstatě automatizované a vyžaduje minimální lidský zásah, a nejsou uskutečnitelné bez informačních technologií. V příloze č. I tohoto nařízení je pak dále uvedeno, že bod č. 1 přílohy II směrnice obsahuje mj. správu vzdálených systémů, a bod č. 2 mj. přístup k programovému vybavení nebo jeho stahování, a ovladače ke stažení, jako je programové vybavení, které umožňuje počítačům pracovat s periferním zařízením, například tiskárnami.

Sjednocení režimu DPH

Z hlediska zjednodušení správy daní předkladatel navrhuje přijmout závěr, že zpřístupnění dalších funkcí stroje anebo zvýšení jeho výkonu na základě dálkově zpřístupněného nebo dálkově dodaného software se hlediska DPH považuje za elektronicky poskytovanou službu podle § 10i odst. 2 písm. c) ZDPH. V případě je poskytovatelem přístupového kódu/dodatečného software dodavatel, který nemá sídlo tuzemsku, uplatňuje českou DPH buď příjemce, pokud je osobou povinnou k dani, nebo dodavatel v režimu MOSS dle § 110g a násl. ZDPH, pokud je příjemcem osoba, která není osobou povinnou k dani.

3. Závěr

3.1 Poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje, pokud lze funkci využít na období delší než 12 měsíců a cena za zprovoznění funkce je vyšší než 40 tisíc Kč, má charakter technického zhodnocení hmotného majetku podle § 33 ZDP.

3.2 Poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje placený českému daňovému nerezidentovi českým daňovým rezidentem nepodléhá v České republice srážkové dani, neboť nejde o příjem ze zdroje na území České republiky podle § 22 odst. 1 ZDP.

3.3 Poplatek za zvýšení výkonu a rozšíření funkcí stroje lze považovat za úplatu za elektronicky dodanou službu podle § 10i odst. 2 písm. c) ZDPH.

Stanovisko GFŘ:

K závěru 3.1.

Souhlas se závěrem předkladatele. V okamžiku dokončení technického zhodnocení a jeho uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání poplatník dle § 29 odst. 3 ZDP zvýší vstupní (zůstatkovou) cenu příslušného majetku a pokračuje v odpisování ze zvýšené vstupní (zůstatkové) ceny.

K závěru 3.2.

Lze souhlasit s názorem předkladatele co do charakteru platby. Z hlediska mezinárodního zdaňování nepodléhá popisovaná platba srážkové dani, protože dle poskytnutých informací se nejedná o příjmy ze zdrojů na území ČR.

K závěru 3.3.

Souhlasíme s navrženým závěrem, že se v obou popsanych situacích, tj. jak v případě, kdy si zákazník prostřednictvím kódu, který obdrží po úhradě stanovené ceny, „odemkne“ další funkce stroje anebo zvýší výkon stroje, a to prostřednictvím softwaru, který je již z výroby dodán jako součást stroje, tak i v případě, kdy jsou po zaplacení stanovené ceny výrobcem změněny parametry stroje dálkové prostřednictvím dodatečné instalace nového software do tohoto stroje, jedná o elektronicky poskytovanou službu ve smyslu ustanovení § 10i odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Uvedený závěr vychází z čl. 7 přímo účinného prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 a přílohy I k tomuto nařízení.

V případě, kdy je poskytovatelem elektronicky poskytované služby osoba neusazená v tuzemsku ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. m) zákona o DPH a příjemcem plnění je osoba povinná k dani (plátce nebo identifikovaná osoba), vzniká při přijetí této služby příjemci plnění ve smyslu § 108 odst. 1 písm. c) bod 1. zákona o DPH povinnost přiznat daň. Pokud je příjemcem plnění osoba nepovinná k dani, vzniká povinnost přiznat daň poskytovateli plnění. K tomu může, ovšem nemusí, využít dobrovolný zvláštní režim jednoho správního místa (režim MOSS) ve smyslu § 110a a násl. zákona o DPH.

Nicméně podotýkáme, že přijetím elektronicky poskytované služby může být vytvořeno (pokud jsou splněny podmínky § 4 odst. 4 písm. d) ZDPH) technické

zhodnocení na dlouhodobém majetku a k tomu musí plátce takto přistupovat se všemi ze zákona vyplývajícími důsledky.