



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

ZDAŇOVÁNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ

TAXATION OF ROYALTIES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Lenka Hálová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2025

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Lenka Hálová
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2024/25
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Zdaňování licenčních poplatků

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

– analýza právní úpravy

– syntéza získaných poznatků

Vlastní návrhy řešení

– návrhy a doporučení vedoucí k řešení identifikovaných scénářů plateb licenčních poplatků

Závěr

Seznam použitých zdrojů

Seznam grafů a tabulek

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout metodický postup pro zdaňování licenčních poplatků (jmenovitě z titulu softwaru), a to jak pro licenční poplatky mající zdroj na území ČR a plynoucí do zahraničí, tak i pro licenční poplatky hrazené českým daňovým rezidentům.

Základní literární prameny:

BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel, 2018. Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible. Amsterdam, The Netherlands: IBFD. ISBN 978-90-8722-487-5.

NERUDOVÁ, Danuše, 2024. Daňová politika v Evropské unii. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-812-3.

NOVÁKOVÁ, Lenka a KRÁLOVÁ, Daniela, 2021. Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu. Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-234-3.

SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al., 2017. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.

SUCHÝ, Václav a kol., 2010. Nehmotné statky a průmyslová práva: jejich ochrana, oceňování a komerční využití. Praha: Technologické centrum Akademie věd ČR. ISBN 978-80-7419-037-7.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2024/25

V Brně dne 9.2.2025

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
garantka

prof. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou zdaňování softwarových licenčních poplatků v mezinárodním kontextu. Cílem práce je navrhnout ucelený a prakticky využitelný metodický postup pro určení daňového režimu těchto poplatků, a to jak v případě, kdy plynou z České republiky do zahraničí, tak i v opačném směru. Práce se opírá o analýzu české daňové legislativy, evropského práva a smluv o zamezení dvojího zdanění. Součástí práce je také identifikace atributů, které ovlivňují správné zdanění transakcí, jako je daňová rezidence, status skutečného vlastníka nebo existence mezinárodní smlouvy. Výsledkem práce je návrh rozhodovacích checklistů, které mohou daňovým subjektům pomoci při praktickém určení daňového režimu softwarových licencí.

Klíčová slova

Daňová rezidence, dvojí zdanění, mezinárodní zdanění, modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, skutečný vlastník, smlouva o zamezení dvojího zdanění, softwarové licenční poplatky.

Abstract

The thesis focuses on the issue of taxation of software royalties in the international context. The aim of the thesis is to provide a comprehensive and practically applicable methodological procedure for determining the tax regime of these fees, both in the case when they flow from the Czech Republic abroad and in the opposite direction. The work is based on the analysis of Czech tax legislation, European law and Model tax Convention on Income and on Capital. The work also includes the identification of attributes that affect the proper taxation of transactions, such as tax residency, beneficial ownership status or the existence of an international treaty. As a result, the thesis proposes checklists that can assist tax entities in determining the tax treatment of software licenses in practice.

Key words

Tax residency, double taxation, international taxation, Model tax Convention on Income and on Capital, beneficial owner, double tax treaty, software royalties.

Bibliografická citace

HÁLOVÁ, Lenka. *Zdaňování licenčních poplatků*. Online, diplomová práce. Karel BRYCHTA (vedoucí práce). Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2025. Dostupné z: <https://www.vut.cz/studenti/zav-prace/detail/168617>. [cit. 2025-05-06]

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 19. 5. 2025

Bc. Lenka Hálová

autor

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu práce doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, PhD, za odborné vedení, cenné rady, připomínky a náměty.

OBSAH

OBSAH.....	5
ÚVOD.....	7
CÍLE PRÁCE.....	9
METODIKA PRÁCE	10
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	12
1.1 NEHMOTNÝ MAJETEK.....	12
1.1.1 Duševní vlastnictví.....	15
1.2 LICENČNÍ POPLATKY.....	17
1.2.1 Definice licenčních poplatků v daňovém kontextu.....	18
1.2.2 Software a jeho specifika	21
1.3 MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ.....	24
1.3.1 Mezinárodní dvojí zdanění.....	25
1.3.2 Vyloučení dvojího zdanění	26
1.4 Princip aplikační přednosti práva EU.....	28
1.5 DAŇOVÁ REZIDENCE.....	30
1.6 DRUHY PŘÍJMŮ.....	32
1.6.1 Skutečný vlastník	33
1.7 ZÁKAZ DISKRIMINACE	35
1.8 INSTITUT STÁLÉ PROVOZOVNY	37
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDAŇOVÁNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ.....	39
2.1 FO REZIDENTI.....	39
2.2 PO REZIDENTI.....	40
2.3 FO A PO NEREZIDENTI.....	43
3 ANALYTICKÁ ČÁST.....	47
3.1 ATRIBUTY.....	47
3.1.2 Druh licenčního poplatku.....	48
3.1.3 Existence SZDZ	49
3.1.4 Druh osoby.....	49
3.1.5 FO stát daňové rezidence	50

3.1.6	PO stát daňové rezidence	51
3.1.7	Osvobození.....	54
3.2	SHRNUTÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI	56
4	NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU.....	58
4.1	POSTUP PRO OVĚŘENÍ SKUTEČNÉHO VLASTNÍKA	59
4.2	OVĚŘENÍ PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ DLE KONSOLIDOVANÉHO ZNĚNÍ SMĚRNICE 2003/49/ES A SPOJENÝCH OSOB DLE ZDP	60
4.3	VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ PŘÍJMU ZE ZAHRANIČÍ.....	63
4.4	METODICKÁ SCHÉMATA PRO STANOVENÍ DAŇOVÉHO REŽIMU LICENČNÍCH POPLATKŮ ZA SOFTWARE.....	67
4.4.1	Stanovení příchozích licenčních poplatků za software pro FO.....	68
4.4.2	Stanovení příchozích licenčních poplatků za software pro PO.....	71
4.4.3	Metodický příklad pro příchozí licenční poplatky PO	73
4.4.4	Stanovení odchozích licenčních poplatků za software pro FO	74
4.4.5	Stanovení odchozích licenčních poplatků za software pro PO	76
4.4.6	Metodický příklad pro odchozí licenční poplatky PO	78
5	ZÁVĚR.....	79
	SEZNAM LITERATURY	81
	SEZNAM ZKRATEK	89
	SEZNAM TABULEK	90

ÚVOD

Vývoj technologií, globalizace a digitalizace má za následek nárůst mezistátního obchodu a investic, což přináší nové výzvy v oblasti mezinárodního zdanění.¹ Zdanění licenčních poplatků představuje velmi aktuální, avšak zároveň složitou oblast, která je ovlivněna dynamickým vývojem ekonomiky i rozdílnými přístupy jednotlivých států.

Licenční poplatky představují platby za užívání práv k literárním, uměleckým, či jiným formám duševního vlastnictví. Do této kategorie spadá také využívání informací s průmyslovými, obchodními či vědeckými zkušenostmi a poznatky.

Obecná úprava licenčních poplatků se nachází na mezinárodní úrovni v rámci modelových smluv OECD, ale také na úrovni Evropské unie, a v rámci tuzemské legislativy, konkrétně v zákoně o dani z příjmu.

Zvláštní výzvou je oblast licenčních poplatků za software. Právě zde se projevuje absence jednotné definice a nedostatečná koordinace mezi jednotlivými jurisdikcemi. Klasické licenční poplatky jsou vymezeny v modelové smlouvě OECD ve čl. 12 odst. 2. Tato definice je sice obsáhlá, avšak se výslovně nezmiňuje o licenčních poplatcích za software. Specifikace těchto poplatků je řešena až v komentáři tohoto článku.² Nedostatek této charakterizace se snaží státy řešit samostatně např. Indie se touto otázkou zabývala prostřednictvím rozhodnutí soudu, které částečně přineslo odpovědi, ale zároveň vyvolalo další nejasnosti.³

¹ *TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY*. Online. South Centre/Geneva Graduate Institute, 2023. Dostupné z: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2023/11/SC_IHEID_report_Taxation-of-the-Digital-Economy_EN.pdf. [cit. 2025-01-31].

² SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

³ RAJGOPALAN, Ganesh. THE ATO TR 2021/D4 - Taxation of Software Payments as Royalties - Comments on the Draft Ruling. Online. SSRN Electronic Journal. 2021, s. 1-4. ISSN 1556-5068. Dostupné z: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3897521>. [cit. 2025-01-10].

Pod pojem softwarové poplatky se zpravidla zahrnují poplatky za používání počítačových programů a podobné algoritmy pro zařízení řízená digitálně. V odborné literatuře se licenční poplatky dělí na kulturní a technologické, přičemž softwarové platby do těchto kategorií nezapadají jednoznačně – jejich klasifikace závisí na konkrétním právním výkladu a smluvním rámci. Některé zdroje považují tuto platbu za zboží či službu, v případě, že je spojená s autorským právem.⁴

Tato diplomová práce se věnuje tématu zdanění softwarových licenčních poplatků, přičemž pozornost je věnována jak na platby plynoucí do České republiky, ale také těm, které jsou odváděny do jiných členských států Evropské unie.

Hlavním cílem této diplomové práce je návrh metodického postupu pro zdanění softwarových licenčních poplatků z pohledu České republiky, a to jak v situaci, kdy poplatky přicházejí ze zahraničí, tak v situaci, kdy poplatky odchází z ČR do jiného státu.

Text diplomové práce je strukturován do tří základních částí – teoretické, analytické a návrhové. V rámci teoretické části jsou vymezeny klíčové pojmy související se zdaněním licenčních poplatků, včetně definice nehmotného majetku, duševního vlastnictví a definice licenčních poplatků z hlediska EU, ale i národní legislativy. Analytická část práce se zabývá identifikací a podrobným popisem klíčových kritérií pro zdanění softwarových licenčních poplatků v českém prostředí. Návrhová část práce následně představuje metodický postup pro vyhodnocení transakce a určení daňového režimu transakcí se softwarovými licenčními poplatky.

⁴ *TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY*. Online. South Centre/Geneva Graduate Institute, 2023. Dostupné z: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2023/11/SC_IHEID_report_Taxation-of-the-Digital-Economy_EN.pdf. [cit. 2025-01-31].

CÍLE PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout metodický postup pro zdaňování licenčních poplatků, a to jak z pohledu příjmů plynoucích z území ČR do zahraničí, tak i v opačném směru, kdy jsou poplatky hrazené ze zahraničí českým daňovým rezidentům. Tento cíl reaguje na absenci jednotné právní úpravy v oblasti zdanění softwarových licencí.

Dílčími cíli pro tuto závěrečnou práci jsou:

- vymezit klíčové pojmy týkající se problematiky zdanění licenčních poplatků,
- identifikovat podmínky ovlivňující zdanění software licenčních poplatků pro rezidenty v ČR,
- navrhnout přehledný rámec doporučení, který umožní orientaci v možných daňových režimech.

METODIKA PRÁCE

Cíle diplomové práce byly zpracovány na základě využití obecných teoretických vědeckých metod, jako je abstrakce, analýza, syntéza, indukce a komparace.

Tyto metody byly zvoleny s ohledem na charakter zkoumané problematiky, zaměření práce a její praktické cíle. Jednotlivé metody byly použity v různých fázích – od rešerše odborných zdrojů až po návrh konkrétního metodického postupu pro stanovení daňového režimu licenčních poplatků za software. Tyto metody se v průběhu práce navzájem doplňují a umožňují hlubší porozumění problematice zdanění softwarových licenčních poplatků.

Metoda abstrakce je využita především v teoretické části práce, kde slouží k oddělení podstatných znaků zkoumaných jevů od těch nepodstatných a nahodilých.⁵ Tato metoda pomáhá při vymezení základních pojmů.

Metoda analýzy, tedy rozklad sledovaných složitějších jevů na jednotlivé části, které jsou objektem dalšího zkoumání, je aplikována zejména v analytické části práce. Tato metoda pomáhá rozčlenit a blíže pochopit českou, unijní a mezinárodní právní úpravu a usnadňuje tak jejich systematické porovnání.⁶

Další využitou metodou je **metoda syntézy**, která má za úkol sloučení a propojení jednotlivých složek jevu v celek, a tím přispívat k odkrytí vnitřních zákonitostí fungování a vývoje zkoumaného jevu. Metoda syntézy je využita k systematickému shrnutí jednotlivých poznatků jak v teoretické, tak v analytické části této diplomové práce.⁷

Jako další je v této práci využita **metoda indukce**, jejímž cílem je vytvoření všeobecného závěru pomocí zkoumání jednotlivých aspektů jevu.⁸ Tato metoda nachází své využití v teoretické části, a to při zkoumání jednotlivých základních pojmů.

⁵ ŠIROKÝ, Jan. Tvoříme a publikujeme odborné texty. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5. Dostupné také z: http://toc.nkp.cz/NKC/201107/contents/nkc20112184501_1.pdf.

⁶ Ibid.

⁷ Ibid.

⁸ Ibid.

Poslední využitou metodou je **metoda komparace**. Tato metoda je jednou z nejčastěji využívaných vědeckých metod, a jejím účelem je stanovení shodných a rozdílných stránek pozorovaného jevu na základě předem určitých kritérií. Tato kritéria mohou být stanovena jak z hlediska věcného, tak z hlediska časového nebo prostorového.⁹

Diplomová práce vychází z platné právní úpravy k datu 31.12. 2024 a dostupné judikatury a odborných článků v době zpracování. Zdroje zahrnují jak českou, tak zahraniční odbornou literaturu, rozhodnutí soudů, komentáře k Modelové smlouvě OECD a další relevantní dokumenty.

Metodika byla rovněž podpořena tvorbou přehledných shrnujících tabulek, které slouží k aplikaci získaných poznatků v konkrétní praxi daňových subjektů.

⁹ ŠIROKÝ, Jan. Tvoříme a publikujeme odborné texty. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5. Dostupné také z: http://toc.nkp.cz/NKC/201107/contents/nkc20112184501_1.pdf.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Zdanění softwarových licenčních poplatků představuje komplexní oblast jak z pohledu práva, tak i ekonomiky. Klíčovým problémem je, že oblast leží na pomezí několika právních odvětví – práva daňového, práva duševního vlastnictví a mezinárodního daňového práva. Aby bylo možné tuto oblast správně uchopit, je nezbytné nejprve porozumět základním pojmům, které s danou oblastí souvisejí.

První kapitola se proto zaměřuje na teoretická východiska, která tvoří základ pro další analýzu. Věnuje se vymezení nehmotného majetku a jeho specifickým, přičemž zvláštní důraz je kladen na software jako předmět licencování a současně jako nehmotné aktivum. Následuje výklad samotného pojmu licenčních poplatků v různých právních kontextech – českém, unijním i mezinárodním. Pozornost je věnována i tomu, jaký vliv má charakter poplatku na jeho zdanění, a proč právě softwarové licence představují zvláštní výzvu.

Zásadní význam v rámci přeshraničního zdaňování má také daňová rezidence, pojem skutečného vlastníka a určení, zda v daném státě existuje stálá provozovna. Právě tyto faktory jsou rozhodující pro určení daňového režimu konkrétní platby a často bývají zdrojem interpretačních rozdílů mezi státy. Teoretická část tedy neplní pouze výkladovou funkci, ale také připravuje prostor pro pozdější analytické zhodnocení jednotlivých atributů, které jsou pro správné zdanění softwarových licencí nezbytné.¹⁰

1.1 NEHMOTNÝ MAJETEK

Nehmotný majetek neboli nehmotná aktiva je v současnosti brán jako široký a stále vyvíjející se pojem, jenž reflektuje změny nastalé v současné ekonomice, manažerské praxi a také ekonomické teorii. Pro tento pojem však neexistuje jednotná definice.¹¹

¹⁰ BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. *Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

¹¹ BAVDAŽ, Mojca; CALOGHIROU, Yannis; DIMITRIĆ, Mira a PROTOGEROU, Aimilia. *Intangible Assets and Their Impact on Economic Performance*. Online. *Economic and Business Review*. 2022, roč. 24, č. 3, s. 143-151. ISSN 2335-4216. Dostupné z: <https://doi.org/10.15458/2335-4216.1308>. [cit. 2025-03-09].

Nehmotné aktivum je v rámci mezinárodního kontextu vymezené ve směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Na základě této směrnice je nehmotné aktivum vymezeno jako vše, co není hmotné aktivum a finanční aktivum. Následující podmínkou je to, že toto aktivum musí být možné ovládat a vlastnit v rámci obchodní činnosti a zároveň jej použít či převádět. Za finanční aktivum se tedy považuje jakékoliv aktivum, jež představuje hotovost, kapitálový nástroj, smluvní právo nebo závazek přijímat hotovost či jiné finanční aktivum. Kromě toho se za finanční aktiva považuje i směřování finančních aktiv, závazků či derivátů. Směrnice dále upozorňuje na fakt, že i nehmotná aktiva mohou mít signifikantní hodnotu, i když nejsou zachycena v účetnictví společnosti. Následně je ve směrnici vyčleněná část, jež má sloužit jako varování před možnými významnými aktivy, která mohou vzniknout v jejich souvislosti.¹²

Nehmotný majetek je dále vymezen v rámci konsolidovaného textu nařízení Evropského parlamentu a rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Z tohoto nařízení vyplývá povinnost sestavovat účetní závěrky v souladu s Mezinárodními účetními standardy neboli International Financial Reporting Standards, zkráceně IFRS.¹³

V rámci IFRS je nehmotný majetek vymezen v IAS 38. Tento standard představuje obecnou úpravu nehmotného majetku, z jehož obsahu jsou vyjmuty zvláštní typy aktiv, které jsou upravené samostatným standardem.¹⁴

¹² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Online. OECD Publishing. 2022. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. [cit. 2025-03-09].

¹³ EVROPSKÁ UNIE. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. In: Úřední věstník Evropské Unie. 2002, L 243. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32002R1606>.

¹⁴ VAŠEK, Libor. Recognition and Measurement of Intangible Assets under IAS 38. Online. Český finanční a účetní časopis. 2006, roč. 2006, č. 4, s. 77-94. ISSN 18054838. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.196>. [cit. 2025-02-11].

Dle IAS 38 se za nehmotné aktivum považuje identifikovatelné nepeněžní aktivum bez hmotné povahy, jež je jasně identifikovatelné.¹⁵ Peněžním aktivem se pro tyto případy rozumí jak držené peníze, tak aktiva, jež mají být přijata ve fixní nebo určitelné peněžní hodnotě.¹⁶

Identifikovatelnost nehmotného aktiva hraje nezbytnou roli v odlišení nehmotného aktiva od goodwillu. V IFRS se vykázaný goodwill při podnikové kombinaci chápe jako očekávaný budoucí zisk, jehož hodnota však není individuálně identifikována a vykázána. Identifikovatelné aktivum je takové aktivum, které lze oddělit od účetní jednotky nebo tato skutečnost vyplývá ze smluv nebo právních předpisů nehledě na to, zda jsou převoditelná či oddělitelná od účetní jednotky. Oddělenými aktivy se chápe možnost je prodat, převést, licencovat, pronajmout či vyměnit. Do nehmotných aktiv se na základě tohoto IAS řadí software, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, kvóty, franšízy, vztahy se zákazníky nebo dodavateli a další.¹⁷

Problematika nehmotného majetku je také upravena v tuzemské legislativě pomocí vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Na základě § 6 této vyhlášky se do dlouhodobého nehmotného majetku řadí výsledky vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s minimální dobou užitelnosti jeden rok a zároveň musí splňovat výši ocenění, které si sama účetní jednotka stanovila. Takto stanovený hodnotový limit je obvykle stanoven vnitropodnikovými předpisy jednotlivých společností. Do nehmotného majetku

¹⁵ GEORGIU, Andreas. A comparison of the Intangible Asset Related Standards, IAS38, IVS210 and ISA620 Using Similarity Analysis. Online. ENTRENOVA - ENTERPRISE RESEARCH INNOVATION. 2024, roč. 10, č. 1, s. 428-466. ISSN 27064735. Dostupné z: <https://doi.org/10.54820/entrenova-2024-0035>. [cit. 2025-05-09].

¹⁶ IAS 38 *Intangible Assets*. Online. IFRS FOUNDATION. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/#standard>. [cit. 2025-01-24].

¹⁷ Ibid.

poté patří povolenky na emise a preferenční limity a také technické zhodnocení uskutečněné na dlouhodobém nehmotném majetku.¹⁸

Dále § 6 vymezuje ta aktiva, která nelze považovat za dlouhodobý nehmotný majetek, jako jsou například znalecké posudky, průzkumy na trhu, plány rozvoje, certifikace systému jakosti, software, který je nutný pro fungování zařízení či systému a další.¹⁹

Obecně lze tedy za nehmotný majetek považovat druh majetku, který postrádá fyzickou existenci, obsahuje duševní vlastnictví, servisní značky, obchodní tajemství a další.²⁰

1.1.1 Duševní vlastnictví

Duševní vlastnictví (Intellectual Property, zkráceně IP) je rozhodujícím prvkem současných ekonomik a právních systémů.²¹ Jedná se o druh nehmotného majetku, který konkrétněji označuje práva ke statkům, jež jsou výsledkem lidské tvůrčí činnosti. Rozsah ochrany, která je poskytována duševnímu vlastnictví, se liší stát od státu, jelikož některé

¹⁸ ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb: Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sběrka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023). 2002, 174/2002. Dostupné také z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2002/500/2024-01-01?zalozka=dalsiInformace>. [cit. 2025-01-24].

¹⁹ ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb: Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: Sběrka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023). 2002, 174/2002. Dostupné také z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2002/500/2024-01-01?zalozka=dalsiInformace>. [cit. 2025-01-24].

²⁰ *Intangible property*. Online. CORNELL LAW SCHOOL. Legal Information Institute. Únor 2022. Dostupné z: https://www.law.cornell.edu/wex/intangible_property. [cit. 2025-01-05].

²¹ *Intellectual Property Rights*. Online. Euraxess Researchers in Motion. Dostupné z: <https://www.euraxess.cz/czech-republic/information-assistance/intellectual-property-rights>. [cit. 2025-05-09].

státy uznávají rozsáhlejší spektrum práv než státy jiné.^{22, 23} Evropská unie chápe duševní vlastnictví jako všechna práva k duševním výtvorům. Tato práva se dále dělí na dva druhy, a to průmyslové právo a autorské právo.²⁴

Odborná terminologie zabývající se touto oblastí v rámci Česka není zcela jednotná - duševní vlastnictví lze tedy interpretovat z hlediska širšího a užšího slova smyslu. V užším slova smyslu duševní vlastnictví představuje práva k autorským dílům, individuálním výsledkům tvůrčí činnosti i práva k souvisejícím nehmotným statkům. V širším slova smyslu lze chápat duševní vlastnictví jako práva k vynálezům, vzorům průmyslové podoby, ochranným známkám, obchodním firmám a jménům, k objevům v rámci vědeckého výzkumu, dále jako práva sloužící k ochraně proti nekalé soutěži a další zbylá práva týkající se duševní činnosti v průmyslovém, vědeckém, literárním a uměleckém oboru, neboli ty statky, které představují duševní vlastnictví v užším slova smyslu.²⁵

Na základě předmětů a způsobu jejich ochrany lze duševní vlastnictví obvykle rozdělit do dvou základních kategorií, a to na předměty, které se nachází pod **průmyslově právní**

²² GAIKWAD, Arun H. A STUDY OF INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS AND ITS SIGNIFICANCE FOR BUSINESS. Online. Journal of Information and Computational Science. 2020, roč. 10, č. 2, s. 552-561. ISSN 1548-7741. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/344217569_A_STUDY_OF_INTELLECTUAL_PROPERTY_RIGHTS_AND_ITS_SIGNIFICANCE_FOR_BUSINESS. [cit. 2025-05-09].

²³ BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

²⁴ EVROPSKÝ PARLAMENT. Duševní, průmyslové a obchodní vlastnictví. Online. EVROPSKÝ PARLAMENT. Fakta a čísla o Evropské unii. 2024. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/36/dusevni-prumyslove-a-obchodni-vlastnictvi>. [cit. 2025-01-24].

²⁵ SUCHÝ, Václav. Nehmotné statky a průmyslová práva. Online. Praha: Technologické centrum Akademie věd ČR, 2010. ISBN 978-80-7419-037-7. Dostupné z: <https://www.enterprise-europe-network.cz/static/2017/04/publikace-nehmotne.pdf>. [cit. 2025-01-05].

ochranou a předměty, které jsou **chráněné pomocí autorských a souvisejících práv**.

Do předmětů, jež náleží **pod ochranu průmyslových práv**, zpravidla patří technická řešení, průmyslové a užité vzory, ochranná obchodní označení, obchodní tajemství a know-how.^{26, 27}

Pod díla, jež jsou **chráněna podle autorských a souvisejících práv**, patří literární, umělecká a vědecká díla. Zároveň se do této kategorie řadí počítačové programy (software) a databáze, to však pouze v případě, představují-li originální autorské duševní dílo.²⁸

1.2 LICENČNÍ POPLATKY

Licenční poplatky (*v angl. royalties*) jsou platby poskytované jak už jednotlivci, tak společnosti za používání jejich nehmotných aktiv. Tyto platby mají sloužit jako kompenzace pro vlastníky tohoto majetku.²⁹ Licenční poplatky můžeme rozčlenit na dva druhy, a to kulturní a technologické. Toto rozdělení vychází z rozdělení v některých mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Tyto skupiny jsou pak ve většině situací chápány odlišně jak z pohledu režimu, tak v míře zdanění ve státě, kde mají zdroj. Zatímco kulturní licenční poplatky jsou častokrát zvýhodňované nízkou mírou zdanění či

²⁶EUROPEAN UNION. Duševní vlastnictví. Online. EUR-Lex. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/CS/legal-content/glossary/intellectual-property.html>. [cit. 2025-05-11].

²⁷ SUCHÝ, Václav. Nehmotné statky a průmyslová práva. Online. Praha: Technologické centrum Akademie věd ČR, 2010. ISBN 978-80-7419-037-7. Dostupné z: <https://www.enterprise-europe-network.cz/static/2017/04/publikace-nehmotne.pdf>. [cit. 2025-01-05].

²⁸ SUCHÝ, Václav. Nehmotné statky a průmyslová práva. Online. Praha: Technologické centrum Akademie věd ČR, 2010. ISBN 978-80-7419-037-7. Dostupné z: <https://www.enterprise-europe-network.cz/static/2017/04/publikace-nehmotne.pdf>. [cit. 2025-01-05].

²⁹ BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

žádným zdaněním, tak technologické licenční poplatky mají obvykle přísnější režim, a to v podobě vyšší sazby daně.³⁰

U vymezení kulturních licenčních poplatků nedochází často k výrazným potížím na rozdíl od technologických licenčních poplatků, kde dochází k problémům častěji.³¹

Kulturní licenční poplatky jsou obecně poplatky za využívání autorských děl umělecké či literární tvorby, další úprava těchto licenčních poplatků je v zákoně č. 121/2000 Sb., o autorských právech, kde jsou vymezeny podmínky pro udělování těchto licencí.³²

1.2.1 Definice licenčních poplatků v daňovém kontextu

Definice licenčních poplatků se v kontextu různých právních řádů mohou více či méně lišit, a proto je tato část práce věnována podrobnostmi týkající se těchto definic.

Z pohledu modelových smluv

Definice licenčních poplatků je obsažena v Modelové smlouvě o zdanění příjmů a kapitálu, a to konkrétně ve čl. 12. Na základě této smlouvy se za licenční poplatky považují všechny platby přijaté jako protiplnění za využití nebo práva na využití libovolného autorského práva. Týká se to tedy literárních, uměleckých a vědeckých děl,

³⁰ FROŠCHOVÁ, Lenka. Zdanění licenčních poplatků vyplácených tuzemskými právníckými osobami. Online. DAUČ Expert na daně a účetnictví. 2017. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9247/zdaneni-licencnich-poplatku-vyplacenyh-tuzemskymi-pravnickymi-osobami?>. [cit. 2025-04-04].

³¹ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

³² ČESKO. Zákon č. 121/2000 Sb: Zákon o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon). In: Sbírka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023). 2000, 36/2000. Dostupné také z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2000/121?zalozka=text>. [cit. 2025-01-24].

kinematografických filmů, patentů, ochranné známky, návrhu, modelu, tajného vzorce či procesu nebo informací obsahujících průmyslové, obchodní nebo vědecké zkušenosti.³³

Z pohledu práva Evropské unie

Dle směrnice rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států se za licenční poplatky považují jakékoliv platby získané jako odměna za právo použít či samotné použití kteréhokoliv autorského práva k literárnímu, uměleckému či vědeckému dílu a kinematografických filmů, softwaru, patentů, ochranné známky, vzoru či prototypu plánu, tajného vzorce či výrobního postupu nebo za informace, jež se týkají zkušeností nabytých v oblasti průmyslové, obchodní či vědecké. Za licenční poplatky se také považují všechny platby za použití nebo za právo použít zařízení průmyslového, obchodního nebo vědeckého charakteru.³⁴

Dle této směrnice se za úroky a licenční poplatky nepovažují platby, jež jsou podle právních předpisů státu, v němž mají svůj zdroj, považovány za rozdělení zisku nebo splacení kapitálu. Dále se mezi úroky a licenční poplatky neřadí platby plynoucí z pohledávek, s nimiž je spojeno právo na účast na zisku dlužníka, platby plynoucí z pohledávek, s nimiž je spojené oprávnění věřitele vyměnit právo na úroky za právo na účast na zisku dlužníka, a rovněž také platby vyplývající z pohledávek, u kterých není vymezená splatnost nebo je delší než 50 let od data vydání.³⁵

Z pohledu tuzemského práva

V České republice jsou licenční poplatky vymezené v zákoně o dani z příjmů, a to konkrétně v § 19 odst. 7. Dle toho ustanovení se licenčním poplatkem rozumí platba

³³ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). Online. OECD. OECD. 2014. Dostupné z: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_g1g57dda/9789264239081-en.pdf#page1. [cit. 2025-01-03].

³⁴ EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, L 157/49, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

³⁵ Ibid

jakéhokoliv druhu, jež představuje odškodnění za užití nebo za poskytnutí práva na použití duševního vlastnictví třetí osoby. To zahrnuje autorská práva, průmyslová práva a know-how. Licenční poplatky jsou dále i příjmy z nájmu, či jakéhokoliv jiného užití průmyslového obchodního nebo vědeckého zařízení.

Pro účely zdanění je však důležité nejen to, co je licenční poplatek, ale také kde tento příjem vzniká. V tomto případě, zda se jedná o příjem plynoucí ze zdroje na území České republiky. To vymezuje § 22 odst. 1 písmena g) DZP, který definuje případy, kdy jsou licenční poplatky považovány za zdroje příjmu na území ČR. Týká se to například protiplnění za poskytnutí práv k užití softwaru, průmyslového vzoru, know-how či jiného předmětu chráněným autorským právem nebo příbuzným právem právu autorskému, stejně jako příjmy z užívání movitých věcí nacházejících se na území ČR.³⁶

Tato ustanovení však primárně řeší otázku zdanění příjmů z užívání duševního vlastnictví. Některé státy ale přistupují k danému tématu komplexněji – nejen z pohledu místa zdanění, ale i s cílem aktivně podpořit výzkum, vývoj a lokalizaci duševního vlastnictví. Jedním z nástrojů této podpory je právě režim tzv. patentových boxů.

Patent box

Patent box představuje zvláštní režim zdanění příjmů z obchodní činnosti nabyté prostřednictvím duševního vlastnictví, zpravidla se sníženou sazbou daně z příjmu právnických osob (DPPO).³⁷ Účelem patentových boxů je podpora místního výzkumu a vývoje tím, že motivuje firmy k vytváření, držení a komercializaci duševního vlastnictví právě v dané zemi.³⁸

Patentové boxy se staly poměrně oblíbeným nástrojem v řadě států, zejména v posledních dvaceti letech. V současné době využívá systém zdanění s využitím patentních boxů

³⁶ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

³⁷ TAX FOUNDATION EUROPE. Patent box. Online. TaxEDU Europe. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/patent-box/>. [cit. 2024-09-01].

³⁸ MENGDEN, Alex. Patent Box Regimes in Europe, 2023. Online. 2023. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2023/>. [cit. 2025-02-11].

třináct států Evropské unie³⁹ a pět států mimo EU.^{40, 41} Česká republika režim patentového boxu nezavedla, ačkoliv se o jeho zavedení v minulosti několikrát diskutovalo.^{42, 43}

1.2.2 Software a jeho specifika

Software představuje soubor pokynů, dat nebo programů, které jsou využívány ke kontrole počítačových systémů a ke konání specifických úloh. Jedná se o nehmotný majetek, jenž lze chápat jako proměnlivou část. Software slouží jako obecný termín skrývající v sobě označení pro aplikace, skripta či programy zavedené v zařízení.⁴⁴

Software můžeme rozlišovat na aplikační software, systémový software, software ovladače, Middleware, programovací software a další.⁴⁵

V oblasti daňového práva je software vymezen v rámci Modelové smlouvy OECD (MS OECD), tak i v legislativě EU. Úprava pro software neboli počítačový program je uvedena v komentáři k MS OECD, který definuje software jako program nebo sérii programů zahrnujících pokyny pro počítač.⁴⁶ Z technického hlediska lze software rozdělit

³⁹ A to tedy v Belgii, Kypru, Francii, Maďarsku, Irsku, Litvě, Lucembursku, Maltě, Nizozemsku, Polsku, Portugalsku, Slovensku a Španělsku

⁴⁰ Albánie, Srbsko, Švýcarsko, Turecko a Spojené království

⁴¹ SARA, Izabella a MENGDEN, Alex. Patent Box Regimes in Europe, 2024. Online. TAX FOUNDATION EUROPE. 2024. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>. [cit. 2024-09-01].

⁴² Konkrétně se jedná o Belgii, Kypr, Francii, Maďarsko, Irsko, Litva, Lucembursko, Malta, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Slovensko a Španělsko

⁴³ SARA, Izabella a MENGDEN, Alex. Patent Box Regimes in Europe, 2024. Online. In: TAX FOUNDATION EUROPE. 2024. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>. [cit. 2024-09-01].

⁴⁴ HASHEMI-POUR, Cameron. Software. Online. TechTarget. 2024. Dostupné z: <https://www.techtarget.com/searcharchitecture/definition/software>. [cit. 2025-01-24].

⁴⁵ Ibid.

⁴⁶ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

na dvě základní kategorie, a to operační a aplikační. Může se jednat jak o genericky určené programy, tak i o programy utvořené na míru pro potřeby konkrétních uživatelů.
47

V rámci legislativy EU je pojem software vymezen v rámci směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/24/ES ze dne 23. dubna 2009 o právní ochraně počítačových programů. Dle této směrnice se za počítačový program považují programy v libovolné podobě společně s těmi, které jsou součástí technického vybavení. Jsou zde zahrnuty již přípravné koncepční práce, jejichž cílem je vytvoření počítačového programu za podmínky, že tyto práce skutečně vyústí ve vytvoření počítačového programu.⁴⁸

Software lze také licencovat prostřednictvím již dříve zmíněných licencí.⁴⁹ Kolem tohoto institutu jsou vedeny mnohé diskuse, jelikož některé státy vykládají tyto platby i za prodej zboží či služby. V Berlínské úmluvě je software popsán jako literární dílo.⁵⁰

Novou diskusi rozpoutalo rozhodnutí, které vydal nejvyšší soud v Indii, který ve svém rozhodnutí stanovil, že dodávaný software považuje pouze za předmět podléhající ochraně autorského práva. Na základě rozhodnutí indického správce daně měly tyto platby představovat platby za licenční poplatek, které měly být na základě SZDZ zdaněny u zdroje. Z důvodu nesjednocené judikatury v podobných případech byl nucen zasáhnout Nejvyšší soud v Indii a přezkoumat aplikaci práva v těchto případech. Celkem se tento Nejvyšší soud zabýval osmdesáti šesti odvoláními, které rozdělil do čtyř skupin, přičemž první skupina obsahovala případy, kdy rezident v Indii koupil software od nerezidentního

⁴⁷ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁴⁸ EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/24/ES ze dne 23. dubna 2009 o právní ochraně počítačových programů (kodifikované znění) (Text s významem pro EHP). Online. EUR-Lex. 2009. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32009L0024>. [cit. 2025-05-09].

⁴⁹ HASHEMI-POUR, Cameron. Software. Online. TechTarget. 2024. Dostupné z: <https://www.techtarget.com/searcharchitecture/definition/software>. [cit. 2025-01-24].

⁵⁰ TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY. Online. South Centre/Geneva Graduate Institute, 2023. Dostupné z: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2023/11/SC_IHEID_report_Taxation-of-the-Digital-Economy_EN.pdf. [cit. 2025-01-31].

výrobce nebo zprostředkovatele. Druhá skupina řešila případy, ve kterých rezidentní indické firmy nakupovaly software od nerezidentních společností za účelem jej dále prodat rezidentním konečným uživatelům. Třetí skupina se zabývala situacemi, v nichž nerezidentní zahraniční společnosti prodávaly rezidentním distributorům nebo konečným uživatelům. Čtvrtá a zároveň poslední skupina, která v tomto rozhodnutí byla řešena, se zabývala skutečnostmi, kdy byl software prodán jako součást hardware zařízení. Ve všech těchto zmíněných případech Indický Nejvyšší soud rozhodl, že se nejedná o licenční poplatky, z čehož vyplývá, že takto poskytnuté platby se budou přičítat jako zdanitelný příjem rezidentním společnostem v Indii.⁵¹

Česká legislativa vymezuje zdanění software licenčního poplatku v ZDP, systém zdanění těchto konkrétních poplatků není rozlišen od režimu zdanění samotných licenčních poplatků. Ve sdělení č. 32/2020 Sb. m. s. je uvedena výhrada ke čl. 12 MS OECD,⁵² na jejímž podkladě je umožněno ČR zdanit software v režimu licenčních poplatků. Pro tento režim existují tři možné varianty.

V prvním případě, jsou-li ve smlouvě rozdělené poplatky na kulturní a průmyslové, se počítačové programy řadí mezi průmyslové. Pro ostatní případy se vymezují jako průmyslové a kulturní, není-li uveden zvláštní režim pro kulturní poplatky či je-li sjednán samostatný režim pro příjmy z užívání movitých věcí.⁵³

V České republice pokyn D-235 řeší klasifikaci, kdy se jedná o zisky podniku a kdy o licenční poplatek, konkrétně se to týká části licenční poplatky, jež slouží jako platba za elektronický produkt na užití nebo za užití autorského práva, jelikož z daňového pohledu je nezbytné rozlišit platby za samotný digitální obsah a právo na užívání tohoto obsahu. Rozdíl mezi těmito dvěma instituty spočívá v tom, za co je transakce poskytnuta. Zisky

⁵¹ WHITE, Josh. ITR Global Tax 50 2021-22: The Supreme Court of India. Online. International Tax Review. 2022. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/2648819407?accountid=17115>. [cit. 2025-01-31].

⁵² ČESKO. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 32/2020 Sb. m. s.: Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám. In: Sběrka mezinárodních smluv (1. 1. 2000 — 31. 12. 2023). 2020, 19/2020. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sm/2020/32?zalozka=text>. [cit. 2025-03-09].

⁵³ Ibid.

podniku představují platby, které jsou uhrazeny za poskytnutí daného produktu a tento produkt je využíván pro vlastní potřebu, tedy ne pro komerční využití. Licenční poplatky jsou platby, jejichž prostřednictvím je plátcí uděleno právo na užití nebo za užití autorských práv. V tomto případě je obsah obvykle využíván komerčně.⁵⁴

Následující tabulka č. 1 poskytuje přehled základních právních rámců, které upravují problematiku licenčních poplatků v mezinárodním i národním kontextu. Uvádí konkrétní ustanovení v rámci tří klíčových zdrojů – MS OECD, unijní legislativy a českého zákona ZDP. Právě tyto normy tvoří výchozí právní základ pro další analýzu daňového režimu softwarových licenčních poplatků.

Tab. 1: Souhrnné vymezení licenčních poplatků

Vymezeno v	Úprava
MS OECD	Čl. 12
EU	Směrnice 2003/49/ES
ČR	ZDP § 19 odst. 7

1.3 MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ

V rámci zdanění licenčních poplatků hraje mezinárodní zdanění zásadní roli. Vzhledem k tomu, že software bývá často vyvíjen, distribuován a licencován v rámci přeshraničních vztahů, vzniká otázka, v jakém státě mají být tyto příjmy zdaněny. Právě zde se střetává daňová suverenita jednotlivých států, které se snaží získat určitou část z příjmů plynoucích z duševního vlastnictví, zároveň se snahou o zamezení dvojího zdanění a podporou mezinárodní obchodní spolupráce.

⁵⁴ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

Výzvou v této oblasti je skutečnost, že jednotlivé daňové jurisdikce uplatňují rozdílné přístupy nejen k definici příjmu z licencí, ale i k jeho zařazení z hlediska zdroje příjmu, subjektu zdanění nebo metodě výpočtu. Softwarové licence navíc často kombinují vlastnosti služby, zboží a autorského díla, což může vést k rozdílné kvalifikaci téhož případu ve dvou různých státech. To v praxi zvyšuje riziko dvojího zdanění – tedy situace, kdy je tatáž částka zdaněna ve více státech současně.

Z tohoto důvodu se v mezinárodním daňovém právu uplatňují nástroje jako jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ), které stanovují pravidla, podle nichž si státy rozdělují právo na zdanění jednotlivých druhů příjmů. Tyto smlouvy vycházejí převážně z MS OECD, která slouží jako výchozí rámec pro bilaterální ujednání. Softwarové licenční poplatky obvykle spadají pod čl. 12 této smlouvy, byť jejich přesná klasifikace může být v konkrétním případě sporná.

Tato podkapitola se proto zaměřuje na vysvětlení základních principů mezinárodního zdanění, zejména na pojem dvojího zdanění, metody jeho vyloučení a způsob rozdělení zdanitelného příjmu mezi jednotlivé státy. Cílem je ukázat, jakou roli hrají tyto principy při posuzování daňového režimu softwarových poplatků a jaký dopad může mít rozdílná kvalifikace na praxi daňových subjektů.

1.3.1 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění nastává v situaci, kdy je tentýž předmět podroben stejné nebo obdobné dani alespoň mezi dvěma různými státy. Tento jev je v praxi běžný zejména při přeshraničních transakcích, jako jsou platby za užívání duševního vlastnictví včetně softwarových licencí, a stává se předmětem zájmu jak daňových poplatníků, tak i daňových práv. Dvojí zdanění může vést ke zvýšení celkového daňového zatížení, čímž ohrožuje hospodářskou efektivitu a snižuje motivaci podniků k mezinárodní spolupráci.⁵⁵

V odborné literatuře jsou rozlišovány dva druhy dvojího zdanění – právní a ekonomické. **Právní dvojí zdanění** nastává v situaci, kdy je tentýž příjem zdaňován ve dvou státech u téhož poplatníka a u stejného předmětu daně. Typickým příkladem je situace, kdy stát

⁵⁵ NERUDOVA, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. 2. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN 978-80-7676-812-3.

považuje poplatníka za daňového rezidenta a zdaní jeho celosvětové příjmy, zatímco druhý stát uplatňuje právo na zdanění příjmu jakožto stát zdroje. V případě **ekonomického dvojího zdanění** dochází ke zdanění jednoho předmětu u dvou různých osob – typicky u společnosti a zároveň u jejího společníka (dividendy).⁵⁶

Jak již bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, jednotlivé státy se v rámci svého daňového systému snaží eliminovat riziko dvojího zdanění, a to zejména uzavíráním bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Tato problematika je dále zpracována v následující podkapitole 1.3.2, která se zabývá možnostmi, jak dvojímu zdanění předcházet.

1.3.2 Vyloučení dvojího zdanění

Vzhledem k negativním dopadům, které může přinášet dvojitý zdanění, se státy snaží těmito situacím aktivně předcházet. K vyloučení dvojího zdanění může dojít několika způsoby. Prvním z možností je **jednostranné opatření**, které probíhá v rámci legislativy jednotlivých států. Tato opatření jsou však v praxi méně používaná. Například v rámci ČR mají jednostranná opatření spíše doplňkový charakter a vztahují se na pouze omezené typy situací. Tyto situace se například vztahují na bezsmluvní režim států, které nejsou pro ČR z hlediska obchodu významné.⁵⁷

Hlavní roli proto hrají zejména **dvoustranná nebo vícestranná opatření**, která jsou realizovaná smlouvami o zamezení dvojího zdanění (SZDZ). Tato opatření určují, který ze smluvních států má právo konkrétní příjem zdanit. Existuje přitom několik variant, jak toto zdanění proběhne – příjem může být zdaněn pouze v jednom státě nebo mohou mít

⁵⁶ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁵⁷ NERUDOVÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. 2. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN 978-80-7676-812-3.

právo zdanění oba státy zároveň, přičemž v takových případech je pak obvykle stanoveno omezení v limitaci sazby daně státu zdroje.⁵⁸

V rámci SZDZ se uplatňují dvě základní metody pro zamezení dvojímu zdanění, a to metoda vynětí a metoda zápočtu. Podstatou **metody vynětí** je, že příjem plynoucí ze zahraničí je v zemi daňové rezidence poplatníka „úplně“ vyjmut ze zdanění. Tento příjem tedy v daném státě rezidence poplatníka není vůbec podroben žádnému zdanění. Rozlišujeme dvě varianty této metody: úplné vynětí a vynětí s výhradou progrese. **Úplné vynětí** vyjímá celkové příjmy, které plynou ze zahraničí ze zdanění a nehrají tedy žádnou roli při výpočtu výsledné daňové povinnosti poplatníka. Oproti tomu v případě **metody vynětí s výhradou progrese** jsou sice dosažené příjmy v zahraničí také vyjmuty ze zdanění, ale započítávají se při určení sazby daně.⁵⁹ V současnosti tato metoda vynětí s výhradou progrese postrádá svůj hlavní účel, jelikož v případech, kdy neexistuje progresivní zdanění má stejnou podobu jako metoda úplného vynětí.⁶⁰

Cílem **metody zápočtu** je snížení daňové povinnosti o daň, kterou již poplatník zaplatil v zahraničí. Tato metoda se stejně jako předchozí metoda dělí na dva druhy, a to úplný a prostý zápočet. **Metoda úplného zápočtu** snižuje daňovou povinnost o zaplacenou daň v zahraničí neohledně na to, jaká daň je v zahraničí placena. U **metody prostého zápočtu** je daňová povinnost také snížena o daň zaplacenou v zahraničí, je zde však zohledněna výše daně, kterou by subjekt měl povinnost zaplatit dle legislativy konkrétního státu rezidenství.⁶¹

⁵⁸ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁵⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

⁶⁰ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁶¹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

1.4 Princip aplikační přednosti práva EU

Princip aplikační přednosti práva EU byl poprvé definován v soudních rozhodnutích Soudního dvora Evropské unie (zkráceně SDEU). Základy tohoto principu byly položeny v rozhodnutí ve věci 6/64 *Costa vs E.N.E.L.* z roku 1964, které byly dále rozšířeny rozhodnutími SDEU 11/70 *International Handelsgesellschaft* z roku 1970 a 106/77 *Simmenthal II* z roku 1978.

V rozsudku ve věci 6/64 *Costa v E.N.E.L.* se Soudní dvůr zabýval předběžnou otázkou směřující na výklad článků 102, 93, 53 a 37 Římské smlouvy⁶² (EHS). Ve svém rozhodnutí Soudní dvůr objasnil, že Smlouva o EHS vytvořila nový samostatný právní řád, jenž se po jejím vstupu v platnost stal součástí právních řádů jednotlivých členů Unie, a proto je pro jejich soudy závazný.⁶³ V uvedeném rozsudku Soudní dvůr také uvádí, že není přípustné, aby bylo unijní právo odlišné v jednotlivých členských právech jelikož by tato skutečnost narušovala cíle Smluv, což by následně vedlo k diskriminaci mezi občany různých členských států.⁶⁴

Rozsudek ve věci 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* z roku 1970 toto předchozí stanovisko klasifikoval ještě hlouběji. Jak již bylo v předchozím rozsudku stanoveno, právo vycházející ze smlouvy EHS představuje samostatný právní řád, a proto nemůže být překonáno vnitrostátním právem členských států, a to i v případě rozporu s ústavou daného státu, jelikož opatření vydaná v rámci Společenství lze posuzovat jen na bázi práva Společenství.⁶⁵

⁶² V tomto smyslu myšleno jako Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS)

⁶³ SOUDNÍ DVŮR. *Rozsudek Soudního dvora 15. července 1964.* Online. *Curia.europa.eu*. 1964, 15. července 1964. Dostupné z: https://curia.europa.eu/arrets/TRA-DOC-CS-ARRET-C-0006-1964-200406979-05_05.html. [cit. 2025-05-11].

⁶⁴ EVROPSKÝ PARLAMENT. ZPRÁVA o provádění zásady přednosti práva EU. Online. 2022, 7.11.2023. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2023-0341_CS.html#_section1. [cit. 2025-01-24].

⁶⁵ SOUDNÍ DVŮR. *Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. prosince 1970: Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Verwaltungsgesellschaft Frankfurt am Main - Německo.* Online. *EUR-Lex*. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:61970CJ0011>. [cit. 2025-02-11].

Rozsudek ve věci C-106/77 Simmenthal II z roku 1978 rozebíral otázku nepoužití zákona, jenž není v souladu s právem Společenství, vnitrostátním soudem. Z tohoto rozsudku plyne povinnost pro vnitrostátní soudy dát aplikačně přednost právu Společenství před vnitrostátním právem jejich členského státu v případě, kdy je mezi těmito legislativami rozpor, a to i za situace, kdy vnitrostátní ustanovení vyšlo v platnost později. Soudce dále nemusí žádat nebo čekat na zrušení tohoto ustanovení legislativní nebo ústavní cestou.⁶⁶

O tomto aplikačním principu se dále zmiňuje prohlášení č. 17 o přednosti práva, které bylo připojeno k Lisabonské smlouvě. Toto prohlášení připomíná aplikační přednost práva EU na základě vydané judikatury SDEU.

Na místo toho, bylo k Lisabonské připojeno prohlášení č. 17 o přednosti. Toto prohlášení připomíná ustálenou judikaturu SDEU týkající se tohoto principu, samotné prohlášení však nemá právní sílu Smluv a protokolů. Po ratifikaci Lisabonské smlouvy a předmětného prohlášení členské státy implicitně přijímají tuto zásadu přednosti.⁶⁷

Dalším aspektem aplikační přednosti je zásada loajální spolupráce, jež je ukotvena v konsolidovaném znění Smlouvy o Evropské unii ve čl. 4 odst. 3. Jedná se o spolupráci mezi Unií a členskými státy v podobě vzájemného respektu a podpory při realizaci povinností plynoucí ze Smluv.⁶⁸

Tento princip se také promítá do ČR právního řádu. A to konkrétně v čl. 10 Ústavy, z něhož vyplývá, že ratifikované a vyhlášené mezinárodní smlouvy, které schválil Parlament ČR, jsou pro republiku závazné a mají aplikační přednost před tuzemskou

⁶⁶ SOUDNÍ DVŮR. ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA 9. března 1978 (*). Online. Curia.europa.eu. 1978. Dostupné z: https://curia.europa.eu/arrets/TRA-DOC-CS-ARRET-C-0106-1977-200406992-06_00.html. [cit. 2025-03-11].

⁶⁷ EVROPSKÝ PARLAMENT. ZPRÁVA o provádění zásady přednosti práva EU. Online. 2022, 7.11.2023. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2023-0341_CS.html#_section1. [cit. 2025-01-24].

⁶⁸ EVROPSKÁ UNIE. SMLOUVA O FUNGOVÁNÍ EVROPSKÉ UNIE (KONSOLIDOVANÉ ZNĚNÍ). In: Úřední věstník Evropské Unie. 2012, C 326. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0008.02/DOC_2&format=PDF. [cit. 2025-03-09].

legislativou. V praxi se tato aplikační přednost projeví při výkladu kolizních situací mezi tuzemskou legislativou a mezinárodními smlouvami, kdy budou tyto smlouvy upřednostněny, bez toho, aby došlo ke zrušení kolizní tuzemské normy.⁶⁹

1.5 DAŇOVÁ REZIDENCE

Zdanění na základě občanství v rámci EU postupně ztrácí význam, a to zejména v důsledku implementace čtyř základních svobod, a to konkrétně svobody volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu, které mají zajistit správné fungování jednotného trhu EU.

Na základě volného pohybu osob se občané EU mohou volně přemísťovat mezi státy, a to ať už při studiu, cestování tak i při výkonu zaměstnání. Zároveň mají občané EU právo volně zakládat společnosti v jiných státech.⁷⁰

Na základě umožnění volného pohybu osob začala široká míra mobilizace jednotlivců, kteří se snaží dosáhnout lepších životních podmínek. Díky tomuto jevu se stalo zdanění na základě občanství bezvýznamné. Občanství je nahrazeno institutem daňové rezidence⁷¹, který však není jednotně vymezen v rámci EU. V rámci směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států se jako společnosti členského státu chápou ty společnosti, které splňují následující podmínky:

- Mají jednu z právních forem uvedených v příloze směrnice Rady 2003/49/ES,
- jsou rezidenty některého ze členských států EU,
- nejsou považovány za rezidenty třetích zemí dle příslušné SZDZ,

⁶⁹ ČESKO. Ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992: Ústava České republiky. In: Sběrka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1993, 1/1993. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1993/1?zalozka=text>. [cit. 2025-01-24].

⁷⁰ ŠLOSARČÍK, Ivo. Právní a politický rámec Evropské unie. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5.

⁷¹ GARCÍA, Antón. Restoring the EU citizenship for tax purposes. Online. Anali Pravnog fakulteta u Beogradu. 2019, roč. 67, č. 4, s. 147-172. ISSN 0003-2565. Dostupné z: <https://doi.org/10.5937/AnaliPFB1904147G>. [cit. 2025-01-24].

- a zároveň podléhají dani z příjmů nebo obdobné dani bez možnosti plného osvobození.⁷²

Na rozdíl od EU je vymezení pojmu rezident v jednotlivých SZDZ obsáhlejší. Princip rezidenta smluvního státu je obvykle vymezen ve čl. 4 jednotlivých SZDZ. Tento pojem hraje důležitou roli v případě určování rozsahu působnosti dané smlouvy, v situacích, kdy dvojí zdanění nastává z důvodu dvojího rezidenství poplatníka a dále také v případech, kdy dvojí zdanění nastává v důsledku zdanění ve státě zdroje a rezidence.⁷³

Článek 4 je využit pouze v případech, kdy nastane dvojí daňové rezidenství poplatníka neboli tzv. konflikt daňového rezidenství. Cílem tohoto článku je stanovení daňového rezidenství poplatníka pouze v jednom státě za předem stanovených podmínek uvedených v konkrétní SZDZ.⁷⁴ Jednotlivé SZDZ mají aplikační přednost před tuzemským právem ČR, které také obsahuje definici rezidenta. Vnitrostátní daňové předpisy jednotlivých států obecně ukládají neomezenou daňovou povinnost pro své daňové rezidenty. Daňové rezidenství se určuje pomocí bydliště neboli osobního spojení s daným státem, zároveň však do této kategorie spadají i osoby, které se na území daného státu trvale zdržují nebo překročí určitou stanovenou dobu. Tato doba je obvykle uvedena v tuzemských právních předpisech jednotlivých států. Podmínky pro rezidenství jsou potom blíže stanovené ve vnitrostátním právu jednotlivých států.⁷⁵

⁷² EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, L 157, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

⁷³ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Ibid.

V tuzemském právu je rezidenství vymezeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů (ZDP). Na základě tohoto zákona mají fyzické (FO) a právnické osoby (PO) rozdílné podmínky.⁷⁶

Pro FO platí, že je rezidentem každá osoba, která má bydliště na území ČR nebo se zde obvykle zdržuje (což je v tomto smyslu charakterizováno jako pobývání na území daného státu alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce).⁷⁷

V případě PO jsou za rezidenty považovány ty osoby, které sídlí na území České republiky či mají zde místo vedení. Místo vedení je v tomto smyslu bráno jako adresa místa, z něž je daná PO řízena. Za PO, které mají sídlo na území ČR, se dále považují PO zřízené podle platných právních předpisů tohoto státu.⁷⁸

V případě, že osoba (jak FO, tak PO) splňuje již dříve uvedené podmínky, považuje se za rezidenta ČR, z čehož vyplývá, že daný poplatník má na tomto území neomezenou daňovou povinnost.⁷⁹

1.6 DRUHY PŘÍJMŮ

Aktivní příjmy jsou ty příjmy, kde je vyžadována poplatníkovou účast. Týká se to tedy příjmů ze zaměstnání, z podnikání či z nakládání s majetkem. Takto typickým příjmem jsou mzdy, platy, penze a další.⁸⁰

⁷⁶ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ CAPITALONE. 3 types of income explained. Online. CAPITAL ONE. Learn & Grow. 2024. Dostupné z: <https://www.capitalone.com/learn-grow/money-management/types-of-income/>. [cit. 2025-05-09].

Pasivní příjmy jsou ty příjmy, u nichž není vyžadována aktivní účast poplatníka. Jedná se o příjmy plynoucí z užívání majetku, udělování práv (licencí) a kapitálových a úrokových výnosů.^{81, 82}

1.6.1 Skutečný vlastník

Pojem skutečný vlastník je stejně jako koncept rezidenta jeden z důležitých pojmů v zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem. Hraje tedy klíčovou roli v mezinárodním daňovém právu, a to hlavně ve smlouvách, které jsou založené na MS OECD. Pojem slouží ke stanovení osob, jež mají nárok na zvýhodněné snížené sazby srážkové daně ze stanovených druhů příjmů. Tyto příjmy jsou obvykle dividendy, úroky a licenční poplatky.⁸³

Cílem tohoto institutu je zabezpečit, aby se smlouvy využívaly k původnímu stanovenému účelu, a to k usnadnění přeshraničního obchodu a pohybu investic, ale také k zabránění dvojímu zdanění.⁸⁴ Problematika skutečného vlastníka je upravena v mezinárodním kontextu na základě SZDZ a legislativy EU ale také na úrovni tuzemského práva, a to konkrétně v zákoně o dani z příjmů.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění je problematika skutečného vlastníka obvykle upravena pro jednotlivé druhy příjmu zvlášť. Zdanění licenčních poplatků je vymezeno v čl. 12. V případě splnění podmínek institutu skutečného vlastníka stanovuje smlouva pro vlastníka určité daňové výhody. Aby byl vlastník považován za skutečného vlastníka dle SZDZ, musí splnit následující podmínky:

⁸¹ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

⁸² NERUDOVÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. 2. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN 978-80-7676-812-3.

⁸³ BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

⁸⁴ Ibid.

1. musí mít nad příjmem jak ekonomickou, tak právní kontrolu, z čehož vyplývá, že může volně rozhodovat o tomto příjmu,
2. nejedná se o prostředníka či agenta a zároveň
3. nesplňuje vlastnosti společnosti, která by si chtěla snížit daňový základ převodem zisku do jiného státu.⁸⁵

V EU právu není pojen skutečného vlastníka přímo vymezen. V konsolidovaném znění směrnice 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a to konkrétně čl. 1. Tato směrnice definuje, kdy je PO považována za skutečného vlastníka licenčních poplatků či úroků.

Skutečný vlastník licenčních poplatků či úroků je definován jako PO jen v případech, kdy tyto platby přijímá pro svůj vlastní prospěch, a nefiguruje v tomto vztahu jako prostředník jednající ve prospěch jiné osoby např. jako zástupce, správce nebo pověřenec. Za skutečného vlastníka je dle této směrnice považována také stálá provozovna, a to v případech, kdy je tato platba je považována za její daňově odčitatelnou položku.⁸⁶ Toto potvrzuje i rozhodnutí SDEU ve spojené věci C 115/16, C 118/16, C 119/16 a C 299/16, na jehož základě je skutečný vlastník definován jako entita, co má z předmětných plateb skutečný hospodářský prospěch a má možnost rozhodovat, o jejich využití.⁸⁷

V tuzemské legislativě je pojem skutečného vlastníka vymezen v zákoně č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, a to konkrétně v § 19 odst. 6. Na základě tohoto odstavce je skutečný

⁸⁵ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

⁸⁶ EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, L 157, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

⁸⁷ SOUDNÍ DVŮR. Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 26. února 2019 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Østre Landsret, Vestre Landsret — Dánsko) — N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v. Skatteministeriet. In: Úřední věstník Evropské unie. 2019, C 139. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62016CA0115>. [cit. 2025-05-11].

vlastník licenčních poplatků ten, kdo dané platby přijímá pro svůj vlastní užitek a neslouží jako prostředník. Pro účely tohoto bodu je za prostředníka považována ta osoba, která přijímá platbu pro jinou osobu neboli zprostředkovatel, zástupce či zmocněnec.⁸⁸

1.7 ZÁKAZ DISKRIMINACE

Zákaz diskriminace v kontextu EU je vymezen v čl. 21 Listině základních práv EU. První odstavec této směrnice zakazuje diskriminaci na základě pohlaví, rasy, barvy pleti, etického či sociálního původu, jazyka, náboženského vyznání a dalších charakteristik. Pro účely této práce je relevantní až druhý odstavec, který **zakazuje diskriminaci na základě státní příslušnosti**⁸⁹; tento odstavec je shodný s čl. 18 v konsolidovaném znění Smlouvy o fungování Evropské unie. V případě zdanění však EU respektuje rozdíl v rezidentech, kteří jsou zdaněni na základě principu univerzality a nerezidentech, jež podléhají principu teritoriality.⁹⁰

Zákaz diskriminace je upraven i na mezinárodní úrovni, a to v čl. 24 MS OECD. Cílem zákazu diskriminace je odstranit daňovou diskriminaci za předem určených podmínek.⁹¹ Článek se tedy snaží předcházet neodůvodněné diskriminaci na základě různých právních úprav jednotlivých států.⁹²

⁸⁸ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

⁸⁹ EVROPSKÁ UNIE. LISTINA ZÁKLADNÍCH PRÁV EVROPSKÉ UNIE. In: Úřední věstník Evropské unie. 2012, C 326. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=CS..> [cit. 2025-01-24].

⁹⁰ DZIURDŽ, Kasper a MARCHGRABER, Christoph. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview. Online. S. 1-16. Dostupné z: https://medien.umbreitkatalog.de/pdfzentrale/978/370/733/Leseprobe_1_9783707333602.pdf. [cit. 2025-01-24].

⁹¹ Ibid.

⁹² OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

V první části článku je vymezen zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti, a tím zabránění rozdílnému zacházení s osobami podle toho, jestli jsou, nebo nejsou držiteli cestovního pasu dané země nebo jestli mají na daný pas nárok. Je tedy zakázáno odlišné zacházení s rezidenty jednoho smluvního státu ve druhém smluvním státě, v případě, že by druhý stát poskytoval určité výhody svým rezidentům, kteří by byli ve srovnatelné situaci jako rezidenti prvního státu.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou obvykle založeny na principu reciprocity daňového zacházení.⁹³ Tyto daňové výhody jsou poskytnuty smluvním státem rezidentovi či státnímu příslušníkovi dalšího smluvního státu na základě dané smlouvy ať už se jedná o dvoustranný nebo mnohostranný typ. Z tohoto vyplývá, že ustanovení tohoto článku nelze vykládat ve prospěch rezidenta nebo příslušníka třetího smluvního státu či jiného smluvního státu na základě doložky nejvyšších výhod. Jak již bylo zmíněno, toto ustanovení slouží pouze k zachování rovných podmínek mezi státy, které danou SZDZ podepsaly.

Zákaz diskriminace je stěžejním pro spravedlivé zacházení, a to zejména pokud dochází k odlišnému přístupu vůči domácím a zahraničním podnikům. Toto téma nabývá důležitosti v případě softwarových licenčních poplatků, které bývají často zapojeny do daňových struktur společností s cílem snížit daňovou povinnost. Výsledkem totiž může být situace, kdy např. zahraniční společnosti platí nižší daň totožného typu než jejich tuzemští konkurenti, což ovlivňuje a narušuje rovné podmínky na trhu a férovost.⁹⁴

⁹³ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

⁹⁴ BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

1.8 INSTITUT STÁLÉ PROVOZOVNY

V rámci MS OECD se za stálou provozovnu považuje stálé místo podnikání, jehož prostřednictvím podnik vykonává svoji částečnou nebo úplnou činnost. Jsou zde tedy vzneseny podmínky existence, stálosti a provozování podnikatelské činnosti.⁹⁵

Stálá provozovna je také definována v legislativě EU jako kterékoli místo sloužící pro podnikání, které splňuje stupeň stálosti a vhodné složení v oblasti techniky a lidských zdrojů, což jí dovoluje přijímat a užívat služby pro její vlastní potřebu. Za stálou provozovnu se však nepovažuje sídlo vedení společnosti ani sídlo ekonomické činnosti.⁹⁶ Dále na základě rozhodnutí SDEU ze dne 7. dubna 2022 spisové značky C-333/20 nevznikne stálá provozovna ani v případě, kdy je mateřská společnost zapsaná v jednom členském státě a vlastní dceřinou společnost ve druhém členském státě, která ji poskytuje lidské a technické zdroje.⁹⁷

V ČR stálá provozovna představuje místo výkonu podnikání nerezidentů. Důležitým faktorem je, že stálá provozovna není založená, ale vzniká na základě splnění podmínek, například na základě splnění časového testu, jenž se týká pouze podnikatelských činností, jako je staveniště nebo montáž projektu. Stálá provozovna pak vzniká v případě, že tato činnost je v daném státě vykonávána delší dobu než šest měsíců v období po sobě jdoucích dvanácti měsíců bez ohledu na kalendářní rok. Stálá provozovna vznikne také v případě, že se na území ČR nachází osoba, která jedná v zastoupení nerezidenta. Tato osoba je oprávněna pro nerezidenta uzavírat smlouvy, které jsou pro něj závazné.⁹⁸

⁹⁵ BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. *Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

⁹⁶ EVROPSKÁ UNIE. PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (přepracování). In: Úřední věstník Evropské unie. 2011, L 77, s. 1-22. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32011R0282>. [cit. 2025-01-24].

⁹⁷ SOUDNÍ DVŮR. Rozsudek soudního dvora (pátého senátu). Online. EUR-Lex. 2022. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A62020CJ0333&utm>. [cit. 2025-02-02].

⁹⁸ NERUDO VÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 2. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN 978-80-7676-812-3.

V případě vzniku stálé provozovny na území ČR se všechny příjmy a výdaje vzniklé na tomto území přičítají stálé provozovně, a to i v případě příjmu licenčních poplatků. Jelikož se však jedná o rozsáhlou a samostatnou oblast daňového práva, která není předmětem této diplomové práce, a proto není dále podrobněji rozebírána.⁹⁹

⁹⁹ NERUDOVÁ, Danuše. Daňová politika v Evropské unii. 2. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN 978-80-7676-812-3.

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA ZDAŇOVÁNÍ LICENČNÍCH POPLATKŮ

Následující část diplomové práce se zaměřuje na podrobný rozbor týkající se institutu licenčních poplatků podle české legislativy.

2.1 FO REZIDENTI

Daňové rezidenství v ČR se odvíjí od vymezení tohoto pojmu v ZDP (viz kapitola 1.5 daňový rezident str. 33)

Příjmy z licenčních poplatků jsou obvykle zdaněny pod § 7 ZDP, v případě, jedná-li se o soustavnou činnost. Příjem z licenčních poplatků je poté konkrétně vymezen v § 7 odst. 2, do tohoto paragrafu spadají licenční poplatky plynoucí z průmyslového vlastnictví, autorských práv a obdobných autorských práv.¹⁰⁰

Poplatník si také může uplatnit skutečné výdaje jedná se tedy o prokazatelně vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě, že poplatník nemá žádné prokazatelné výdaje nebo jsou výdaje minimální, může si uplatnit paušální výdaje, a to ve výši 40 % příjmů, avšak maximálně do výše 800 000 Kč za zdaňovací období. Takto inkasovaný příjem může být zdaněn buď 15% daní, a to za předpokladu, že takto stanovený základ daně nepřesáhne 36násobek průměrné mzdy;¹⁰¹ přesáhne-li, bude tato přesahující část zdaněna 23 %.¹⁰²

¹⁰⁰ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹⁰¹ V roce 2025 se již jedná o 48násobek průměrné mzdy

¹⁰² ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

Výjimkou z uvedených příjmů za licenční poplatky je institut obsažený v § 7 odst. 6, který pojednává o licenčních poplatcích plynoucích ze zdrojů v ČR za příspěvek do novin, časopisu, rozhlasu či televize. Takto inkasované platby však nesmí přesáhnout výši 10 000 Kč za měsíc od jednoho plátce, jinak daný poplatek bude zdaněn podle původního institutu uvedeného v § 7. Inkasované příjmy v rámci limitu podléhají 15% výši daně.¹⁰³

V případě, že se nejedná o pravidelnou platbu, ale o platbu jednorázovou, např. prodej daného práva, je tato transakce zdaněna podle § 10 jako ostatní příjem. Částka je posléze zdaněna 15% výši daně s možností snížit příjem o prokazatelné výdaje, které poplatník vynaložil na vznik daného práva.¹⁰⁴

Z takto vykázaných zisků si poplatník může uplatnit slevy na dani dle §35ba v daňovém priznání. Jedna ze základních slev pro FO je sleva na poplatníka, další slevy jsou například sleva na manželku a sleva na invaliditu.¹⁰⁵

2.2 PO REZIDENTI

Určení daňového rezidentství u společností se stejně jako u FO odvíjí podle ZDP (viz kapitola 1.5 daňová rezidence str. 33). V případě, že je společnost považována za daňově rezidentní v ČR je zde povinna zdanit příjmy ze všech činností a příjmy z majetku společnosti.

Základ daně (dále jen ZD) se u PO stanovuje za pomoci § 23 ZDP, v jehož rámci jsou také uvedeny jeho snižující a zvyšující položky. Mezi položky snižující ZD patří například náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Naopak mezi položky zvyšující ZD patří neuznatelné daňové náklady. Jedná se typicky náklady, které nesouvisejí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů jako jsou pokuty, penále a další.

¹⁰³ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbíрка zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹⁰⁴ Ibid.

¹⁰⁵ Ibid.

Z daného tedy vyplývá, že generuje-li společnost náklady, které souvisejí se software licenčními poplatky, ať už při licencování nebo pronájmu, může si o tyto náklady snížit ZD pokud je pronájem tohoto poplatku předmětem jejího podnikání nebo tento systém potřebuje k dosažení svých příjmů.¹⁰⁶

Potvrzení o daňovém domicilu

V případě takto inkasovaného příjmu ze zahraničí může stát zdroje požadovat potvrzení o daňovém domicilu, který slouží pro uplatnění výhod z předmětných SZDZ uzavřených mezi státy. Potvrzení o daňovém domicilu vydává příslušný finanční úřad na žádost žadatele. Tyto žádosti může osoba v případě potřeby slučovat, může tedy podat jen jednu žádost i v případě, kdy jich potřebuje více. O toto doložení může zažádat daňový rezident sám nebo využít právního zmocněnce¹⁰⁷. Další náležitosti týkající se vystavení potvrzením o daňovém domicilu jsou uvedeny v následující tabulce č. 2.¹⁰⁸

¹⁰⁶ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sběrka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹⁰⁷ Advokáta atd.

¹⁰⁸ ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009: daňový řád. In: Sběrka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023). 2009, 87/2009. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2009/280?zalozka=text>. [cit. 2025-05-10].

Tab.2: Potvrzení o daňovém domicilu

Parametr	Údaje	Právní úprava
Jazyk, ve kterém lze podat	Pouze v češtině	DŘ § 76
Forma podání	v listinné podobě, elektronické nebo ústně do protokolu	DŘ § 71
Podoba potvrzení	Tiskopis č. 25 5232 nebo na tiskopise od zahraniční daňové zprávy, který žadatel předloží	DŘ § 72 a § 76
Požadované údaje	Identifikace žadatele -> IČO/RČ, jméno/firma, adresa, účel, období, cílový stát	Pokyn GFŘ 2020
Lhůta pro vydání potvrzení	Bez zbytečného odkladu (klasicky 30 dnů)	DŘ § 71
Účinnost potvrzení	Správce daně vydá toto potvrzení pouze pro státy, se kterými má uzavřenou SZDZ	Informace GFŘ k vydání potvrzení o daňovém domicilu
Doba, za kterou se potvrzení vydává	K datu nebo za období zpětně	Informace GFŘ k vydání potvrzení o daňovém domicilu
Nelze žádat pro	<ul style="list-style-type: none"> a) stálou provozovnu, organizační složku nebo odštěpený závod b) transparentní entitu dle pokynu D-286 c) veřejnou obchodní společnost d) komanditní společnost pro část komplementářů. 	Informace GFŘ k vydání potvrzení o daňovém domicilu

2.3 FO A PO NEREZIDENTI

FO osoby jsou daňovými nerezidenty pro účely ZDP, nespĺňují klasifikaci v § 2 odst. 2 ZDP. I přes splnění podmínek daňového rezidenství dle ZDP může být osoba stále považována za nerezidenta. Tato skutečnost je způsobená aplikací příslušné SZDZ. Kdy o rezidenství FO rozhodují tzv. rozhodovací kritéria (viz kapitola 3.1.5 FO stát daňové rezidence str. 53).¹⁰⁹

U PO se determinace daňového rezidenství řídí podle § 17 odst. 4 ZDP. Za daňového nerezidenta je považována společnost, která nemá sídlo na území ČR, a poté stejně jako u FO, kdy je tato klasifikace zapříčiněná aplikací SZDZ při konfliktu rezidenství (viz kapitola 3.1.6 PO stát rezidence). Takto vymezení daňoví nerezidenti podléhají v ČR omezené daňové povinnosti. Mají tedy povinnost zdanit jen ty příjmy, které plynou ze zdrojů v ČR.¹¹⁰

Výčet těchto příjmů, jenž mají daňoví nerezidenti zdanit je taxativně vymezen v § 22 ZDP. Zahrnuje např. příjmy z nemovitého majetku na území ČR, příjmy, které náleží nebo lze připsat stále provozovně, úroky, dividendy, licenční poplatky a více.

Příjmy plynoucí z licenčních poplatků jsou potom konkrétně uvedeny v § 22 odst. 1 písmena g) ZDP.¹¹¹

Přesto však za určitých okolností právní úprava umožňuje, aby došlo k osvobození této platby ve státě zdroje. Tato možnost je zakotvena v § 19 odst. 1 písmeno zj). ZDP, který

¹⁰⁹ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbíрка zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid.

implementuje směrnici 2003/49/ES, která upravuje osvobození licenčních a úrokových plateb.¹¹²

Pro uplatnění osvobození těchto plateb musí být splněny základní podmínky a to:

- příjemce této platby je považován za daňového rezidenta jiného členského státu EU/EHP mimo ČR,
- a zároveň je plátcem daňová rezidentní společnost ČR nebo stálá provozovna, která se nachází na území ČR.

Osvobození tedy nemůže proběhnout v případě je-li jeden ze subjektů FO nebo není-li osoba považována za daňového rezidenta EU/EHP.

Proto aby však mohlo dojít k faktickému osvobození musí být kumulativně splněny další podmínky, které ZDP vymezuje v § 19 odst. 5.¹¹³ Dle těchto podmínek se tedy musí tedy jednat:

- a) o přímo kapitálově spojené společnosti, a to přinejmenším po nepřetížitelnou dobu dvaceti čtyř měsíců a
- b) příjemcem je skutečný vlastník a
- c) platby z licenčních poplatků, jež nejsou přičitatelné stále provozovně na území ČR a zemí, které nejsou členem EU, EHP či Švýcarska a
- d) jedná se o příjemce na základě § 38nb.¹¹⁴

O příjemce na základě § 38nb se jedná v případě, že osoba povinná k dani obdrží rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z licenčních poplatků. O toto rozhodnutí může požádat plátce, jenž naplňuje podmínky uvedené v § 19 odst. 1 písm. zj) může požádat přes plátce, či jeho místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o uznání

¹¹² ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sbíрка zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid.

osvobození z příjmů licenčních poplatků.¹¹⁵ Na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 1. 2018 sp. zn./č. j.: 3 Afs 250/2016-40 od splnění podmínek začíná běžet dvouletá lhůta pro možnost podání osvobození, přičemž může zpětně žádat i pro dobu, kdy splňoval podmínky částečně. Fakticky osvobození však poplatník může aplikovat až po vydání potvrzení.¹¹⁶ Toto potvrzení je obvykle vydáno správce daně do tří měsíců od obdržení všech potřebných informací. Toto potvrzení platí minimálně rok a nemůže být starší 3 roky.¹¹⁷ V případě, kdy přestane splňovat tyto podmínky je povinen tuto skutečnost oznámit správci daně.¹¹⁸

K tomu, aby bylo možné vydat dané rozhodnutí musí poplatník k žádosti přiložit následující dokumenty:

- a) potvrzení o daňovém rezidenství vystavené zahraničním správcem daně,
- b) osvědčení, že je příjemce skutečným vlastníkem,
- c) osvědčení od zahraničního správce daně, že je daný příjemce podroben podobné dani jako je daň z příjmů právnických osob,
- d) splnění právní formy dle konsolidovaného znění směrnice 2009/49/ES
- e) potvrzení, že osoby příjemce a plátce jsou kapitálově spojené osoby a uvedení, po jak dlouhou dobu,
- f) právní titul pro výplatu těchto plateb.¹¹⁹

¹¹⁵ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sběrka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹¹⁶ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. ČESKÁ REPUBLIKA, ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY. Online. NSSoud. 2016. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/644957>. [cit. 2025-05-12].

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sběrka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

Závěrečnou podmínkou, kterou upravuje ZDP pro uplatnění osvobození licenčních a úrokových plateb je ta, že plátce a příjemce musí být klasifikováni jako spojené osoby. O tyto osoby se jedná v případech, kdy jedna osoba má přímý či nepřímý podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech jedné nebo vícero osob a tento podíl není nižší než 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv. To platí i za situace, kdy je daná výše podílu vlastněna u obou osob třetí společností. Tento podíl musí společnost vlastnit nepřetržitě alespoň po dobu 24 měsíců. Toto ustanovení však ZDP umožňuje obejít tím, že subjekt prokáže dlouhodobý záměr tohoto propojení.¹²⁰

V případě, že nejsou splněny podmínky pro osvobození, jsou tyto příjmy zdaněny zvláštní sazbou daně, a to ve výši 15 %, a to pouze v případě, že je plátce rezidentem EU nebo Evropského hospodářského (dále jen EHP) prostoru či třetího státu, se kterým má ČR uzavřenou SZDZ. V případě, že se státem není uzavřena SZDZ, je výše daně 35 %.¹²¹

FO, které jsou rezidentem EU nebo EHP, mohou uplatnit slevy na dani stejně jako rezidenti. Podmínkou pro takové uplatnění je, že úhrn jeho celkových příjmů musí být nejméně 90 % z území ČR. Do tohoto se však nepočítají příjmy již zdaněné podle § 3 a 6; příjmy, které jsou od daně osvobozeny a příjmy podléhající zdanění podle zvláštní sazby daně. V případě PO je ZD stanoven na základě § 23, kde je uveden výčet položek snižujících a zvyšujících ZD.¹²²

¹²⁰ ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: Sběrka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999). 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid.

3 ANALYTICKÁ ČÁST

Tato kapitola je rozdělena do dvou částí. První část se soustředí na vymezení důležitých atributů, které ovlivňují výsledný režim zdanění software licenčních poplatků.

Druhá část poskytuje ucelené shrnutí analytické části na jejímž základě je postavená návrhová část práce.

Zdanění licenčních poplatků za software závisí na povaze samotného licenčního poplatku, na daňové rezidenci plátce a inkasující osoby, a také na existenci SZDZ mezi zúčastněnými státy. Jednotlivé atributy, které se v tomto kontextu uplatňují jsou v rámci této kapitoly představeny a analyzovány.

Závěrečná část analytické části nabízí přehledné shrnutí, které systematizuje zjištěné poznatky ve formě tabulky a slouží zároveň jako výchozí rámec pro následující návrhovou část práce. Hlavním cílem této části je vymezení důležitých atributů,

3.1 ATRIBUTY

Zdanění software licenčních poplatků v mezinárodních vztazích závisí na několika faktorech, které je třeba při daňovém posouzení zohlednit. Důležitým faktorem je samotná povaha daného licenčního poplatku, ale také daňová rezidence plátce a inkasující osoby a existence SZDZ mezi těmito státy.

Na základě analýzy právních předpisů a mezinárodních smluv byly identifikovány následující sledované atributy, které mají vliv na to, zda a jak bude licenční poplatek zdaněn:

1. druh licenčního poplatku,
2. existence SZDZ,
3. druh subjektu,
4. daňová rezidence FO,
5. daňová rezidence PO,
6. možnost uplatnění osvobození,
7. status skutečného vlastníka.

Všechny atributy jsou v následujících částech podrobněji vymezeny společně s jejich vlivem na konečný daňový režim licenčního poplatku. Tento výklad tvoří základ pro návrhovou část práce, která na základě těchto identifikovaných prvků staví konkrétní metodický postup.

3.1.2 Druh licenčního poplatku

Jak již bylo dříve zmíněno, lze rozdělení licenčních poplatků vyvodit ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Některé smlouvy rozdělují licenční poplatky na technologické a kulturní, jiné oddělují nájem movité věci, a další nerozdělují licence vůbec.¹²³

V případě kulturních licenčních poplatků lze pod ně zařadit autorská práva jak na vědecká a umělecká, tak i na literární díla a kinematografické filmy. Do technologických licenčních poplatků jsou obvykle zařazeny patenty, ochranné známky, návrhy či modely, plány tajného vzorce a výrobního procesu, počítačového programu neboli software, informace pojednávající o průmyslové, obchodní nebo vědecké oblasti a také na právo užití průmyslového, obchodního či vědeckého přístroje.^{124, 125} V některých smlouvách se také toto rozdělení nevyskytuje, z čehož vyplývá, že všechny licenční poplatky jsou zdaněny stejnou sazbou.¹²⁶ Dalším typem je vyjmutí nájmu movité věci z technologických poplatků a zařazení jich do samostatného druhu.¹²⁷

¹²³ SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

¹²⁴ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

¹²⁵ Toto rozdělení je patrné v SZDZ mezi ČR a Slovenskou republikou

¹²⁶ Například v SZDZ mezi ČR a Austrálií

¹²⁷ Tento druh rozdělení se vyskytuje v SZDZ mezi ČR a Francií, která zvýhodňuje nižší sazbou ty licenční poplatky, jež se zabývají nájmem movité věci.

3.1.3 Existence SZDZ

Česká republika má v současnosti podepsaných a platných přes devadesát SZDZ, a to se **všemi členskými státy EU**.¹²⁸

Existuje-li mezi státy SZDZ zdanění příjmu, podléhá tomuto režimu. Ve smlouvě může mít právo zdanit pouze stát zdroje nebo i stát rezidence, a to s limitací či bez limitace výše daňové sazby. V případech, kdy platby plynou do zahraničí, může příjem ve státě zdroje podléhat osvobození, což má za důsledek, že daný příjem nebude zdaněn. Takto stanovené platby však budou předmětem k dani ve státě rezidenství daného poplatníka.

V případě, kdy mezi státem zdroje a státem daňové rezidence osoby jenž je tento poplatek vyplácen neexistuje SZDZ, tak obvykle dojde ke zdanění předmětného příjmu v obou státech. Z důsledku absence SZDZ je na tento příjem ve státě zdroje obvykle aplikována vyšší sazba daně, přičemž současně tento příjem obvykle podléhá také dani ve státě daňového rezidenství poplatníka. Výsledkem tohoto je poté mezinárodní dvojí zdanění bez možnosti si o zaplacenou daň v zahraničí snížit daňovou povinnost ve státě zdroje.

3.1.4 Druh osoby

Pro vymezení dalších atributů v oblasti licenčních poplatků za software je nezbytné diferenciovat povahu subjektu, jak u inkasující osoby, tak u vyplácející. Právní úprava v rámci EU, specificky Smlouva o fungování EU (zkráceně SFEU) vymezuje v rámci svobody usazování fyzické osoby jako státní příslušníky členských států unie a právnické osoby v čl. 54 jako společnosti jež jsou založené podle tuzemského práva některého ze členů unie. Za společnost členského státu jsou podle SFEU považovány společnosti, jenž mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu na území EU.¹²⁹

¹²⁸ MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Přehled platných smluv. Online. 2012, 2025-05-11. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojihozdaneni/prehled-platnych-smluv>. [cit. 2025-03-11].

¹²⁹ EVROPSKÁ UNIE. SMLOUVA O FUNGOVÁNÍ EVROPSKÉ UNIE (KONSOLIDOVANÉ ZNĚNÍ). In: *Úřední věstník Evropské Unie*. 2012, C 326. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0008.02/DOC_2&format=PDF. [cit. 2025-03-09].

Daná klasifikace je stěžejní z důvodu možnosti uplatnění výhod, které legislativa EU umožňuje uplatnit v kontextu konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES, která za splnění určitých podmínek umožňuje osvobození od zdanění ve státě zdroje.¹³⁰

3.1.5 FO stát daňové rezidence

Jak již vyplývá z předcházejících částí, institut daňové rezidence je určen na základě tuzemské legislativy státu, v němž je osoba umístěna. Avšak vzhledem k rozdílným podmínkám pro určení daňového rezidentství neboli daňového domicilu v jednotlivých státech, mohou nastat situace tzv. konfliktu dvojího daňového rezidentství. Jedná se tedy o situace, kdy je tatáž FO považována za daňového rezidenta v obou smluvních státech současně na základě jejich legislativy.¹³¹

Tento konflikt dvojího rezidentství se řeší za pomoci využití jednotlivých SZDZ, které mají státy mezi sebou uzavřené. A jelikož tyto SZDZ mají aplikační přednost před tuzemským právem daných států, mohou určovat nerezidenta toho, kdo by v obvyklých situacích byl za rezidenta považován.¹³²

Tato problematika je vymezena ve čl. 4, který vymezuje tzv. rozhodovací kritéria (*angl. tie-breaker rules*) a to v následujícím pořadí:

1. stálý byt,
2. centrum životních a ekonomických zájmů,
3. obvyklý pobyt,
4. občanství,

¹³⁰ EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, L 157, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

¹³¹ LENKA, Nováková a DANIELA, Králová. Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu. Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-234-3. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/kniha/dan-z-prijmu-fyzicky-ochob-v-mezinarodnim-kontextu-11113/>.

¹³² SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

5. na základě dohody příslušných úřadů.¹³³

Předmětná kritéria se aplikují postupně, až do doby, dokud není jednoznačně stanoven stát v němž bude poplatník považován za daňového rezidenta pro účely čerpání výhod ze SZDZ.¹³⁴

Takto uvedená definice však nikterak nenahrazuje definice daňové rezidentury v tuzemském právu jednotlivých států, jelikož je její použití výhradně určeno k řešení již dříve zmíněných kolizních situací.¹³⁵

3.1.6 PO stát daňové rezidence

Ačkoliv právní řád EU výslovně neupravuje rezidenturu právnických osob jako takovou, hraje klíčovou roli, aby společnost byla považována za společnost členského státu a měla tak přístup k daňovým výhodám vyplývajícím ze směrnic. Pro tuto problematiku zdanění licenčních poplatků je příslušná definice obsažená v konsolidovaném znění Směrnice 2003/49/ES.¹³⁶

Na základě této směrnice je za společnost členského státu považována jako právnická osoba, která splňuje všechny tyto podmínky zároveň:

1. společnost je založena v souladu s právem některého členského státu,
2. jedná se o daňového rezidenta společností některého z členských států,

¹³³ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Online. OECD. Paříž: OECD Publishing, 2019. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. [cit. 2025-01-09].

¹³⁴ LENKA, Nováková a DANIELA, Králová. Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu. Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-234-3. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/kniha/dan-z-prijmu-fyzickych-osob-v-mezinarodnim-kontextu-11113/>.

¹³⁵ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

¹³⁶ EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, L 157, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

3. není souběžně považována za rezidentní společnost třetího státu pro daňové účely dle příslušné SZDZ,
4. podléhá některé z daní v příloze této směrnice, a to bez příležitosti dané příjmy osvobodit,
5. a zároveň splňuje příslušnou formu společnosti, která je uvedena v příloze dané směrnice.¹³⁷

V případě splnění těchto podmínek je PO považována za společnost členského státu a může postoupit k dalšímu kroku po posouzení k čerpání daňových výhod ze směrnice 2003/49/ES, a to ve smyslu osvobození od srážkové daně při platbě licenčních poplatků ve státě zdroje (viz kapitola 3.1.6 Osvobození).¹³⁸

Jak již vyplývá z předcházejícího textu, daňové rezidenství PO je stejně jako daňové rezidenství FO vymezeno v tuzemské legislativě jednotlivých členských států. V případě konfliktu daňového rezidenství PO se aplikuje čl. 4 příslušné SZDZ.¹³⁹

V minulosti byl tento konflikt daňového rezidenství řešen na základě skutečného místa vedení, tedy, že za stát daňového rezidenství byl považován stát z nějž byla společnost fakticky řízena, tento princip se označuje *place of effective management*.

V současnosti je tento problém řešen na základě dohody mezi jednotlivými státy, mezi nimiž dochází ke konfliktu. V případě, že se příslušné státy nemohou dohodnout je PO považována za nerezidenta v obou státech a nebude tedy moct využít daňové výhody plynoucí z těchto smluv.¹⁴⁰

¹³⁷ EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: Úřední věstník Evropské unie. 2003, L 157, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

¹⁴⁰ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

V následující tabulce č. 3 jsou přehledně uvedeny podmínky, které musí být splněny, aby byla osoba považována za daňového rezidenty ve vybraných státech. Tato srovnávací tabulka poukazuje na odlišné podmínky v různých národních legislativách, které mohou mít za následek vznik konfliktní dvojí daňové rezidence a následně nutnosti aplikovat pravidla obsažená v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

Tab. 3: Přehled podmínek při určení rezidenství v různých státech

Stát	ČR	Francie	Velká Británie	Austrálie
Rezident FO	- bydliště, - obvykle zdržuje alespoň 183 dní v kalendář ním roce.	- bydliště osoby nebo jeho rodiny, - obvykle zdržuje alespoň 183 dní v kalendářní m roce. ¹⁴¹	- bydliště alespoň 91 dní v kalendářním roce - obvykle zdržuje alespoň 183 dní v kalendářní m roce - poplatník pracoval po dobu 365 dní v tomto státě. ¹⁴²	- trvalý pobyt, - bydliště, - obvykle zdržuje alespoň 183 dní v kalendářním roce. ¹⁴³

¹⁴¹ PWC. France: Individual - Residence. Online. Worldwide Tax Summaries. 6. 9. 2023. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

¹⁴² PWC. United Kingdom: Individual - Residence. Online. Worldwide Tax Summaries. 15.12.2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

¹⁴³ PWC. Australia: Individual - Residence. Online. Worldwide Tax Summaries. 16.12.2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/australia/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

Rezident PO	<ul style="list-style-type: none"> - registrované sídlo, - sídlo managementu. 	<ul style="list-style-type: none"> - registrované sídlo, - sídlo managementu - hlavní ekonomická činnost¹⁴⁴ 	<ul style="list-style-type: none"> - registrované sídlo, - místo vedení, - místo kontroly.¹⁴⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> - společnost založena podle Australského práva, - provozuje podnikatelskou činnost v Austrálii, - místo vedení, - hlasovací práva vykonávají rezidenti Austrálie.¹⁴⁶
--------------------	---	---	---	--

3.1.7 Osvobození

Jak již bylo zmíněno v předcházející kapitole „PO stát rezidence“ může dojít na základě konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES k faktickému osvobození platby za software licenčního poplatku ve státě zdroje.

Proto aby tyto platby mohly být ve státě zdroje osvobozeny od srážkové daně musí společnost splňovat následující podmínky:

1. vyplácející společnost musí být klasifikovaná jako společnost členského státu,

¹⁴⁴ *RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, LIBERTÉ ÉGALITÉ FRATERNITÉ. Code général des impôts, Article 218 A.* Online. Légifrance. 1979. Dostupné z: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006303538. [cit. 2025-02-01].

¹⁴⁵ PWC. United Kingdom - Corporate residence. Online. Worldwide Tax Summaries. 15. 12. 2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/corporate-residence>. [cit. 2025-02-01].

¹⁴⁶ PWC. Australia Corporate - Corporate residence. Online. Worldwide Tax Summaries. 24. 12. 2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/australia/corporate/corporate-residence>. [cit. 2025-02-01].

2. příjemce licenčních poplatků musí být společností členského státu nebo se musí jednat o stálou provozovnu z jiného členského státu, než je osoba, co poplatky vyplácí,
3. musí se jednat o přidruženou společnost jiné společnosti (viz níže),
4. příjemce musí být skutečný vlastník,
5. nutnost splnit případné administrativní podmínky.

V případě, aby stálá provozovna byla považována za skutečného vlastníka příjmu, musí být tyto licenční poplatky fakticky spojené se stálou provozovnou, tedy s její ekonomickou činností. Tato platba musí být v jejím státě rezidence zdaněna jednou z daní uvedených v příloze konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES bez možnosti tento příjem, jakkoliv osvobodit.

Směrnice rovněž zahrnuje ustanovení, které dovolují členským státům zavést opatření k zamezení daňového zneužití osvobození. Státům unie je dovoleno implementovat dodatečné podmínky pro ověření tohoto nároku. Stát zdroje může podmínit osvobození osvědčením, jenž má zaručit splnění podmínek osvobození. K tomu stát zdroje může také od společnosti požadovat doložení titulu, ze kterého plyne právní nárok na dané platby.

O tzv. přidruženou společnost jiné společnosti v rámci konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES se jedná v případě:

1. společnosti usazené na území EU, a současně
2. PO přímo nebo nepřímo vlastní alespoň 25 % na základním kapitálu, nebo
3. dvě PO jsou přidružené za pomoci třetí společnosti, jenž přímo nebo nepřímo vlastní minimálně 25 % podíl na obou společnostech.

V situacích, kdy alespoň jedna z uvedených podmínek není splněná nemůže si PO uplatnit osvobození podle směrnice 2003/49/ES.

Pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození dle směrnice 2003/49/ES, může stále dojít k osvobození ve státě zdroje, a to v rámci jeho vnitrostátního práva, jelikož tato směrnice umožňuje jednotlivým členským státům nastavit uvolněnější režim pro osvobození.

3.2 SHRNU TÍ ANALYTICKÉ ČÁSTI

V rámci následující tabulky č. 4 jsou shrnuty klíčové atributy, které zásadně ovlivňují způsob zdanění softwarových licenčních poplatků. V rámci tabulky, jsou tyto atributy rozděleny pro větší přehlednost do dvou skupin – a to na **společné atributy**, které se uplatňují bez ohledu na to, zda je poplatníkem fyzická nebo právnická osoba, a na specifické atributy, které se vztahují **výhradně na právnické osoby**.

Zpracování vychází ze systematického rozboru prvků, které ovlivňuje finální daňový režim těchto příjmů. Identifikace těchto prvků a jejich následné začlenění představuje základní krok pro následný návrh metodického postupu, který umožní správné vyhodnocení daňových povinností v mezinárodních transakcích.

Tab. 4: Atributy

	Atribut	Komentář	Vliv na zdanění
Společné	Druh licenčního poplatku	Technologický/ kulturní	Ovlivňuje sazbu daně ve státě zdroje dle SZDZ
	Stát zdroje	Stát, odkud poplatek plyne	Ovlivňuje sazbu daně ve státě zdroje
	Existence SZDZ	Smlouva mezi státy daňového rezidentství účastníků	Ovlivňuje výši sazby daně a možnost aplikace zamezení dvojího zdanění
	Skutečný vlastník	Osoba, která může s příjmem nezávisle nakládat	Podmínka pro uplatnění výhod ze SZDZ
	Daňová rezidence	Stát, ve kterém mají osoby ¹⁴⁷ daňový domicil	Určuje je rozsah daňové povinnosti ¹⁴⁸

¹⁴⁷ Plátce/ příjemce

¹⁴⁸ Omezená nebo neomezená daňová povinnost

PO	Přidružené podniky	Přímo nebo nepřímo vlastnění min. 25 % podílu na základním kapitálu ¹⁴⁹	Podmínka pro osvobození dle konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES
----	--------------------	--	---

¹⁴⁹ Pro uplatnění osvobození dle směrnice 2003/49/ES je nutné splnit všechny podmínky viz kapitola 3.1.7 Osvobození, str. 57

4 NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU

Tato část diplomové práce představuje návrh metodického postupu, který má daňovým rezidentům České republiky usnadnit určení správného daňového režimu softwarových licenčních poplatků v mezinárodních situacích – ať už se jedná o příjmy ze zahraničí, nebo o výplaty do zahraničí. Postup vychází z atributů identifikovaných v analytické části a převádí je do prakticky využitelného rámce.

Tato kapitola je rozdělena do čtyřech podkapitol. První tři kapitoly poskytují zpracování jednotlivých aspektů, které ovlivňují výsledný daňový režim příslušné platby. V poslední podkapitole jsou uvedeny čtyři vývojové diagramy, které představují návrh metodického postupu v případě odchozích a příchozích plateb.

První podkapitola (kap. 4.1) je zaměřena na postup ověření, zda příjemce software licenčního poplatku splňuje definici skutečného vlastníka, a tedy jestli si může nárokovat výhody plynoucí z tohoto institutu. Postup ověření skutečného vlastníka je sestaven v souladu s tuzemskými a mezinárodními pravidly se zaměřením na tuzemskou legislativu z pohledu důkazních prostředků.

Druhá podkapitola (kap. 4.2) ověřuje, vztah společností, mezi nimiž probíhá daná platba. Konkrétně je v této podkapitole sestaven checklist, jestli se jedná o přidružené podniky v souladu s konsolidovaným znění směrnice 2003/49/ES. Tato skutečnost hraje roli v případě, kdy se jedná o společnosti v rámci EU/EHP pro osvobození příjem od zdanění ve státě zdroje.

Podkapitola 4.3 řeší vyloučení dvojího zdanění z příjmů v rámci tuzemské legislativy. Sestavuje několik checklistů, které by měli sloužit jako kontrolní vodítko pro kontrolu doložení všech dokumentů pro uznání tohoto vyloučení. A tedy zajištění, že zaplacená daň v zahraničí bude určitým způsobem započítána na jeho výslednou daň ve státě jeho daňové rezidence ČR.

Poslední podkapitola je složena z vývojových diagramů, které vizuálně znázorňují rozhodovací postupy podle typu subjektu (fyzická či právnická osoba) a směru platby (příchozí nebo odchozí). Výsledkem je ucelený nástroj, který lze využít při praktickém posouzení daňového režimu softwarových licenčních poplatků z pohledu českého daňového rezidenta.

4.1 POSTUP PRO OVĚŘENÍ SKUTEČNÉHO VLASTNÍKA

Tato část slouží k ověření, zda je daný subjekt považován za skutečného vlastníka příjmu v souladu se směrnicí 2003/49/ES, judikaturou SDEU a judikaturou českých soudů. Uvažovaným subjektem jsou osoby poskytující licenci, tedy příjemci softwarových licenčních poplatků.

Následující tabulka č. 5 obsahuje přehled atributů, které je třeba zohlednit při posuzování, zda lze daný subjekt považovat za skutečného vlastníka. Proto aby osoba mohla čerpat zvýhodněného daňového režimu je potřeba splnit všechny atributy.

Tab. 5: Checklist skutečného vlastnictví

Atribut	Komentář	Ověření
<input type="checkbox"/> Právní vlastnictví k licenci	Jedná se o držitele práv	<ul style="list-style-type: none"> ○ Registrace IP
<input type="checkbox"/> Posouzení hospodářské reality	Příjemce musí mít skutečný prospěch z transakce	<ul style="list-style-type: none"> ○ Skutečné chování subjektů ○ Finanční toky mezi subjekty
<input type="checkbox"/> Podnikatelské riziko	Nese riziko ztráty i zisku	<ul style="list-style-type: none"> ○ Účetní výkaz
<input type="checkbox"/> Rozhodovací pravomoc	Příjemce rozhoduje samostatně jak s daným příjmem naloží	<ul style="list-style-type: none"> ○ Interní dokumenty ○ Rozhodovací procesy ○ Finanční toky příjmů
<input type="checkbox"/> Příjemce nemá povinnost převést příjem dále	Neexistuje smluvní ani faktická povinnost příjem předat	<ul style="list-style-type: none"> ○ Neexistuje žádná smlouva či dokumentace, která by prokazovala opak ○ Finanční toky sledující daný příjem

<input type="checkbox"/> Reálnou ekonomickou aktivitu a strukturu	Např. subjekt má zaměstnance, provozovnu atd.	<input type="radio"/> Nájemní smlouvy <input type="radio"/> Pracovní smlouvy <input type="radio"/> Účetní doklady
<input type="checkbox"/> Ekonomická realita transakce	Má přednost před doloženými dokumenty	<input type="radio"/> Finanční toky sledující daný příjem

Tabulka č. 6 uvádí přehled požadovaných dokumentů, které je nutné předložit správci daně ve státě rezidence příjemce, aby bylo možné institut skutečného vlastnictví uplatnit dle požadavků ZDP.

Tyto dokumenty předkládám tomu, co vyplácí, aby aplikoval výhody ze smluv jinak se sním nebude vůbec bavit. Poslední řádek se týká v případě, že jsou tyto příjmy vypláceny od české daňově rezidentní společnosti.

Tab.6 6: Přehled dokumentů požadovaných pro prokázání skutečného vlastnictví

Dokumenty	Dokumentace pro doložení ¹⁵⁰
<input type="checkbox"/> Potvrzení o daňovém domicilu	Obvykle oficiální osvědčení vydávané tamním finančním úřadem
<input type="checkbox"/> Prohlášení o skutečném vlastnictví	Čestné prohlášení příjemce platby

4.2 OVĚŘENÍ PŘIDRUŽENÝCH PODNIKŮ DLE KONSOLIDOVANÉHO ZNĚNÍ SMĚRNICE 2003/49/ES A SPOJENÝCH OSOB DLE ZDP

Pro účely uplatnění osvobození od srážkové daně dle konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES je nezbytné ověřit, zda se subjekty nacházejí ve vztahu přidružených společností. Uvedené podmínky musí být splněny nejpozději ke dni, kdy subjekt podává žádost o osvobození.

¹⁵⁰ Výčet možné dokumentace pro doložení potřebných dokumentů není taxativní

Tyto podmínky jsou shrnuty v následující tabulce č. 7. Pokud subjekty nesplňují některou z požadovaných podmínek, není možné osvobození dle směrnice uplatnit. V takovém případě je příjem podroben zdanění v souladu se sazbou stanovenou buď ve SZDZ nebo ZDP.

Tab.7 7: Přehled podmínek a dokumentace k prokázání přidružení společností podle směrnice 2003/49/ES a ZDP

Podmínky	Specifikace	Dokumentace pro doložení ¹⁵¹
<input type="checkbox"/> Obě PO jsou rezidentem	EU/EHP	Potvrzení o daňovém domicilu
<input type="checkbox"/> Obě PO splňují právní formu uvedenou ve směrnici 2003/49/ES	Např. pro ČR a.s. a s.r.o.	Aktuální výpis z obchodního rejstříku Zakladatelská dokumentace
<input type="checkbox"/> Podíl o velikosti	Min. 25 % na ZK vlastněný přímo nebo nepřímo dle konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES a ZDP nebo min. 25 % na hlasovacích právech dle ZDP	Aktuální výpis z obchodního rejstříku Smlouva o koupi podílu
<input type="checkbox"/> Vlastnictví podílu	Přímo nebo nepřímo na hlasovacích právech nebo základním kapitálu	Smlouva o koupi podílu

¹⁵¹ Výčet možné dokumentace pro doložení potřebných dokumentů není taxativní

<input type="checkbox"/> Doba vlastnictví	Min. 24 měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích	Výpisy z obchodního rejstříku
<input type="checkbox"/> Existence dokumentace prokazující propojení	Nejpozději současně s podáním žádosti o osvobození	Smlouva o koupi podílu Dohoda/smlouva o převodu podílu

Přestože směrnice 2003/49/ES usiluje o odstranění daňových překážek mezi členskými státy EU, její aplikace není automatická. Aby mohlo být osvobození od srážkové daně skutečně přiznáno, je důležité, aby příjemce licenčního poplatku nejenom splnil základní uvedené podmínky ve směrnici (viz tabulka 6), ale zároveň také doložil potřebnou administrativní dokumentaci, kterou si může každý stát stanovit samostatně. Tuto povinnost českého práva přejímá § 38nb zákona o daních z příjmů, která stanovuje konkrétní doklady, bez jejichž předložení nelze osvobození od daně na území ČR uplatnit – a to ani v případě, že jsou věcné podmínky splněny.

Dokumenty potřebné pro doložení osvobození od srážkové daně jsou uvedeny v následující tabulce 8. Je nutné, aby byly doloženy veškeré potřebné dokumenty nejpozději v den výplaty správci daně, jinak je nutné odvést srážkovou daň v plné výši. Zároveň, není možné si osvobození nárokovat zpětně.

Tab.8 8: Přehled dokumentace potřebné pro uplatnění osvobození dle § 38nb ZDP

Povinné náležitosti osvobození dle § 38nb ZDP
<input type="checkbox"/> Potvrzení o daňové rezidenci příjemce licenčních poplatků
<input type="checkbox"/> Prohlášení o skutečném vlastnictví
<input type="checkbox"/> Potvrzení, že příjemce podléhá některé dani uvedené příloze v konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES, jenž má stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmu
<input type="checkbox"/> Potvrzení o odpovídající právní formě uvedené v konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES
<input type="checkbox"/> Smlouva, z níž vyplývá právní důvod placení licenčního poplatků

4.3 VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ PŘÍJMU ZE ZAHRANIČÍ

Pro uplatnění metody zamezení dvojího zdanění dle § 38 ZDP musí poplatník ověřit, zda jsou splněny veškeré předpoklady stanovené zákonem a příslušnou SZDZ pro použití metody vyloučení dvojího zdanění. V případě nesplnění těchto podmínek nemůže být metoda o zamezení dvojího zdanění využita.

Pro zaručení splnění všech podmínek slouží tabulka č. 9, která představuje praktický kontrolní seznam požadavků. Ten poplatníkovi pomůže zorientovat se v tom, co a v jakém pořadí má prověřit – například zda byl příjem zdaněn ve státě zdroje, a zda existuje potřebné potvrzení.

Tab.9 9: Kontrolní seznam pro posouzení uplatnění metody zamezení dvojího zdanění dle § 38f ZDP

Požadavek	Vyhodnocení
Existence SZDZ	<input type="checkbox"/>
Umožňuje SZDZ zdanit příjem ve státě zdroje?	<input type="checkbox"/>
Došlo ke zdanění platby ve státě zdroje v souladu se SZDZ? ¹⁵²	<input type="checkbox"/>
Došlo k zaplacení daně ve státě zdroje?	<input type="checkbox"/>
Byla daň zaplacena v souladu se SZDZ?	<input type="checkbox"/>
Bylo vydáno potvrzení od zahraničního plátce daně o zaplacení?	<input type="checkbox"/>
Bylo potvrzení dodáno finančnímu úřadu do lhůty pro podání daňového přiznání?	<input type="checkbox"/>
Byly finančnímu úřadu poskytnuté všechny potřebné dokumenty pro vyloučení dvojího zdanění příjmu ze zahraničí dle ZDP § 38f? (viz Tabulka 10)	<input type="checkbox"/>

Teprve pokud jsou všechny podmínky z checklistu splněny (Tabulka č. 9), může poplatník přistoupit k aplikaci příslušné metody – tj. započtení daně zaplacené v zahraničí nebo vynětí příjmu. V takovém případě je však nutné doložit správci daně konkrétní dokumenty, které jeho nárok prokazují. Tabulka č. 10 proto uvádí přehled veškerou dokumentaci potřebnou pro poplatníka pro řádné uplatnění § 38f ZDP v daňovém přiznání. Bez této dokumentace není možné metodu vyloučení dvojího zdanění v daném zdaňovacím období uznat.

¹⁵² V případě, že došlo k vyššímu zdanění může si poplatník uplatnit jen tu zaplacenou daň, která byla v souladu s předmětnou SZDZ

Tab.10 10: Přehled dokumentace potřebné pro uplatnění zamezení dvojího zdanění dle § 38f ZDP

Potřebné dokumenty	Dokumentace pro doložení ¹⁵³
<input type="checkbox"/> Identifikace zahraničního správce daně/ plátce/ deponitáře	Potvrzení od zahraničního správce daně o tom, jaká částka byla sražena a odvedena
<input type="checkbox"/> Seznam všech potvrzení o zaplacení daně	Oficiální potvrzení od zahraničního správce daně, výpis z účtu
<input type="checkbox"/> Seznam nedodaných potvrzení	Na základě potvrzení od zahraničního správce daně

Tyto podmínky musí poplatník splnit nejpozději k datu, kdy má povinnost podat své daňové přiznání. Pokud nejsou uvedené podmínky splněny nemůže poplatník aplikovat metody zamezení dvojího zdanění dle § 38f ZDP v předmětném zdaňovacím období.

V případě, že osoba povinná k dani nemá potřebné informace v lhůtě pro podání daňového přiznání může podat žádost o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání dle § 36 DŘ. Proto aby osobě bylo úspěšně povoleno podat přiznání v nové stanovené lhůtě musí splnit podmínky uvedené v následující tabulce č. 11.

¹⁵³ Výčet možné dokumentace pro doložení potřebných dokumentů není taxativní

Tab.11 11: Přehled podmínek potřebných k prodloužení podání lhůty daňového přiznání

Podmínky pro prodloužení podání lhůty daňového přiznání	
<input type="checkbox"/>	Žádost o prodloužení podána příslušnému správci daně.
<input type="checkbox"/>	Žádost byla podána do konce lhůty pro podání původního řádného daňového přiznání. ¹⁵⁴
<input type="checkbox"/>	Žádost byla schválena správcem daně. ¹⁵⁵

V případě, že nelze při podání daňového přiznání doložit skutečnou výši zahraničního příjmu a sražené daně z důvodu odlišného počátku nebo délky zdaňovacího období, je možné využít tzv. institutu odhadu. V takovém případě je nutné doložit v rámci řádného daňového přiznání uvést odhadnutou výši příjmu a daně. Po obdržení skutečných údajů je poplatník povinen podat dodatečné daňové přiznání, ve kterém uvede skutečnou výši příjmů a daně. Přesný postup využití tohoto institutu je uveden v následující tabulce č. 12.

¹⁵⁴ Nejpozději tedy musí být podáno v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání

¹⁵⁵ Schválení je osobě doručeno formou rozhodnutí do 30 dnů od doručení žádosti správci daně. V případě že není poskytnuto vyrozumění správcem daně v této době je presumováno, že bylo žádosti vyhověno.

Tab.12 12: Postup v případě nemožnosti včasného doložení dokumentace pro osvobození od srážkové daně dle § 38nb z důvodu rozdílného zdaňovacího období

Nemožnost doložení dokumentů pro osvobození od srážkové daně dle § 38nb ZDP	
<input type="checkbox"/>	V daňovém přiznání uvést odhadnutou výši zahraničního příjmu a sražené daně ¹⁵⁶
<input type="checkbox"/>	Po obdržení skutečných příjmů podat dodatečné daňové přiznání, kde bude uvedena skutečná výše příjmu a daně doložená potřebnými doklady
<input type="checkbox"/>	Pokud je skutečná daň vyšší než původní odhad (kladný rozdíl), uhradit rozdíl jako nedoplatek. Pokud je daň nižší (záporný rozdíl), požádat o vrácení přeplatku.

Splní příjemce příjmu ze zahraničí tyto podmínky může aplikovat metody zamezení dvojího zdanění a snížit si tak daňovou povinnost v ČR.

4.4 METODICKÁ SCHÉMATA PRO STANOVENÍ DAŇOVÉHO REŽIMU LICENČNÍCH POPLATKŮ ZA SOFTWARE

V následující části diplomové práce jsou uvedena čtyři vývojová schémata (obrázek 1 – obrázek 4), která představují postup pro stanovení daňového režimu softwarových licenčních poplatků z pohledu daňového rezidenta České republiky.

Tato schémata byla sestavena tak, aby mohla sloužit jako metodický návod pro poplatníky v situacích, kdy buď přijímají, nebo hradí softwarové licenční poplatky v mezinárodním kontextu – tedy při přeshraničních transakcích. Cílem vývojových schémat je usnadnění orientace v komplexních daňových pravidlech.

Každé vývojové schéma reflektuje odlišnou kombinaci typu subjektu (fyzická nebo právnická osoba) a směru platby (příchozí či odchozí), tak aby byla schémata přehledná a praktická při využití v reálných situacích.

V případě prvního vývojového schématu (Obr. 1) je znázorněna situace, kdy **fyzická osoba**, která je daňovým rezidentem ČR, **přijímá softwarové licenční poplatky ze**

¹⁵⁶ S tuto odhadnutou výši daně bude může poté poplatník uplatnit institut dvojího zamezení zdanění a snížit si tak daň ve státu rezidence.

zahraničí. V rámci schématu se postupně ověřují rozhodující faktory jako je existence SZDZ mezi těmito dvěma státy, či zda byla platba osvobozena na základě legislativy státu zdroje.

Druhé schéma (Obr. 2) se věnuje obdobné situaci, tentokrát se však jedná o situaci, kdy **licenční poplatky za software přijímá právnická osoba.**

Třetí vývojový diagram (Obr. 3) ukazuje rozhodovací proces při **odchozích platbách licenčních poplatků za software** v případě daňově rezidentní **fyzické osoby ČR.** V rámci schématu se postupně ověřují faktory ovlivňující výsledný daňový režim, jako je rezidence příjemce a existence SZDZ mezi státy.

V posledním vývojovém schématu (Obr. 4) je zachycen průběh v případě, kdy **licenční poplatky za software odvádí právnická osoba z ČR** do zahraničí.

Výsledkem všech těchto schémat je určení daňového režimu z pohledu daňového rezidenta ČR.

4.4.1 Stanovení příchozích licenčních poplatků za software pro FO

Pro účely stanovení správného daňového režimu příchozích softwarových licenčních poplatků pro FO, která je daňovým rezidentem ČR, je možné postupovat dle metodického postupu uvedeného ve vývojovém diagramu na obrázku 1. Toto schéma má uživateli pomoci ke správnému určení daňového režimu tohoto licenčního poplatku v souladu s českým daňovým zákonem a konkrétní SZDZ.

V prvním kroku je nejprve poté ověřit, zda je daná FO (příjemce licenčního poplatku) skutečně považována za daňového rezidenta ČR, tedy jestli není z titulu SZDZ považována za daňového rezidenta jiného státu.

Následně je třeba prověřit, zda existuje SZDZ mezi státem zdroje a státem daňové rezidence příjemce - ČR. V případě, že mezi státy neexistuje SZDZ, bude platba pravděpodobně zdaněna v obou státech, tedy jak ve státu zdroje, tak ve státě daňové rezidence příjemce.

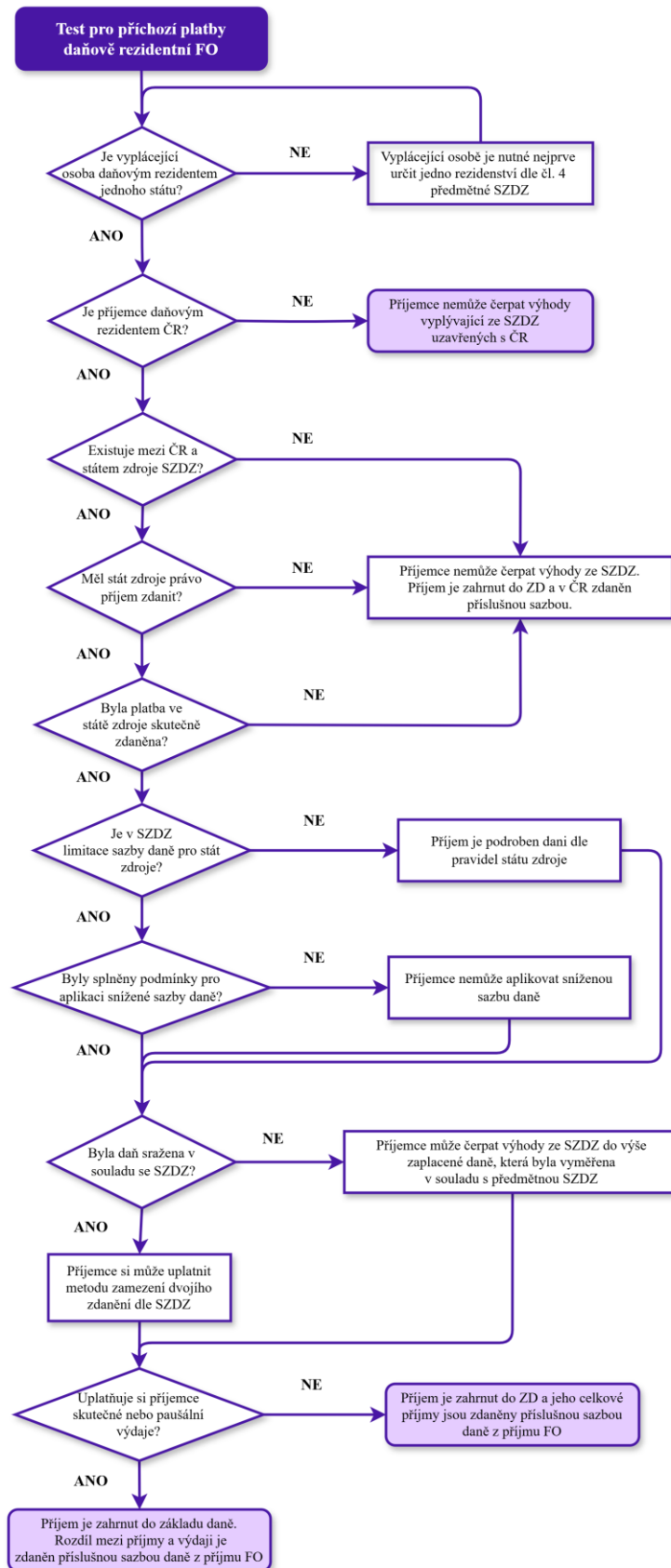
V dalším kroku je zkoumáno, jestli měl stát zdroje právo příjem zdanit a jestli došlo k faktickému zdanění. Pokud je odpověď záporná tak stejně jako v předchozím případě

nemůže příjemce platby čerpat výhody z předmětné SZDZ a příjem je zahrnut do základu daně (ZD) v ČR a je zdaněn příslušnou sazbou.

Dále je třeba zjistit, zdali je pro stát zdroje stanovena limitace sazby daně. V případě, že je tato limitace stanovena, je nutné ověřit, zda příjemce splnil všechny podmínky pro aplikaci této limitace. Limitace sazby daně ve státě zdroje je obvykle stanovena pro skutečného vlastníka licenčního poplatku. V případě nejsou-li splněny podmínky pro tuto sníženou sazbu daně je příjem podroben sazbě daně dle pravidel státu zdroje.

V případě, splnění podmínek dle § 38f ZDP (viz Tabulka 8) může si příjemce (rezident ČR) daně uplatnit jednu z metod o zamezení dvojího zdanění dle SZDZ a tím si snížit ZD o daň zaplacenou v zahraničí.

Všechny příjmy a výdaje, ať už skutečné nebo paušální, tohoto daňového rezidenta jsou poté zahrnuty do ZD v daňovém přiznání FO. Tyto příjmy jsou posléze zdaněny 15 % nebo 35 % sazbou daně z příjmů FO. Zvýšená 35% sazba daně se aplikuje na příjmy poplatníka převyšující hranici 36násobku průměrné měsíční mzdy.



Obr. 1: Vývojový diagram pro příchozí platby daňově rezidentní FO

4.4.2 Stanovení příchozích licenčních poplatků za software pro PO

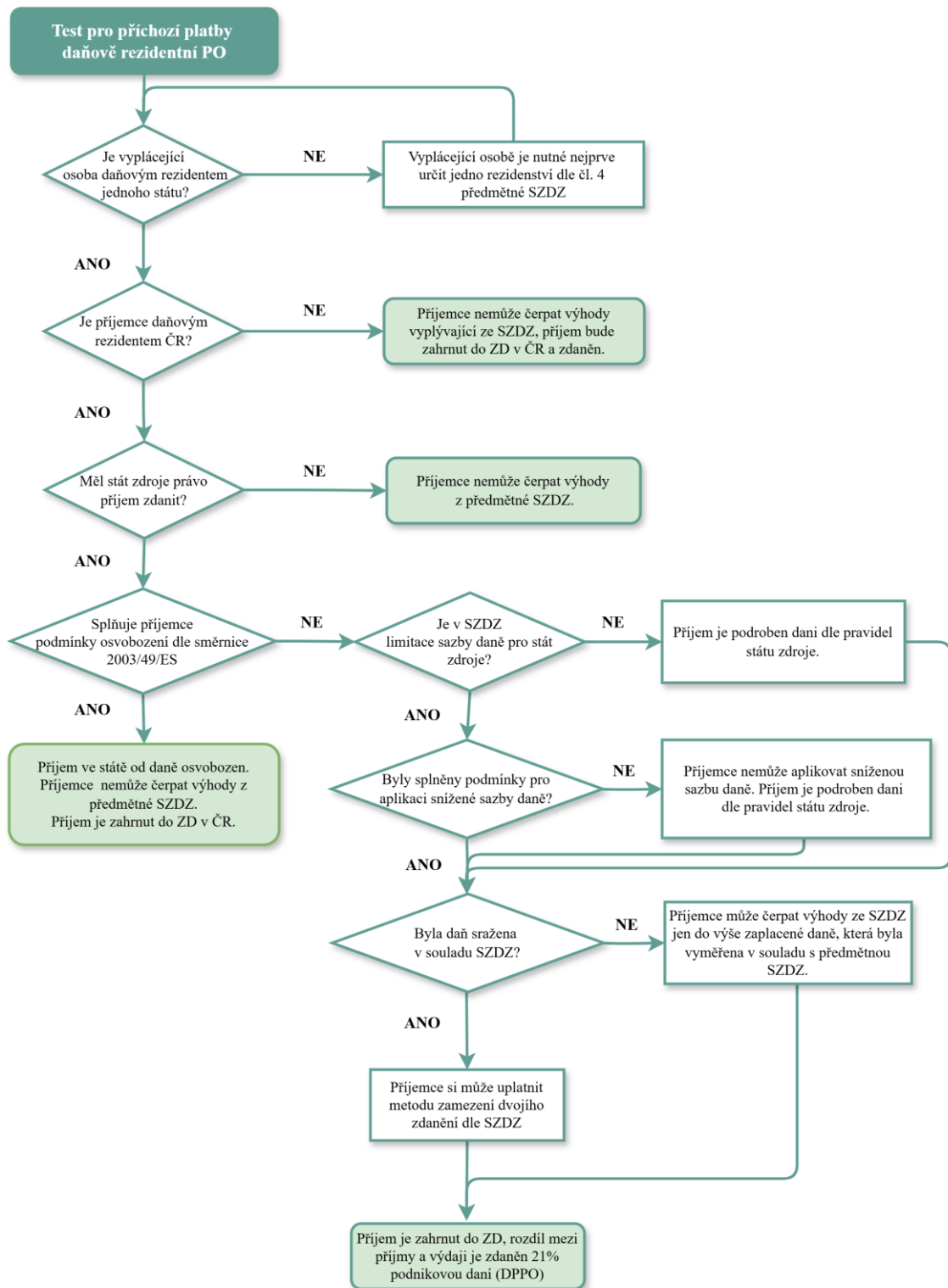
Obdobně jako v případě FO je i u příchozích softwarových licenčních poplatků pro PO nutné stanovit správný daňový režim. V případě PO, která je daňovým rezidentem ČR, je možné postupovat dle metodického postupu uvedeného ve vývojovém diagramu na obrázku 2. Tento diagram poskytuje uživateli přehled postupu, podle něhož lze posoudit za jakých podmínek podléhá příchozí licenční poplatek zdanění v ČR, případně ve kterých případech lze zamezit dvojímu zdanění.

Stejně jako u licenčních poplatků příchozí FO je nutné nejprve determinovat, jestli je příjemce daňovým rezidentem jen jednoho státu v tomto konkrétním případě daňovým rezidentem ČR.

V dalším kroku je třeba ověřit, existenci SZDZ mezi státem zdroje a státem daňové rezidence příjemce. Jestliže mezi předmětnými státy neexistuje SZDZ, nastane pravděpodobně situace dvojího zdanění, kterému však nemůže subjekt nikterak zabránit.

V případě, kdy existuje SZDZ a je stát zdroje jiným státem EU/EHP lze využít institutu vyplývajícího z konsolidovaného znění směrnice 200/49/ES, která umožňuje ve státě zdroje tento příjem osvobodit v případě splnění určitých podmínek (viz Tabulky 7 a 8). Pokud jsou tyto podmínky splněny je příjem ve státě zdroje osvobozen, a proto je zdaněn ve státě rezidence příjemce bez možnosti využití metod zamezení dvojího zdanění, jelikož fakticky nedošlo k žádnému zdanění ve státě zdroje.

V případě, kdy příjem není ve státě zdroje osvobozen je potřeba z příslušné SZDZ zjistit, jestli stát zdroje není omezen sazbou daně. V případě je takto stát zdroje limitován ve příslušnou SZDZ je rozhodující, jestli zdanění proběhlo v souladu se SZDZ. Tyto příjmy ze zahraničí jsou zahrnuty do daňového přiznání PO, kde jsou uvedeny její celkové příjmy a výdajů uskutečněné k dosažení těchto příjmů. V případě, že byl příjem zdaněn ve státě zdroje v souladu s předmětnou SZDZ, může příjemce (rezident ČR) využít metodu zamezení dvojího zdanění uvedenou v předmětné SZDZ, v případech, kdy byl příjem zdaněn vyšší sazbou, než je uvedena ve smlouvě má právo subjekt uplatnit předmětnou metodu jen na výši, která byla zdaněna v souladu s touto smlouvou. Rozdíl jejich celkových příjmů a výdajů je poté zdaněn 21% daní.



Obr. 2: Vývojový diagram pro příchozí platby rezidentní PO

4.4.3 Metodický příklad pro příchozí licenční poplatky PO

Za účelem praktické aplikace vývojového schématu uvedeného v předchozí části (Obrázek 2) je v následující tabulce č. 13 zpracován metodický příklad zaměřený na určení daňového režimu softwarových licenčních poplatků. Konkrétně se jedná o situaci, kdy daňově rezidentní společnost z Francie vyplácí licenční poplatky české společnosti, která je daňovým rezidentem ČR.

Tab. 13: Metodický příklad, postup na základě uvedených schémat pro příchozí platby rezidentní PO

<i>Je příjemce daňovým rezidentem ČR</i>	<i>Ano</i>
<i>Existuje mezi ČR a státem zdroje SZDZ</i>	<i>Ano, stát zdroje je Francie</i>
<i>Měl stát zdroje právo příjem zdanit</i>	<i>Ano</i>
<i>Měl stát zdroje právo příjem zdanit?</i>	<i>Ano</i>
<i>Splňuje příjemce podmínky osvobození dle konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES</i>	<i>Ne</i>
<i>Je v SZDZ limitace sazby daně pro stát zdroje</i>	<i>10 % pro skutečného vlastníka</i>
<i>Byly splněny podmínky pro aplikaci snížené sazby daně?</i>	<i>Ano</i>
<i>Byla daň sražena v souladu se SZDZ</i>	<i>Ano</i>

Na základě SZDZ dle čl. 23 může rezidentní česká společnost využít metody zamezení dvojího zdanění, a to konkrétně metodu prostého zápočtu v případě, že splní všechny potřebné podmínky dle §38f ZDP.

Příjmy a výdaje na dosažení tohoto příjmu jsou zahrnuty do základu daně (ZD) a rozdíl mezi společností příjmy a výdaji je zdaněn 21 % sazbou daně z příjmů právnických osob.

4.4.4 Stanovení odchozích licenčních poplatků za software pro FO

Pro účely stanovení daňového režimu pro odchozí software licenční poplatky, které plynou od daňového rezidenta ČR, je možné postupovat dle metodického postupu uvedeného ve vývojovém diagramu na obrázku 3. Toto schéma má uživateli pomoci ke správnému určení daňového režimu tohoto licenčního poplatku v souladu s českým zákonem a konkrétní SZDZ.

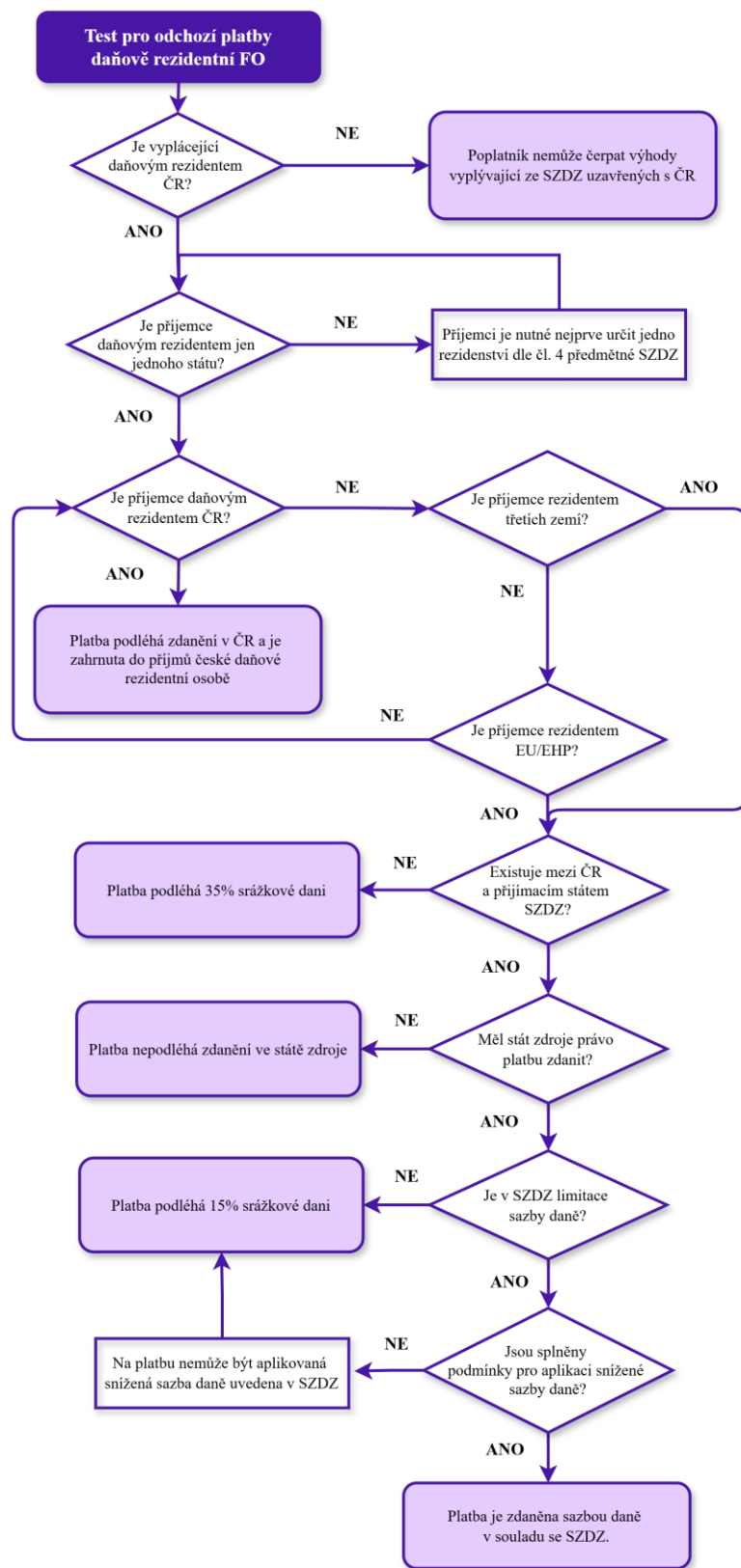
Nejprve je potřebné zjistit, jestli je plátce daňovým rezidentem. Posléze jestli je příjemce platby daňovým rezidentem jen jednoho státu v případě, že není využije se čl. 4 příslušné SZDZ. Dalším krokem je zjištění, jestli se nejedná o daňového rezidenta ČR či jestli nejsou tyto platby přičítané k příjmům stále provozovny, v případě že ano podléhá tato platba zdanění v ČR a je zahrnuta do příjmů této daňové rezidentní osoby.

V případě, že není příjemce daňovým rezidentem ČR je třeba determinovat, zda je daňovým rezidentem některého členského státu EU/EHP či třetí země. U daňové rezidentních osob třetího státu je nezbytné zjistit, jestli má ČR s příslušným státem uzavřenou SZDZ.¹⁵⁷ Nebude-li tato SZDZ existovat, bude tato platba zdaněna srážkovou daní ve státě zdroje (ČR) zdaněna 35% sazbou srážkové daně. Jestliže existuje SZDZ mezi státem zdroje a státem příjemce je třeba zhodnotit, jestli má stát zdroje právo tento příjem zdanit. Pokud toto právo nemá, nebude platba zdaněná v ČR v souladu se SZDZ a ZDP.

V následujícím kroku je potřeba zjistit, zda je stát zdroje limitován sazbou daně vyplývající z předmětné SZDZ. V případě, že je tato limitace stanovená, je nutné ověřit, zda příjemce splnil všechny podmínky pro aplikaci této limitace. Limitace sazby daně ve státě zdroje je obvykle stanovená pro skutečného vlastníka licenčního poplatku. V případě nejsou-li splněny podmínky pro tuto sníženou sazbu daně je platba zdaněna dle pravidel státu zdroje, a to v případě ČR je 15 % sazba srážkové daně.

V případě splnění stanovených podmínek SZDZ je platba zdaněna sníženou sazbou daně v souladu se SZDZ.

¹⁵⁷ ČR má se všemi státy EU/EHP uzavřenou SZDZ



Obr. 3: Vývojový diagram pro odchozí platby rezidentní FO

4.4.5 Stanovení odchozích licenčních poplatků za software pro PO

Podobně jako v případě FO je i u odchozích softwarových licenčních poplatků pro PO nutné stanovit správný daňový režim. V případě PO, která je daňovým rezidentem ČR, je možné postupovat dle metodického postupu uvedeného ve vývojovém diagramu na obrázku 4. Tento diagram poskytuje uživateli přehled postupu, podle něhož lze posoudit za jakých podmínek podléhá příchozí licenční poplatek zdanění v ČR, případně ve kterých případech je osvobozen.

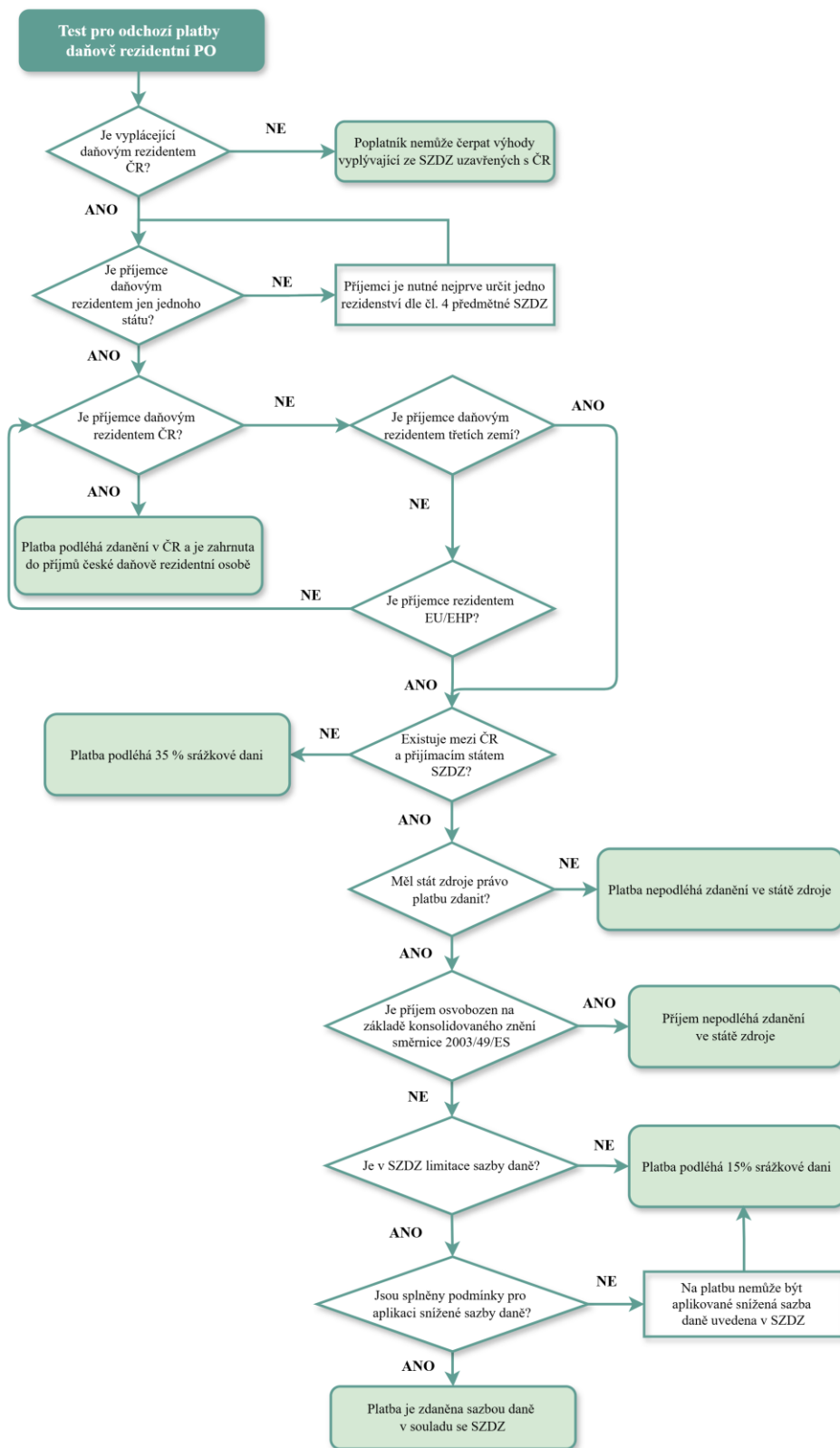
Obdobně jako u FO schéma začíná determinací daňové rezidence plátce. Na to navazuje určení, jestli je příjemce platby daňovým rezidentem jen jednoho státu v případě, že není využije se čl. 4 příslušné SZDZ. Dalším krokem ve schématu je ověření, jestli se nejedná o daňového rezidenta ČR, či jestli nejsou tyto platby přičítané k příjmům stálé provozovny, v případě že ano je tato platba zahrnuta do příjmů daňových rezidentů.

V případě, že se nejedná o daňového rezidenta ČR, je potřeba určit, zda se jedná o daňového rezidenta některého členského státu EU/EHP či třetí země. Pokud s předmětným státem nemá ČR uzavřenou SZDZ bude tato platba zdaněna 35% sazbou srážkové daně v souladu se SZDZ a pravděpodobně bude příjem zdaněn i ve státě rezidence daňového poplatníka. Při existenci SZDZ mezi státem zdroje a státem příjemce je třeba zhodnotit, jestli má stát zdroje právo tento příjem zdanit. Pokud toto právo nemá, nebude platba zdaněna v ČR v souladu se SZDZ a ZDP.

V případě, kdy existuje SZDZ a stát daňové rezidence přijímající osoby je jiným státem EU/EHP, je třeba zhodnotit, jestli se na dané subjekty nevztahuje konsolidované znění směrnice 200/49/ES, která umožňuje ve státě zdroje platbu osvobodit. V případě tohoto osvobození nebude platba v ČR zdaněna v souladu s touto směrnicí.

Posléze je třeba určit, jestli je stát zdroje limitován sazbou daně vyplývající z dané SZDZ. V případě, limitace je nutné ověřit, zda příjemce splnil všechny podmínky pro její aplikaci. V případě nejsou-li splněny podmínky pro tuto sníženou sazbu daně je platba zdaněna dle pravidel státu zdroje, a to v případě ČR je 15 % sazba srážkové daně.

V případě splnění stanovených podmínek SZDZ je platba zdaněna sníženou sazbou daně v souladu se SZDZ.



Obr. 4: Vývojový diagram pro odchozí platby rezidentní PO

4.4.6 Metodický příklad pro odchozí licenční poplatky PO

Za účelem praktické aplikace vývojového schématu uvedeného v předchozí části (Obrázek 4) je v následující tabulce č. 14 zpracován metodický příklad zaměřený na určení daňového režimu softwarových licenčních poplatků. Konkrétně se jedná o situaci, kdy daňová rezidentní Česká společnost vyplácí licenční poplatky francouzské daňově rezidentní společnosti.

Tab. 1144: Metodický příklad, postup na základě uvedených schémat pro odchozí platby rezidentní PO

<i>Je vyplácející osoba daňovým rezidentem ČR?</i>	<i>Ano</i>
<i>Je příjemce daňovým rezidentem jen jednoho státu?</i>	<i>Ano</i>
<i>Je příjemce daňovým rezidentem ČR?</i>	<i>Ne</i>
<i>Je příjemce daňovým rezidentem třetích zemí?</i>	<i>Ne</i>
<i>Je příjemce rezidentem EU/EHP?</i>	<i>Ano</i>
<i>Existuje mezi ČR a přijímacím státem SZDZ?</i>	<i>Ano</i>
<i>Měl stát zdroje právo platbu zdanit?</i>	<i>Ano</i>
<i>Je příjem osvobozen na základě konsolidovaného znění směrnice 2003/49/ES</i>	<i>Ne</i>
<i>Je v SZDZ limitace sazby daně?</i>	<i>Ano, 10 % pro skutečného vlastníka</i>
<i>Jsou splněny podmínky pro aplikaci snížené sazby daně?</i>	<i>Ano</i>

Na základě splnění těchto podmínek bude ve státě zdroje tato platba zdaněna 10 % sazbou daně. Na základě SZDZ dle čl. 23 může francouzská společnost využít metody zamezení dvojího zdanění.

5 ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo navrhnout metodický postup pro zdaňování software licenčních poplatků, a to jak v případě příjmů plynoucích z ČR do zahraničí, tak i v opačném směru – tedy v případě, kdy jsou licenční poplatky hrazeny zahraničním subjektem českému daňovému rezidentovi. Zvolená problematika je aktuální, neboť v kontextu rozvoje digitální ekonomiky nabývají software licenční poplatky na významu a jejich daňové posouzení přináší řadu interpretačních výzev.

Struktura diplomové práce je rozdělena do tří hlavních částí – teoretické, analytické a návrhové.

Teoretická část se zaměřuje na vymezení základních pojmů, potřebných pro bližší pochopení této problematiky, jako je vymezení licenčních poplatků z právního tak z daňového pohledu.

Na teoretickou část navazuje analytická, která je postavená na analýze mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, právního rámce EU, zákona o dani z příjmu a příslušných soudních rozhodnutích. Důraz byl kladen na identifikaci atributů ovlivňujících určení daňového režimu – a to typ poplatku, charakter subjektů, daňovou rezidenci, existenci smlouvy mezi zúčastněnými státy, skutečné vlastnictví příjmu a další podmínky, jež jsou nutné pro správné určení konkrétního daňového režimu.

Správné určení daňového režimu má vliv nejenom na výslednou sazbu daně, ale také na správné doložení všech příslušných dokumentů ve stanovené lhůtě. V praxi tak může docházet k situacím, kdy administrativní nepřesnost může vést k nepřiznání daňového zvýhodnění nebo k vyšší sazbě daně, a to i v případech, kdy by poplatník měl na výhodnější režim nárok.

Návrhová část poté uplatňuje výsledky z předcházející analytické části. V rámci návrhové části byly popsány klíčové oblasti, které musí poplatník zohlednit při určování daňového režimu licenčních poplatků za software v mezinárodním kontextu. Konkrétně je pozornost věnována posouzení skutečného vlastníka, ověření přidružených podniků a také vyloučení dvojího zdanění příjmu ze zahraničí. Každá část je doplněna o kontrolní seznamy, které umožňují systematické ověření splnění všech podmínek, a přehledy

dokumentace, které je potřebné doložit správci daně nebo plátcí příjmu a za jakých podmínek.

V závěru kapitoly jsou pak uvedena vývojová schémata, jejímž úkolem je vizualizace rozhodovacího procesu pro čtyři základní situace podle typu subjektu a směru platby. Tyto vývojové diagramy mohou českému rezidentovi sloužit jako návod pro určení daňového režimu dané transakce.

Přínosem této diplomové práce je nejenom metodický rámec využitelný pro praxi, ale také upozornění na nedostatečné právní úpravy – zejména co se týče absence jednoznačné definice softwarového licenčního poplatku na mezinárodní úrovni.

SEZNAM LITERATURY

BAKKER, Anuschka a VERLINDEN, Isabel. *Mastering the IP life cycle from a legal, tax and accounting perspective: grasping the intangible*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-487-5. Dostupné také z: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/natl-ebooks/detail.action?docID=6176435>.

BAVDAŽ, Mojca; CALOGHIROU, Yannis; DIMITRIĆ, Mira a PROTOGEROU, Aimilia. Intangible Assets and Their Impact on Economic Performance. Online. *Economic and Business Review*. 2022, roč. 24, č. 3, s. 143-151. ISSN 2335-4216. Dostupné z: <https://doi.org/10.15458/2335-4216.1308>. [cit. 2025-03-09].

CAPITALONE. *3 types of income explained*. Online. CAPITAL ONE. Learn & Grow. 2024. Dostupné z: <https://www.capitalone.com/learn-grow/money-management/types-of-income/>. [cit. 2025-05-09].

ČESKO. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 32/2020 Sb. m. s.: Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám. In: *Sbírka mezinárodních smluv (1. 1. 2000 — 31. 12. 2023)*. 2020, 19/2020. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sm/2020/32?zalozka=text>. [cit. 2025-03-09].

ČESKO. Ústavní zákon České národní rady č. 1/1993 Sb. ze dne 16. prosince 1992: Ústava České republiky. In: *Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999)*. 1993, 1/1993. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1993/1?zalozka=text>. [cit. 2025-01-24].

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb: Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: *Sbírka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023)*. 2002, 174/2002. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2002/500/2024-01-01?zalozka=dalsiInformace>. [cit. 2025-01-24].

ČESKO. Zákon č. 121/2000 Sb: Zákon o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon). In: *Sbírka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023)*. 2000, 36/2000. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2000/121?zalozka=text>. [cit. 2025-01-24].

ČESKO. Zákon č. 280/2009 Sb. ze dne 22. července 2009: daňový řád. In: *Sbírka zákonů (Česká republika 1. 1. 2000 — 31. 12. 2023)*. 2009, 87/2009. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2009/280?zalozka=text>. [cit. 2025-05-10].

ČESKO. Zákon České národní rady č. 586/1992 Sb.: Zákon České národní rady o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Online. In: *Sbírka zákonů České republiky (12. 12. 1992 — 31. 12. 1999)*. 1992, 117/1992. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586/2024-08-01?f=586%2F1992&zalozka=text>. [cit. 2025-04-01].

DZIURDŽ, Kasper a MARCHGRABER, Christoph. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law: An Overview. Online. S. 1-16. Dostupné z: https://medien.umbreitkatalog.de/pdfzentrale/978/370/733/Leseprobe_1_9783707333602.pdf. [cit. 2025-01-24].

EUROPEAN UNION. *Duševní vlastnictví*. Online. EUR-Lex. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/CS/legal-content/glossary/intellectual-property.html>. [cit. 2025-05-11].

EVROPSKÁ UNIE. LISTINA ZÁKLADNÍCH PRÁV EVROPSKÉ UNIE. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2012, C 326. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=CS..> [cit. 2025-01-24].

EVROPSKÁ UNIE. Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. In: *Úřední věstník Evropské Unie*. 2002, L 243. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32002R1606>. [cit. 2025-01-24].

EVROPSKÁ UNIE. PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (přepracování). In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2011, L 77, s. 1-22. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32011R0282>. [cit. 2025-01-24].

EVROPSKÁ UNIE. *Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/24/ES ze dne 23. dubna 2009 o právní ochraně počítačových programů (kodifikované znění) (Text s významem pro EHP)*. Online. EUR-Lex. 2009. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32009L0024>. [cit. 2025-05-09].

EVROPSKÁ UNIE. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/24/ES ze dne 23. dubna 2009: o právní ochraně počítačových programů (kodifikované znění) (Text s významem pro EHP). In: *Úřední věstník Evropské Unie*. 2009, L 111, s. 16-22. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32009L0024>. [cit. 2025-01-28].

EVROPSKÁ UNIE. SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003: o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2003, L 157, s. 380-385. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049>. [cit. 2025-01-24].

EVROPSKÁ UNIE. SMLOUVA O FUNGOVÁNÍ EVROPSKÉ UNIE (KONSOLIDOVANÉ ZNĚNÍ). In: *Úřední věstník Evropské Unie*. 2012, C 326. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0008.02/DOC_2&format=PDF. [cit. 2025-03-09].

EVROPSKÝ PARLAMENT. *Duševní, průmyslové a obchodní vlastnictví*. Online. EVROPSKÝ PARLAMENT. Fakta a čísla o Evropské unii. 2024. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/36/dusevni-prumyslove-a-obchodni-vlastnictvi>. [cit. 2025-01-24].

EVROPSKÝ PARLAMENT. *ZPRÁVA o provádění zásady přednosti práva EU*. Online. 2022, 7.11.2023. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2023-0341_CS.html#_section1. [cit. 2025-01-24].

FROŠCHOVÁ, Lenka. *Zdanění licenčních poplatků vyplácených tuzemskými právníckými osobami*. Online. DAUČ Expert na daně a účetnictví. 2017. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/9247/zdaneni-licencnich-poplatku-vyplacenyh-tuzemskymi-pravnickymi-osobami?>. [cit. 2025-04-04].

GAIKWAD, Arun H. A STUDY OF INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS AND ITS SIGNIFICANCE FOR BUSINESS. Online. *Journal of Information and Computational Science*. 2020, roč. 10, č. 2, s. 552-561. ISSN 1548-7741. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/344217569_A_STUDY_OF_INTELLECTUAL_PROPERTY_RIGHTS_AND_ITS_SIGNIFICANCE_FOR_BUSINESS. [cit. 2025-05-09].

GARCÍA, Antón. Restoring the EU citizenship for tax purposes. Online. *Anali Pravnog fakulteta u Beogradu*. 2019, roč. 67, č. 4, s. 147-172. ISSN 0003-2565. Dostupné z: <https://doi.org/10.5937/AnaliPFB1904147G>. [cit. 2025-01-24].

GEORGIU, Andreas. A comparison of the Intangible Asset Related Standards, IAS38, IAS210 and ISA620 Using Similarity Analysis. Online. *ENTRENOVA - ENTERprise REsearch INNOVation*. 2024, roč. 10, č. 1, s. 428-466. ISSN 27064735. Dostupné z: <https://doi.org/10.54820/entrenova-2024-0035>. [cit. 2025-05-09].

HASHEMI-POUR, Cameron. *Software*. Online. TechTarget. 2024. Dostupné z: <https://www.techtarget.com/searcharchitecture/definition/software>. [cit. 2025-01-24].

HORSPOOL, Margot; HUMPHREYS, Matthew James a WELLS-GRECO, Michael. *European Union law*. 10. vydání. Core text series. Oxford: Oxford University Press, 2018. ISBN 978-0-19-881885-4.

IAS 38 Intangible Assets. Online. IFRS FOUNDATION. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/#standard>. [cit. 2025-01-24].

Intangible property. Online. CORNELL LAW SCHOOL. Legal Information Institute. Únor 2022. Dostupné z: https://www.law.cornell.edu/wex/intangible_property. [cit. 2025-01-05].

Intellectual Property Rights. Online. Euraxess Researchers in Motion. Dostupné z: <https://www.euraxess.cz/czech-republic/information-assistance/intellectual-property-rights>. [cit. 2025-05-09].

LENKA, Nováková a DANIELA, Králová. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Wolters Kluwer, 2021. ISBN 978-80-7676-234-3. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/kniha/dan-z-prijmu-fyzickych-osob-v-mezinarodnim-kontextu-11113/>.

MENGDEN, Alex. *Patent Box Regimes in Europe, 2023*. Online. 2023. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2023/>. [cit. 2025-02-11].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Přehled platných smluv*. Online. 2012, 2025-05-11. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/prehled-platnych-smluv>. [cit. 2025-03-11].

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *ČESKÁ REPUBLIKA, ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY*. Online. Nssoud. 2016. Dostupné z: <https://vyhledavac.nssoud.cz/DokumentOriginal/Html/644957>. [cit. 2025-05-12].

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. 2. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2024. ISBN 978-80-7676-812-3.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Online. *OECD Publishing*. 2022. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. [cit. 2025-03-09].

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Online. OECD. OECD. 2014. Dostupné z: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_g1g57dda/9789264239081-en.pdf#page1. [cit. 2025-01-03].

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. Online. OECD. Paříž: OECD Publishing, 2019. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. [cit. 2025-01-09].

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Online. Paříž: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. [cit. 2024-01-01].

PONOMAREVA, E. A. The acts of the EU tax law and double tax treaties: the problems of correlation in establishing anti-tax avoidance rules. Online. *Law Enforcement Review*. 2022, roč. 5, č. 4, s. 175-186. ISSN 2658-4050. Dostupné z: [https://doi.org/10.52468/2542-1514.2021.5\(4\).175-186](https://doi.org/10.52468/2542-1514.2021.5(4).175-186). [cit. 2025-05-09].

PWC. *Australia Corporate - Corporate residence*. Online. Worldwide Tax Summaries. 24. 12. 2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/australia/corporate/corporate-residence>. [cit. 2025-02-01].

PWC. *Australia: Individual - Residence*. Online. Worldwide Tax Summaries. 16.12.2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/australia/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

PWC. *France: Individual - Residence*. Online. Worldwide Tax Summaries. 6. 9. 2023. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/france/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

PWC. *United Kingdom: Corporate Residence*. Online. Worldwide Tax Summaries. 15.12.2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

PWC. *United Kingdom: Individual - Residence*. Online. Worldwide Tax Summaries. 15.12.2024. Dostupné z: <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/individual/residence>. [cit. 2025-02-01].

RAJGOPALAN, Ganesh. THE ATO TR 2021/D4 - Taxation of Software Payments as Royalties - Comments on the Draft Ruling. Online. *SSRN Electronic Journal*. 2021, s. 1-4. ISSN 1556-5068. Dostupné z: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3897521>. [cit. 2025-01-10].

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE, LIBERTÉ ÉGALITÉ FRATERNITÉ. *Code général des impôts, Article 218 A*. Online. Légifrance. 1979. Dostupné z: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000006303538. [cit. 2025-02-01].

SARA, Izabella a MENGDEN, Alex. *Patent Box Regimes in Europe, 2024*. Online. TAX FOUNDATION EUROPE. 2024. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024/>. [cit. 2024-09-01].

SEHNÁLEK, David. K otázce aplikační přednosti práva Evropské unie v poměru mezi nařízením Řím I a Vídeňskou úmluvou o mezinárodní koupi zboží. In: MUNI. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 17: 4. 2009, s. 264-270. ISSN 1805-2789. Dostupné také z: <https://journals.muni.cz/cpvp/article/view/6557>.

SOJKA, Vlastimil; BARTOŠOVÁ, Monika; FEKAR, Pavel; MAŠEK, Jan; NEŠLEHA, Matěj et al. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o*

daních z příjmů. 4. vydání. Daně. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

SOUDNÍ DVŮR. *Rozsudek soudního dvora (pátého senátu)*. Online. EUR-Lex. 2022. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A62020CJ0333&utm>. [cit. 2025-02-02].

SOUDNÍ DVŮR. Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 26. února 2019 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Østre Landsret, Vestre Landsret — Dánsko) — N Luxembourg 1 (C-115/16), X Denmark A/S (C-118/16), C Danmark I (C-119/16), Z Denmark ApS (C-299/16) v. Skatteministeriet. In: *Úřední věstník Evropské unie*. 2019, C 139. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:62016CA0115>. [cit. 2025-05-11].

SOUDNÍ DVŮR. *Rozsudek Soudního dvora 15. července 1964*. Online. Curia.europa.eu. 1964, 15. července 1964. Dostupné z: https://curia.europa.eu/arrets/TRA-DOC-CS-ARRET-C-0006-1964-200406979-05_05.html. [cit. 2025-05-11].

SOUDNÍ DVŮR. *ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA 9. března 1978 (*)*. Online. Curia.europa.eu. 1978. Dostupné z: https://curia.europa.eu/arrets/TRA-DOC-CS-ARRET-C-0106-1977-200406992-06_00.html. [cit. 2025-03-11].

SOUDNÍ DVŮR. *Rozsudek Soudního dvora ze dne 17. prosince 1970: Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce: Verwaltungsgericht Frankfurt am Main - Německo*. Online. EUR-Lex. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:61970CJ0011>. [cit. 2025-02-11].

SUCHÝ, Václav. *Nehmotné statky a průmyslová práva*. Online. Praha: Technologické centrum Akademie věd ČR, 2010. ISBN 978-80-7419-037-7. Dostupné z: <https://www.enterprise-europe-network.cz/static/2017/04/publikace-nehmotne.pdf>. [cit. 2025-01-05].

ŠIROKÝ, Jan. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5. Dostupné také z: http://toc.nkp.cz/NKC/201107/contents/nkc20112184501_1.pdf.

ŠLOSARČÍK, Ivo. *Právní a politický rámec Evropské unie*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-624-5.

TAX FOUNDATION EUROPE. *Patent box*. Online. TaxEDU Europe. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/taxedu/glossary/patent-box/>. [cit. 2024-09-01].

TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY. Online. South Centre/Geneva Graduate Institute, 2023. Dostupné z: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2023/11/SC_IHEID_report_Taxation-of-the-Digital-Economy_EN.pdf. [cit. 2025-01-31].

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 7. přepracované a aktualizované vydání. Student. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-243-1.

VAŠEK, Libor. Recognition and Measurement of Intangible Assets under IAS 38. Online. *Český finanční a účetní časopis*. 2006, roč. 2006, č. 4, s. 77-94. ISSN 18054838. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.196>. [cit. 2025-02-11].

WHITE, Josh. *ITR Global Tax 50 2021-22: The Supreme Court of India*. Online. International Tax Review. 2022. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/2648819407?accountid=17115>. [cit. 2025-01-31].

SEZNAM ZKRATEK

BEPS	Narušování základu daně a přesouvání zisku
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
EHP	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská Unie
FATF	Finanční akční výbor (The Financial Action Task Force)
FO	Fyzická osoba
IP	Duševní vlastnictví (Intellectual Property)
MS OECD	Modelová smlouva OECD
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PO	Právnická osoba
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
ÚPV	Úřad průmyslového vlastnictví
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon o dani z příjmu

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Vývojový diagram pro příchozí platby daňově rezidentní FO	70
Obr. 2: Vývojový diagram pro příchozí platby rezidentní PO	72
Obr. 3: Vývojový diagram pro odchozí platby rezidentní FO	75
Obr. 4: Vývojový diagram pro odchozí platby rezidentní PO	77

SEZNAM TABULEK

Tab. 1: Souhrnné vymezení licenčních poplatků.....	24
Tab.2: Potvrzení o daňovém domicilu.....	42
Tab. 3: Přehled podmínek při určení rezidenství v různých státech.....	53
Tab. 4: Atributy.....	56
Tab. 5: Checklist skutečného vlastnictví	59
Tab.6 : Přehled dokumentů požadovaných pro prokázání skutečného vlastnictví.....	60
Tab.7 : Přehled podmínek a dokumentace k prokázání přidružení společností podle směrnice 2003/49/ES a ZDP.....	61
Tab.8 : Přehled dokumentace potřebné pro uplatnění osvobození dle § 38nb ZDP.....	63
Tab.9 : Kontrolní seznam pro posouzení uplatnění metody zamezení dvojího zdanění dle § 38f ZDP.....	64
Tab.10 : Přehled dokumentace potřebné pro uplatnění zamezení dvojího zdanění dle § 38f ZDP.....	65
Tab.11 : Přehled podmínek potřebných k prodloužení podání lhůty daňového přiznání66	
Tab.12 : Postup v případě nemožnosti včasného doložení dokumentace pro osvobození od srážkové daně dle § 38nb z důvodu rozdílného zdaňovacího období.....	67
<i>Tab. 13: Metodický příklad, postup na základě uvedených schémat pro příchozí platby rezidentní PO</i>	<i>73</i>
<i>Tab. 14: Metodický příklad, postup na základě uvedených schémat pro odchozí platby rezidentní PO</i>	<i>78</i>