

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017

DPH

509/15.11.17 DPH režim u školení určených pro omezený okruh účastníků

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit a sjednotit přístup k DPH režimu u služeb spočívajících v zajištění školení různého charakteru. Není samozřejmě sporu o tom, že zajištění školení nabízeného / poskytovaného širokému okruhu zájemců představuje vzdělávací službu ve smyslu §10b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“). Nicméně v praxi se vyskytují mnohé případy, kdy není zcela jednoznačné, zda se jedná o zajištění vzdělávací služby ve smyslu §10b zákona o DPH nebo o službu, která podléhá základnímu pravidlu pro určení místa plnění dle § 9 zákona o DPH. Těmito případy se zabývá tento příspěvek.

1. Právní rámec

Ustanovení §10b zákona o DPH vymezuje místo plnění u služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy. V souladu s tímto ustanovením se místo plnění u služby spočívající v oprávnění ke vstupu na kulturní, uměleckou, sportovní, vědeckou, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce nachází tam, kde se daná akce koná.

Zákon o DPH ani směrnice 2006/112/ES (dále jen „**Směrnice**“) neobsahuje bližší vymezení služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy.

Určité upřesnění je pak obsaženo v prováděcím nařízení č. 282/2011 (dále jen „**Prováděcí nařízení**“). V souladu s čl. 32 Prováděcího nařízení zahrnují služby spočívající v zajištění vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce ve smyslu článku 53 směrnice 2006/112/ES (§10b zákona o DPH) poskytnutí služeb, jejichž podstatným rysem je udělení oprávnění ke vstupu na akci výměnou za vstupenku nebo úplatu, včetně úplaty v podobě předplatného, sezónní vstupenky nebo pravidelného poplatku.

Přitom se výše uvedené ustanovení dle téhož článku Prováděcího nařízení vztahuje především na:

- oprávnění ke vstupu na kulturní představení, divadelní představení, cirkusová představení, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, na výstavy, jakož i na další podobné kulturní akce;
- oprávnění ke vstupu na sportovní akce, jako jsou sportovní zápasy a soutěže
- oprávnění ke vstupu na vzdělávací a vědecké akce, jako jsou konference a semináře

Výše uvedená ustanovení jsou značně obecná a lze z nich dovodit s jistotou pouze to, že předmětem diskutovaných služeb jsou akce, u nichž se očekává účast „většího“ počtu různých účastníků. Neposkytují však detailnější návod, jak rozlišit, které ustanovení aplikovat na školení určená pro omezený okruh účastníků. Rozlišit,

zda se jedná o služby spadající pod §10b nebo §9 zákona o DPH, je tak značně komplikované.

Vymezení těchto akcí v Prováděcím nařízení zjevně navazuje na rozsudek SDEU C-114/05 ve věci Gillan Beach Ltd⁸, ve kterém SDEU konstatoval:

23) *V tomto ohledu je třeba konstatovat, jak to činí francouzská vláda a Komise Evropských společenství, že společné charakteristiky přítomné v různých kategoriích poskytování služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté směrnice mají původ v komplexní povaze dotčených plnění, která zahrnují několik služeb, jakož i ve skutečnosti, že uvedená plnění jsou zpravidla poskytována více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti.*

24) *Tyto jednotlivé kategorie plnění mají rovněž jako společnou charakteristiku to, že jsou obecně poskytovány při konkrétních událostech, a místo, kde jsou tato komplexní plnění skutečně vykonána, je v zásadě jednoduché určit, neboť uvedené události se odehrávají na konkrétním místě.*

Pravidla pro určení místa plnění dle § 10b zákona o DPH by se tak měly uplatnit v případě, že předmětné akce splňují zároveň následující podmínky:

- představují komplexní plnění
- odehrávají se na konkrétním místě
- jsou zpravidla poskytovány více příjemcům

Ve vztahu k předmětu tohoto příspěvku (školení pro omezený okruh účastníků) je nejdůležitější poslední, výše uvedená podmínka, že jsou tyto akce určeny zpravidla více příjemcům⁹. Za příjemce služby je pak dle mého názoru nutno zřejmě považovat subjekt, který si danou službu objednal.

Výkladovým vodítkem k této poslední podmínce pak může být dle mého názoru rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ve věci C-222/09, Kronospan Mielec sp. z o.o. V tomto rozsudku se SDEU zabýval posouzením, zda služby poskytované výše uvedenou společností na objednávku ve prospěch osoby usazené v jiném členském státě je nutno považovat za služby související s vědeckými službami podle čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka Šesté směrnice [nově čl. 52 písm. a) Směrnice a následně čl. 53 Směrnice a potažmo §10b zákona o DPH].

⁸ Předmětem sporu byl výklad článku 9 odst. 2, písm. c) Šesté směrnice, který stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

a) za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází;

b) [...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

– kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi včetně činností organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,“

⁹ Např. v anglické verzi daného rozsudku se pak uvádí, že „those services are generally provided for a number of different recipients“. I zde je tak evidentní, že předmětné služby musí být poskytovány více různým příjemcům těchto služeb.

Jelikož služby ve vědecké oblasti by měly podléhat stejnému režimu jako služby v oblasti vzdělávání, lze dle mého názoru závěry přijaté SDEU v tomto rozsudku aplikovat i na poskytování školení.

SDEU konstatoval, že jak vyplývá z judikatury SDEU, je pro poskytování služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice (tj. služeb uvedených v čl. 53 a 54 Směrnice, a potažmo §10b zákona o DPH) příznačné zejména to, že jsou určeny zpravidla více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti. A jelikož služby poskytované společností Kronospan nebyly určeny množině příjemců, nýbrž byly provedeny pro jediného kyperského zákazníka, došel SDEU k závěru, že poskytování služeb, jež spočívá v provádění výzkumných a vývojových prací v oblasti životního prostředí a technologie, uskutečňované techniky usazenými v jednom členském státě na objednávku a ve prospěch osoby, které jsou služby poskytovány, usazené v jiném členském státě, musí být považováno za „poskytování služeb techniků“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice¹⁰ a nikoliv za služby související s vědeckými činnostmi a tedy ani za služby vymezené v čl. 53 a 54 Směrnice a potažmo §10b zákona o DPH).

SDEU tak došel k závěru, že ustanovení obsažené v čl. 9 odst. 2 písm. c) Šesté směrnice (čl. 53 a 54 směrnice) nelze aplikovat na případy, kdy jsou služby zde uvedené poskytovány na objednávku a ve prospěch jedné osoby (příjemce) nehledě na to, že tento příjemce poskytnutou službu dále prodal více třetím osobám.

2. DPH režim vybraných případů

U níže uvedených příkladů vycházím z předpokladu, že poskytované služby představují komplexní plnění a jsou poskytovány na určitém konkrétním místě, není-li dále uvedeno explicitně jinak.

Rozhodujícím faktorem pro rozhodnutí, zda místo plnění stanovit dle § 9 nebo § 10b zákona o DPH, je pak splnění třetí, výše uvedené podmínky, že jsou zpravidla poskytovány více příjemcům. Tuto podmínku nelze přesně kvantifikovat, nicméně je tato podmínka dle mého názoru splněna, jestliže organizátor dané akce nabízí oprávnění ke vstupu na tuto akci všem subjektům, které splní určité podmínky, s tím, že obvykle je tato akce určena pro více subjektů (samozřejmě např. s podmínkou

¹⁰ SDEU v rozsudku, mimo jiné, uvedl:

„24) Je třeba dodat, že jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, je pro poskytování služeb uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice příznačné zejména to, že je určeno zpravidla více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti (viz výše uvedený rozsudek *Gillan Beach*, bod 23).

25 V projednávané věci však z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že služby poskytované společností Kronospan nebyly určeny množině příjemců, nýbrž byly provedeny pro jediného kyperského zákazníka, jenž si objednal služby výzkumu a vývoje, o které se jedná ve věci v původním řízení. Okolnost, že od tohoto jediného příjemce služeb bylo požadováno, aby výsledky prací, které si objednal, prodal třetím osobám nebo společností příslušejícím k téže skupině, jako je ta, do níž patří příjemce, je v tomto ohledu bez významu. Šíření zmíněných poskytnutí služeb příjemcem v rámci jeho hospodářské činnosti mezi širší veřejnost totiž neumožňuje mít za to, že tyto služby byly dodány jiné osobě, než je zmíněný příjemce.“

maximální kapacity akce). Daná akce je tak určena pro široký okruh více „anonymních“ subjektů, které jsou připraveny uhradit poplatek stanovený organizátorem akce a které popř. splní další podmínky stanovené pro oprávnění ke vstupu na danou akci. Přitom by nemělo být důležité, zda se dané akce následně zúčastní opravdu větší počet účastníků nebo nikoliv. Zřejmě je též důležité, že daná akce není zorganizována pouze pro předem známé konkrétní příjemce, kteří si tuto akci a její provedení zadali.

Vzhledem k tomu, že nelze dle mého názoru vytvořit jedinou definici této akce aplikovatelnou na všechny případy, níže uvádím případy často se vyskytující v praxi s návrhem pravidla pro určení místa plnění.

2.1 Plátce daně zajišťuje na základě objednávky jednoho zákazníka školení pro zaměstnance tohoto zákazníka. Jedná se o školení individuálně připravené dle zadání zákazníka.

Akce je určena pro jediného příjemce, není nutno zkoumat další okolnosti. Pro určení místa plnění plátce daně použije základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

2.2 Plátce daně zajišťuje na základě objednávky jednoho zákazníka školení pro zaměstnance tohoto zákazníka. Jedná se o standardizované školení, které plátce zároveň běžně nabízí na svých webových stránkách široké veřejnosti.

Akce je určena pro jediného příjemce. Fakt, že obdobné školení nabízí plátce daně na svých webových stránkách široké veřejnosti, nemá vliv na výběr pravidla pro určení místa plnění ve vztahu ke konkrétní službě pro jediného zákazníka (příjemce služby) na základě jeho objednávky. Plátce daně použije základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

2.3 Plátce daně zajišťuje na základě objednávky jednoho zákazníka školení pro zaměstnance tohoto zákazníka. Účastníci školení obdrží potvrzení o úspěšném absolvování školení. Jedná se o standardizované školení, které plátce zároveň běžně nabízí na svých webových stránkách široké veřejnosti.

Stejně závěry jako v bodě 2.2, tj. plátce daně použije základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

2.4 Plátce daně zajišťuje školení, kterého se mohou zúčastnit „pouze“ zaměstnanci tohoto plátce, zaměstnanci jeho sesterských společností a zaměstnanci mateřské společnosti. Jedná se o školení individuálně připravené plátcem daně dle potřeb skupiny. Plátce fakturuje poplatky za účast jednotlivým firmám, jejichž zaměstnanci se školení zúčastnili (dle počtu zúčastněných zaměstnanců).

Okruh možných účastníků je sice omezen pouze na zaměstnance samotného plátce a zaměstnance dceřiných / mateřské společností, nicméně podmínka očekávané účasti více „anonymních“ subjektů (o účasti svých zaměstnanců rozhodují samy firmy) je zde splněna a plátce daně by měl při stanovení místa plnění obecně postupovat dle §10b zákona o DPH.

Avšak v případě, že by dané školení vzniklo např. na objednávku mateřské společnosti, tj. mateřská společnost by stanovila rozsah školení a zároveň by sama dopředu určila firmy ve skupině, jejichž zaměstnanci se mají daného školení zúčastnit, se domnívám, že daná akce již nenaplnuje výše uváděnou „anonymitu“ možných účastníků a plátce daně by měl použít pro určení místa plnění základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH nehledě na to, že plátce daně bude fakturovat poplatky za účast jednotlivým firmám, jejichž zaměstnanci se školení zúčastnili.

2.5 Plátce daně nabízí standardizované školení široké veřejnosti. Celé školení však obsadí (naplní kapacitu) jeden zákazník, který na školení vyśle své zaměstnance.

Plátce daně bude při stanovení místa plnění postupovat dle §10b zákona o DPH. Nic na tom nemění fakt, že danou službu (oprávnění ke vstupu) využil pouze jediný příjemce.

2.6 Plátce daně nabízí standardizované školení zájemcům, jejichž okruh je určitým způsobem omezen, např. je školení určeno pouze pro držitele nějakého certifikátu.

Stanovení dalších podmínek (vedle úhrady vstupného) pro účast na školení by nemělo ovlivnit výběr pravidla pro stanovení místa plnění. Plátce daně bude při stanovení místa plnění postupovat dle §10b zákona o DPH.

Závěr

Případy popsané výše pod body 2.1 – 2.3 představují služby podléhající základnímu pravidlu pro určení místa plnění dle § 9 odst. 1 zákona o DPH.

V případě popsaném výše pod bodem 2.4 plátce daně bude při stanovení místa plnění obecně postupovat dle §10b zákona o DPH. Jestliže by však dané školení vzniklo např. na objednávku mateřské společnosti, tj. mateřská společnost by stanovila rozsah školení a zároveň by sama určila firmy, jejichž zaměstnanci se mají daného školení zúčastnit, použije plátce daně pro určení místa plnění základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

Případy popsané výše pod body 2.5 a 2.6 představují služby podléhající pravidlu pro určení místa dle § 10b zákona o DPH.

Stanovisko GFŘ:

GFŘ souhlasí se závěrem předloženého příspěvku.