

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

### **DPH**

#### **505/28.06.17 Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění pravidel týkajících se podávání žádostí o vracení daně v tuzemsku osobami registrovanými v jiném členském státě v případech, kdy má tato osoba sídlo v jednom členském státě provozovnu umístěnou v dalším jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

#### **2. Použité zkratky**

- 1) Zákon o DPH - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
- 2) Směrnice o DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 3) Směrnice Rady 2008/9/ ES – Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě
- 4) Nařízení - Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 5) Třináctá směrnice - Třináctá směrnice Rady, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (86/560/EHS)

#### **3. Situace**

Osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, která je v tomto jiném členském státě registrována (dále jen „členský stát A“), má provozovnu v dalším členském státě, jiném než ve kterém má sídlo (dále jen „členský stát B“), a/nebo má provozovnu ve třetí zemi.<sup>1</sup> Zároveň tato osoba nemá sídlo ani provozovnu v České republice.

---

<sup>1</sup> Pro úplnost dodáváme, že tato osoba může mít více stálých provozoven i ve více zemích – jak v členských státech EU, tak ve třetích zemích. Pro jednoduchost textu tuto skutečnost dále nerozepisujeme, jelikož nemá vliv na výsledky.

V celém příspěvku předpokládáme, že tyto provozovny mohou přijímat i poskytovat plnění, neboť jsou dostatečně stálé a mají vhodné personální a technické zdroje, jedná se tedy v souladu s ustanovením čl. 11 Nařízení<sup>2</sup> o „stálé provozovny“.

V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie<sup>3</sup> dále v tomto příspěvku vycházíme ze skutečnosti, že stálá provozovna není samostatnou osobou, nýbrž tvoří se zřizovatelem jedinou osobu povinnou k dani.

Tyto osoby registrované v jiném členském státě i jejich provozovny mohou přijímat<sup>4</sup> v rámci své ekonomické činnosti, mimo jiné, i plnění s místem plnění v tuzemsku.

Plnění přijatá v tuzemsku jsou následně použita pro uskutečnění plnění, která nevedou k registraci této osoby v tuzemsku (např. nakoupené zboží je pronajímáno tuzemskému plátcí, nakoupené formy jsou prodány tuzemskému plátcí, krátkodobé ubytování zahraničního experta je nutné k poskytnutí poradenství tuzemskému plátcí – výčet není pochopitelně vyčerpávající).

V případech přijatých plnění s místem plnění v tuzemsku (například dodání zboží, poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, poskytnutí přepravy osob, poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání a zábavy, poskytnutí stravovací služby či poskytnutí nájmu dopravního prostředku), poskytnutých plátcem daně bude uplatněna česká daň. Jelikož příjemci těchto plnění nejsou českými plátcí, nemohou si uplatnit odpočet daně na vstupu prostřednictvím přiznání k DPH.

Těmto daňovým subjektům ovšem vzniká (za splnění dalších podmínek) dle ustanovení § 82a zákona o DPH nárok na vrácení daně na vstupu. O vrácení daně si mohou požádat prostřednictvím podání žádosti o vrácení daně (dále jen „Žádost“).

### **Dílčí otázka I**

Spornou otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve státě B podávat Žádosti týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve státě B.

---

<sup>2</sup> Rozumíme, že podmínky vymezující provozovnu dle čl. 11 Nařízení platí *mutatis mutandis* ve vztahu k přijetí či poskytnutí jakéhokoliv jiného zboží či služby (nejenom pro služby dle § 44, 45, 56/2, 58 či 192a Směrnice o DPH).

<sup>3</sup> Např. případ C-210/04 FCE Bank plc, podle kterého „...stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby“.

<sup>4</sup> Skutečnost, že stálá provozovna může přijímat plnění, vyplývá z článku 22 odstavce 1 Nařízení:

„Za účelem identifikace stálé provozovny příjemce, již je služba poskytnuta, přezkoumá poskytovatel povahu a využití poskytnuté služby.“

Jestliže povaha a využití poskytnuté služby neumožňují identifikovat stálou provozovnu, již je služba poskytnuta, poskytovatel při identifikaci dané stálé provozovny přihlédne zejména k tomu, zda smlouva, objednávka a identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem příjemce, které mu příjemce sdělil, identifikují stálou provozovnu jako příjemce služby a zda je stálá provozovna subjektem, který za službu platí.

V případě, že stálá provozovna příjemce, již je služba poskytnuta, nemůže být určena podle prvního a druhého pododstavce tohoto odstavce, nebo v případě, že služby, na něž se vztahuje článek 44 směrnice 2006/112/ES, jsou poskytnuty osobě povinné k dani podle smlouvy, která se vztahuje na jednu nebo více služeb využívaných nezjistitelným nebo nekvantifikovatelným způsobem, poskytovatel může oprávněně považovat služby za poskytnuté v místě, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti.“

## **Dílčí otázka II**

Další otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi podávat Žádosti o vrácení daně týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi.

### **4. Analýza situace**

Směrnice o DPH poskytuje osobám usazeným<sup>5</sup> v jiném členském státě, než ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, možnost vrácení této daně při splnění určitých podmínek.

Jednou z těchto podmínek je podání Žádosti prostřednictvím elektronického portálu v členském státě, ve kterém je osoba povinná k dani usazena.

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ostatní podmínky dané Směrnicí o DPH jsou splněny.

#### **4.1 Osoba registrovaná k dani v členském státě A se stálou provozovnou v členském státě B**

Nejprve uvádíme přehled relevantní evropské i národní legislativy.

##### Článek 170 Směrnice o DPH

*„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 směrnice 86/560/EHS [\*\*\*\*], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES [\*\*\*\*\*] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:*

*a) plnění podle článku 169;*

*b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.*

##### Článek 171, odstavec 1 Směrnice o DPH

*„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES.“*

##### Článek 7 Směrnice Rady 2008/9/ ES

<sup>5</sup> Dle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. případ 73/06 Planzer Luxembourg Sarl) se za sídlo hospodářské činnosti považuje místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

*„Aby dosáhla vrácení daně v členském státě vrácení daně, musí osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně podat v členském státě, ve kterém je usazena, prostřednictvím elektronického portálu zřízeného tímto členským státem elektronickou žádost o vrácení daně určenou členskému státu vrácení daně.“*

Ustanovení § 82a odstavec 4 Zákona o DPH uvádí, že

*„Podmínkou pro vrácení daně v tuzemsku je podání žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“*

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. i Zákona o DPH uvádí, že

*„sídlem [se rozumí] u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu,“*

Podle článku 7 Směrnice Rady 2008/9/ES má být podána Žádost ve státě usazení žadatele. Protože evropská legislativa nijak specificky neupravuje situaci, kdy je žadatelem osoba registrovaná k dani v členském státě A, avšak má stálou provozovnu ve státě B (a Žádost se týká plnění, která jsou přiřaditelná činnosti stálé provozovny umístěné ve státě B), je nutno na legislativu nahlížet tak, že má daňový subjekt možnost volby, ve kterém státě bude Žádost podána.

Jak je uvedeno výše, dle zákona o DPH se Žádost podává prostřednictvím „...portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“ Rovněž Zákon o DPH dává možnost volby, jelikož obě možnosti jsou spojeny spojkou „nebo“ bez žádných dalších podmínek. Je na žadateli, jakou možnost tedy využije.

Nárok na vrácení daně v souladu s evropskou i národní legislativou bezpochyby vzniká jak v případě plnění přiřaditelných činností zřizovatele (tedy osoby registrované k dani v členském státě A), tak i jeho stálé provozovny<sup>6</sup>. Otázkou tedy je, jak požádat o vrácení daně u plnění přiřaditelných činností stálé provozovny, aby na straně správce daně nedošlo k pochybnostem o oprávněnosti takové Žádosti.

Vzhledem k benevolentnosti znění Zákona o DPH lze tedy podle našeho názoru postupovat tak, že daňový subjekt si sám zvolí, zda u plnění přiřaditelných stálé provozovně podá Žádost prostřednictvím elektronického portálu buď v členském státě A (tedy ve státě, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny) nebo členském státě B (tedy ve státě, kde je stálá provozovna umístěna). Obě varianty by měly být posuzovány správcem daně shodně.

Pro úplnost doplňujeme, že o vrácení daně z plnění přiřaditelných činností zřizovatele stálé provozovny lze požádat pouze ve státě sídla zřizovatele. Žádost podaná ve státě zřizovatele tedy bude zahrnovat plnění, která přijímá zřizovatel, a dále může obsahovat i plnění, která přijímá jedna (či více) stálých provozoven umístěných

---

<sup>6</sup> Jak už bylo uvedeno výše, pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že další podmínky stanovené v § 82a a 82b jsou splněny.

v jiných členských státech. V případě více provozoven v jiných členských státech je možné do Žádosti ve státě A zahrnout přijatá plnění pouze některých provozoven s tím, že plnění přijatá ostatními provozovnami budou zahrnuta do Žádosti v jednotlivých členských státech, ve kterých jsou provozovny umístěny.

### *Zamezení duplicity v podaných Žádostech*

V okamžiku, kdy je umožněno podat Žádost prostřednictvím elektronických portálů obou zemí, mohlo by (např. administrativní chybou při přípravě Žádosti) dojít k situaci, kdy je jeden daňový doklad zahrnut do Žádosti podané prostřednictvím státu A i do Žádosti podané prostřednictvím státu B.

Domníváme se, že tato skutečnost by neměla výše uvedený závěr zpochybnit. Správce daně si může prostřednictvím systému VIES ověřit, že žadatelem je jedna a ta samá osoba, jen s identifikačními čísly vydanými ve členském státě A nebo B. Následně má vždy možnost případnou duplicitu odhalit dle čísel daňových dokladů uvedených v Žádostech a zamezit tak případnému několikanásobnému vrácení daně vztahující se k jednomu daňovému dokladu.

### **Dílčí závěr I**

Pokud jde o plnění přijatá stálou provozovnou umístěnou v členském státě B, má zřizovatel této stálé provozovny (tj. osoba registrovaná k dani v členském státě A), možnost volby, prostřednictvím kterého z těchto dvou členských států bude Žádost podána.

### **4.2 Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi**

Nejprve je třeba analyzovat, jaká legislativa je pro danou situaci relevantní. Níže proto citujeme vybraná relevantní ustanovení prepisů a ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie, upravující vrácení daně zahraničním osobám a problematiku samostatné osoby povinné k dani.

#### Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-210/04 FCE Bank plc

Soudnímu dvoru Evropské unie byla položena otázka, zda: *“...stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, musí být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby?”*

Odpověď na výše uvedenou otázku zněla tak, že: *„stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby.“*

#### Článek 171 odstavec 2 Směrnice o DPH

*„Osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS.“ (Třináctá směrnice)*

Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

*„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice*

Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

*„Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi.“*

Ustanovení § 83 odstavce 1 Zákona o DPH

*„Nárok na vrácení daně za zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku přijaté zahraniční osobou povinnou k dani, která nemá provozovnu na území Evropské unie, může uplatnit tato osoba, pokud v období, za které žádá o vrácení daně, v tuzemsku neuskutečňuje jiná než tato plnění:*

- a) dovoz zboží,*
- b) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně,*
- c) plnění podle § 69,*
- d) plnění, u něhož jsou povinni přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, pro které je plnění poskytnuto, nebo*
- e) poskytnutí služby, na kterou se použije zvláštní režim jednoho správního místa.“*

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. g) Zákona o DPH

*„zahraniční osobou (se rozumí) osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu,“*

Třináctá směrnice se zabývá úpravou vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi, má ovšem sídlo na území Společenství. Nemůže se tedy jednat o osobu neusazenou na území Společenství a Třináctou směrnicí zde proto nelze aplikovat.

Dále ustanovení § 4 odstavec 1 písm. g) zákona o DPH uvádí, že za zahraniční osobu se považuje „...osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu“. V našem případě se ale jedná o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která zde má sídlo. Ani podle zákona o DPH se tedy nemůže jednat o zahraniční osobu a nelze aplikovat ustanovení § 83 zákona o DPH.

Plnění, která přijme stálá provozovna umístěná ve třetí zemi, a u kterých vzniká nárok na vrácení daně <sup>7</sup>, bude tedy nutné zahrnout do Žádosti podané prostřednictvím elektronického portálu v zemi, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny v souladu s ustanovením § 82a zákona o DPH. V této Žádosti mohou být rovněž zahrnuta plnění, která se vztahují k činnosti zřizovatele.

Na rozdíl od předešlé situace zde daňový subjekt nemá možnost volby, ve které zemi bude podána Žádost.

Pro úplnost doplňujeme, že vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani je omezeno uplatněním principu vzájemnosti (tento princip v současnosti Česká republika uplatňuje pouze u Švýcarska, Makedonie a Norska). Tento princip ale nelze na popsany problém aplikovat, jelikož stálá provozovna umístěná ve třetí zemi není samostatný subjekt a rozhodující je sídlo zřizovatele stálé provozovny, které je dle výše uvedených předpokladů v členském státě A.

## Dílčí závěr II

Z výše uvedeného rozboru legislativy vyplývá, že osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi, nesplní podmínky ustanovení § 83 odstavec 1 zákona o DPH. Proto bude taková osoba Žádost (i v případě plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi) podávat prostřednictvím elektronického portálu v zemi svého sídla dle ustanovení § 82a zákona o DPH.

## 5. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

### **Stanovisko GFR:**

*Žadatel si nemůže vybrat, prostřednictvím kterého státu bude podávat žádost o vrácení daně, ani nemůže žádat o vrácení daně za plnění, fakticky uskutečněná a fakturovaná na jeho stálé provozovny (definované dle § 4 odst. 1 písm. j) ZDPH) v odlišných členských státech. Provozovna za jí přijatá plnění, musí žádat v členském státě, kde se nachází. GFR nesouhlasí s dílčím závěrem č. I.*

*Žadatel může žádat o vrácení daně podle § 82a zákona o DPH prostřednictvím el. Portálu v zemi usazení za plnění uskutečněná na jeho provozovny ve třetích zemích, neboť se stále jedná o jednu osobu a nelze aplikovat § 83 zákona o DPH. GFR souhlasí s dílčím závěrem č. II.*

<sup>7</sup> Jak už je uvedeno výše, provozovna tvoří se zřizovatelem jednu osobu povinnou k dani. Ve věci C-210/04 FCE Bank plc byla Soudnímu dvoru Evropské unie položena otázka, zda: "...stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, musí být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby?"

Odpověď na výše uvedenou otázku zněla tak, že: „stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby.“ Je tedy zřejmé, že provozovna je neoddělitelnou součástí zřizovatele a zřizovateli tak vzniká nárok na vrácení daně z plnění přijatých stálou provozovnou.