Příspěvek 290/09.12.09 – MF předkládá stanovisko – MF předkládá stanovisko k připomínkám předkladatele

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku 88

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

V souvislosti s novelou zákona o DPH, která byla schválena poslaneckou sněmovnou ve třetím čtení (tisk 887) a která by měla nabýt účinnosti k 1. lednu 2010 (dále jen „**novela**“), by měly být k tomuto okamžiku již vyjasněny některé otázky týkající se pronájmu dopravních prostředků, na které ani samotná směrnice rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „**směrnice**“), ani novela nedávají odpověď.

Vzhledem k tomu, že nová pravidla pro určení místa plnění obsažená ve výše uvedené tisku „pouze“ transponují do zákona o DPH závazná ustanovení směrnice a představují společně se změnami v oblasti Souhrnného hlášení většinu navrhovaných změn, předpokládám, že tato novela bude schválena. Proto žádám o projednání ještě před konečným schválením této novely.

1. Právní rámec

1.1 Vymezení krátkodobého/dlouhodobého pronájmu dopravních prostředků

V souladu s novelou bude nutné pro určení místa plnění u pronájmu dopravních prostředků rozlišovat dlouhodobý pronájem dopravních prostředků a krátkodobý pronájem dopravních prostředků.

Pro tyto účely se krátkodobým pronájmem (dále jen „**KP**“) rozumí „*nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní*“.

Jestliže bychom vycházeli pouze z jazykového výkladu tohoto vymezení, dojdeme k závěru, že ten to časový test je nutno vždy posuzovat vůči jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku (dále jen „**DP**“) a že např. v situaci, kdy si nájemce pronajme dopravní prostředek na dobu 50 dnů, ale 25. den nájmu musí kvůli poruše dopravní prostředek dopravit pronajímateli a dostane po zbytek nájmu náhradní dopravní prostředek, se jedná o 2 krátkodobé nájmy DP, jelikož nájemce neměl konkrétní DP v nepřetržitém držení či užívání po dobu přesahující 30 dnů.

Takové závěry však dle mého názoru vůbec neodpovídají cílům směrnice. Jak vyplývá z preambule směrnice, v případě poskytnutí služby osobám povinným k dani by se mělo postupovat podle obecného pravidla o místě plnění, které by se mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby.

Výjimky by měly být uplatněny pouze v případě, kdy nejsou obecná pravidla o místě plnění použitelná, takové výjimky by měly odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby a neměly by představovat nepřiměřené administrativní zatížení pro některé obchodníky.
Z výše uvedených důvodů by tedy dle mého názoru měl být pojem krátkodobý pronájem DP interpretován tak, aby umožnil dosáhnout předpokládaných cílů směrnice a zároveň však nepřiměřeně nezatěžoval pronajímatele DP.

V praxi mohou nastat různé situace, kdy se původní doba nájmu DP změní nebo kdy není možno tuto lhůtu zjistit, aniž by to přineslo plátci enormní administrativní zatížení. Např., kromě již výše uvedeného příkladu, může:

- být uzavřena nájemní smlouva na dobu delší 30 dnů, ale po 15 dnech dojde k předčasnému ukončení nájmu z důvodu na straně nájemce

- být uzavřena nájemní smlouva na „flotilu“ DP na dobu přesahující 30 dnů, ale nájemce měl některé DP v držení po dobu kratší 30 dnů

- být uzavřena nájemní smlouva na DP na dobu přesahující 30 dnů s tím že nájemce bude DP používat vždy od pátku do soboty a v neděli bude DP zaparkován v prostorách pronajímatele

- být uzavřena nájemní smlouva na DP na dobu přesahující 30 dnů a nájemce je oprávněn dle potřeby využívat DP ve vlastnictví pronajímatele, které jsou v danou dobu k dispozici, tj. nájemce si půjčuje DP průběžně dle své aktuální potřeby a následně je opět vrací pronajímateli. Dochází tak tomu, že nájemce má na základě dlouhodobé nájemní smlouvy v držení neustále nějaké dopravní prostředky stejného typu, ale fyzicky žádný z nich nemá v držení a nepoužívá po dobu přesahující 30 dnů, apod.

Dle mého názoru by měl plátce při posuzování toho, zda se jedná o dlouhodobý nebo krátkodobý pronájem, vycházet při posuzování časového testu především z uzavřených smluvních ujednání a měl by daný nájem posuzovat jako celek, tj. (i) změna doby držení/užití oproti původním smluveným nájemním podmínkám nevede k překlasifikaci dlouhodobého nájmu DP na krátkodobý nájem DP, a (ii) v případě nájemní smlouvy uzavřené na dobu přesahující 30 dnů na více dopravních prostředků se celá nájemní smlouva posuzuje dle sjednané doby nájmu a nikoliv dle skutečného držení jednotlivých DP nájemcem.

1.2 Závěr

Na základě aplikace výše uvedených základních pravidel navrhuji přijmout následující konkrétní závěry:

- Jestliže je uzavřena nájemní smlouva na jeden konkrétní dopravní prostředek na dobu přesahující 30 dnů, ale z důvodů vzniklých na straně nájemce dojde k předčasnému ukončení smlouvy, bude tento nájem DP posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP.
- Jestliže je uzavřena nájemní smlouva na jeden konkrétní dopravní prostředek na dobu přesahující 30 dnů, ale z mimořádných důvodů (havárie, porucha) nebo z technologických důvodů (nutné pravidelné kontroly a opravy prováděné nájemcem) nemá nájemce daný DP

v nepřetržitém držení po dobu přesahující 30 dnů,bude tento nájem DP posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP.

- Jestliže je uzavřena „rámcová“ nájemní smlouva na pronájem více dopravních prostředků na dobu přesahující 30 dnů, bude nájem všech dopravních prostředků, které může nájemce na základě této jedné nájemní smlouvy využívat, posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP, i když některý z DP nebude v nepřetržitém držení nájemce po dobu přesahující 30 dnů.

2.1 Místo plnění u krátkodobého nájmu DP

Místem plnění u krátkodobého nájmu DP je „místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení nebo užívání“ .

2.2 Závěr

Místem plnění by tedy na základě výše uvedeného ustanovení mělo být místo, kde pronajímatel fyzicky předá předmět nájmu nájemci. Dostatečným důkazem prokazujícím předání DP v daném místě je např. předávací protokol.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ministerstvo financí nesouhlasí se závěry předkladatele uvedenými pod bodem 1.2. první a třetí odrážce.

Ministerstvo financí je toho názoru, že jde o příliš zevšeobecňující závěry, které nelze dovodit z vymezení pojmu „krátkodobý nájem“ uvedeném v § 10d zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 2010 (dále jen „zákon o DPH“), ani ze směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „směrnice“).

Obecné stanovisko a odůvodnění k výchozí k argumentaci předkladatele:

Z vymezení krátkodobého nájmu v § 10d zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že časový test 30 dnů je nutné vždy posuzovat ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku. V tomto ohledu Ministerstvo financí nesouhlasí s argumentací předkladatele, že takový výklad je v rozporu s cíli směrnice, že v případě poskytnutí služby osobě povinné k dani by se místo plnění mělo spíše vztahovat ke státu usazení zákazníka a že takový výklad nepřiměřeně zatěžuje pronajímatele .

V bodu 5 preambule směrnice se jasně stanoví, že za určitých okolností nejsou obecná pravidla použitelná a měly by se místo nich uplatnit vymezené výjimky. Jak vyplývá z důvodové zprávy v návrhu Komise k této směrnici (dokument KOM(2005) 334), jde u nového pravidla pro stanovení místa plnění u nájmu dopravních prostředků o změnu cílenou na zdanění v členském státě spotřeby. Podle této důvodové zprávy je v rozdělení pravidel na krátkodobý a dlouhodobý nájem zohledněn aspekt zjednodušení pro pronajímatele, protože v případě krátkodobého nájmu nebudou muset rozlišovat a ověřovat, zda zákazník je osobou povinnou k dani či soukromou osobou .

Detailní stanoviska k dílčím závěrům:

K bodu 1.2 první a druhé odrážce:
Pokud v průběhu dlouhodobého nájmu nastanou nové skutečnosti, které ovlivní délku nájmu dohodnutého v nájemní smlouvě, lze souhlasit s obecným závěrem, že tyto nové skutečnosti neovlivní posouzení nájmu pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý nájem, pokud se prokáže, že tyto nové skutečnosti nastaly nezávisle na vůli obou zúčastněných stran, tj. jak pronajímatele, tak nájemce. Tento výklad odpovídá závěru, který předkladatel uvádí pod bodem 1.2 druhou odrážkou.

Jestliže však ke zkrácení nájmu na dobu kratší než 30 dní došlo v důsledku subjektivního rozhodnutí pronajímatele nebo nájemce, pak je nutné typ nájmu pro účely stanovení místa plnění přehodnotit.

MF navrhuje tuto část příspěvku ještě neuzavírat, protože daná problematika je v současné době projednávána na úrovni EU a doporučuje proto případně upravit závěry KOOV na základě výsledku projednávání.

K bodu 1. 2 třetí odrážce:
Ministerstvo financí nesouhlasí se závěrem předkladatele ohledně posuzování nájmů na tzv. „flotilu“ dopravních prostředků. Časový test 30 dnů se posuzuje vždy ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku, proto nájem každého dopravního prostředku, který bude v nepřetržitém držení nájemce po dobu nepřesahující 30 dnů, je nutné klasifikovat jako krátkodobý nájem.

K bodu 2.2
Ministerstvo financí souhlasí s tímto dílčím závěrem. Podmínka skutečného předání dopravního prostředku zákazníkovi je splněna na místě, kde je daný dopravní prostředek fyzicky předán nájemci.

Doplnění příspěvku předkladatele

Předkladatel chápe argumenty MF, znovu by však chtěl poukázat na to, že čistě gramatický výklad daného ustanovení přinese nadměrnou zátěž pro mnohé subjekty podnikající v této sféře. V některých případech ani nebude možno rozdělit cenu stanovenou jednou částkou na úplatu za krátkodobý pronájem a dlouhodobý pronájem dopravního prostředku (především u pronajaté „flotily“ vybraných prostředků).

MF obhajuje své závěry a argumentuje důvodovou zprávou k návrhu směrnice (dokument KOM(2005)334) a tím, že jde „o změnu cílenou na zdanění v členském státě spotřeby“. S tím předkladatel samozřejmě souhlasí, nicméně v praxi může mít gramatický výklad bohužel zcela opačné dopady. Projevovat se to bude např. především v nákladní dopravě po železnici, která stále probíhá na principu, že si jednotlivé železniční společnosti předávají nákladní vagony na hranicích, každá železniční společnost zajistí přepravu těchto vagonů po území svého státu, kde má licenci (za to ji náleží odměna), ale za použití těchto vagonu na území svého členského státu platí železniční společnosti, která vlastní tyto vagony (a která je vypravila), poplatek za užívání. V tomto případě tedy vždy dochází ke spotřebě i krátkodobého nájmu na území státu železniční společnosti – nájemce, ale k předání může dojít na území jiného členského státu.

Ve vztahu ke konkrétnímu dopravnímu prostředku (železničnímu vagonu) se při gramatickém výkladu bude samozřejmě jednat o krátkodobý pronájem, ale skutkovou podstatou celého smluvního vztahu je dlouhodobá dohoda o poskytování železničních vagonů po dobu přepravy po území jiného státu.

Podobné problémy nastávají i u silniční nákladní dopravy, kde zcela běžně dochází ke vzájemným výpomocím mezi jednotlivými dopravními společnostmi.
Gramatický výklad tak v tomto případě nepřináší zjednodušení, ale naopak komplikace. Tyto komplikace jsou o to větší, že např. právě v případě železniční dopravy nedochází mnohdy ke skutečnému fyzickému předání dopravního prostředku, tak jak ho ve svých závěrech zmiňuje výbor pro DPH nebo jak je to uvedeno v návrhu nového prováděcího nařízení ke směrnici 2006/112/ES. V některých případech je na hranicích mezi Českou republikou sepsán předávací protokol, ale v mnoha případech nikoliv (záleží na sjednaných smluvních podmínkách). A nehledě na to, zda je tento protokol sepsán či nikoliv, z dohod o železniční dopravě vyplývá, že poplatky za užívání železničních vagonů se hradí vždy až od okamžiku, kdy železniční vagon protne státní hranici, k tomuto okamžiku dochází k převodu všech souvisejících práv a povinnosti k vagonům, vagony začnou jet pod jménem železniční společnosti – nájemce atd. K okamžiku překročení státních hranic dochází systémově k předání železničních vagonů.

Vzhledem k výše uvedenému by tedy předkladatel chtěl MF znovu požádat o zvážení, zda by opakující se nájmy dopravních prostředků založené na uzavřené dlouhodobé smlouvě mezi dvěma konkrétními subjekty (více než 30 dnů) neměly být pro účely DPH považovány jako celek za dlouhodobý nájem dopravních prostředků, jestliže cílem takové smlouvy není zneužití právní úpravy. Tímto způsobem bude i splněn cíl nových pravidel, a to, že nájem bude předmětem daně ve státě spotřeby.

Rovněž by navrhovatel doporučil při rozhodování přihlédnout k tomu, že z návrhu výše zmíněného prováděcího nařízení i vyplývá, že cílem tohoto nařízení je spíše zabránit „řetězení“ krátkodobých nájmů a nikoliv opačnému trendu.

Navrhovatel rovněž doporučuje přijmout závěr, že v případě krátkodobého nájmu vagonů u železniční nákladní dopravy, kdy dochází systémově k předání vagonů v okamžiku přejezdu státní hranice (viz výše), je místo předání až za touto státní hranicí, jelikož až do okamžiku „protnutí“ státní hranice jsou tyto vagony přepravovány jménem a na licenci železniční společnosti daného státu, který vagony opouští. A až od tohoto okamžiku vzniká přebírající železniční společnosti povinnost platit poplatek za užívání těchto vagonů.

V případě zájmu předkladatel rád poskytne pracovníkům MF podrobné informace, jen je nutno vzít v potaz, že tuto otázku je nutno vyřešit nejpozději do 25. února 2010.

Stanovisko MF k připomínkám předkladatele:

MF chápe argumenty předkladatele ohledně nájmu „flotily“ dopravních prostředků, znovu však považuje za nezbytné zdůraznit, že z vymezení krátkodobého nájmu v § 10d zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že časový test 30 dnů je nutné vždy posuzovat ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku. Vzhledem k tomu, že příspěvek předkladatele se týká pravidel pro stanovení místa plnění, a tím určení členského státu zdanění,

je nutné, aby tato pravidla byla uplatňována jednotně ve všech členských státech. Nejednotná aplikace by mohla vést ke dvojímu zdanění nebo nezdanění těchto přeshraničních služeb.

MF navrhuje příspěvek uzavřít s rozporem, nevylučuje v budoucnosti v návaznosti na výsledky jednání k návrhu prováděcího nařízení na Radě znovuotevření tohoto příspěvku.