DPH

Příspěvek 309/08.09.10 –GFŘ předkládá stanovisko – vyjádření GFŘ k bodu 6

Příspěvek uzavřen

309/08.09.10 - Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit názor na aplikaci ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého lze od DPH osvobodit poskytování služeb vymezenými subjekty při splnění v zákoně stanovených podmínek.

V tomto příspěvku navazujeme na uzavřený příspěvek JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence MBA, č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům (dále jen „Příspěvek“), kde byla problematika ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH již zčásti řešena.

Vzhledem ke skutečnosti, že byl k dané problematice vydán Evropským soudním dvorem („ESD“) další rozsudek a v praxi se objevily ve vztahu k předmětnému ustanovení další nejasnosti, považujeme za potřebné vyjasnit následující problémové oblasti pro zajištění správné aplikace DPH plátci:

1) vazba ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH na ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“),

2) možnost přeshraniční aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH,

3) typ právní formy nezávislého seskupení osob (dále jen „Seskupení“) v případě, kdy jsou jednotliví členové (dále jen „Členové“) usazeni v různých členských státech,

4) možnost, aby Seskupení, případně někteří jeho Členové, byli zároveň členy skupiny pro účely DPH v souladu s článkem 11 Směrnice[1] / § 5a zákona o DPH (dále jen „Skupina“),

5) charakter služeb poskytovaných Seskupením, které mohou být osvobozeny podle § 61 písm. g) zákona o DPH, tj. představují služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů,

[1] Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“)

6) charakter činností Člena pro účely aplikace osvobození u jemu poskytovaných služeb Seskupením podle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Pro účely zjednodušení je tento příspěvek omezen pouze na poskytování služeb, jejichž místo plnění se stanoví v souladu se základním pravidlem obsaženém v § 9 zákona o DPH.

Česká a evropská legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) zákona o DPH je od daně osvobozeno:

„*poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.*“.

V souladu s českým zněním Směrnice, jsou podle článku 132 písm. f) od daně osvobozeny:

„*služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, za podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž.“.*

Analýza problému

1. Vazba na ZDP

První otázkou, kterou předkládáme k posouzení je, zdali budou splněny podmínky pro uplatnění osvobození dle § 61 písm. g) zákona o DPH, pokud dojde k úpravě základu daně dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP nebo jiného obdobného zahraničního ustanovení.

Podle ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH je jednou z podmínek nutných pro jeho aplikaci, že úhrada za služby poskytované Seskupením Členům odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnutých službách.

V případě, kdy by Seskupení požadovalo po Členech celkovou úhradu přesně odpovídající pouze samotným nákladům na poskytnuté služby, existuje reálné riziko napadení takového postupu správcem daně s tvrzením, že se ceny sjednané mezi Seskupením a Členy liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, jelikož Seskupení nerealizuje z titulu poskytovaných služeb žádný zisk.

Seskupení proto může upravit základ daně tak, aby odpovídal cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty (navýší základ daně o hypotetickou marži). Daň z příjmů vypočtená z hypotetické marže, která bude zaplacena Seskupením, je pak nákladem Seskupení na poskytnuté služby. Pokud bude tato daň rozúčtována Členům podle jejich podílu na poskytovaných službách, podmínky § 61 písm. g) zákona o DPH budou splněny.

Dílčí závěr

Úhrada za služby poskytnuté Seskupením bude počítána z celkových nákladů vynaložených Seskupením na poskytování služeb včetně případného nákladu na daň z příjmů.

2. Přeshraniční aplikace

Další otázkou je, zdali je možné ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH aplikovat v případě, kdy má Seskupení, poskytující služby Členovi usazenému v tuzemsku, sídlo v jiném členském státě.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození pouze na situace, kdy budou jak Členové tak Seskupení usazeni v jednom členském státě. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být teritoriálně nijak omezena.

Služby poskytované Seskupením svým Členům budou mít místo plnění ve státě, ve kterém má Člen své sídlo, případně ve kterém se nachází jeho stálá provozovna, pokud je tato příjemcem předmětného plnění. Uplatnění DPH se bude proto řídit pravidly platnými v tomto konkrétním členském státě.

Případný argument, že by při přeshraniční aplikaci mohlo docházet k zásahu do pravomocí jiného členského státu, není podle našeho názoru důvodný, neboť je na každém členském státu, aby kontroloval podmínky, při jejichž splnění bude možné uvedené osvobození Členy Seskupení uplatnit. V případě, že tyto podmínky nebudou v tomto členském státě splněny, budou tato plnění v daném členském státě zdanitelná.

Ověření skutečnosti, že úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů Členů na poskytnuté službě, lze ověřit s daňovou správou v členském státě usazení Seskupení za pomoci standardních metod pro mezinárodní administrativní spolupráci v souladu s Nařízením Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92.

Dílčí závěr

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH lze aplikovat v situacích, kdy Seskupení usazené v jiném členském státě poskytuje služby Členovi usazenému v České republice při splnění podmínek vymezených v tomto ustanovení.

3. Právní forma

Jak už bylo potvrzeno ve výše uvedeném Příspěvku, nezávislým seskupením osob se rozumí osoba povinná k dani podle § 5 odst. 1 zákona o DPH, tedy právnická osoba, která jedná nezávisle na svých členech, např. obchodní společnost, družstvo, zájmové sdružení právnických osob, apod.

V případě, kdy bude Seskupení založeno osobami usazenými v různých členských státech a bude mít sídlo mimo tuzemsko, bude uvedená podmínka splněna v případě, že Seskupení bude právnickou osobou s právní formu obdobnou některé z výše uvedených právních forem např. evropského hospodářského zájmového sdružení[2].

Dílčí závěr

Seskupení se sídlem mimo tuzemsko může mít právní formu obdobnou právním formám právnických osob přípustným podle českých právních předpisů, např. evropského hospodářského zájmového sdružení[3].

4. Seskupení a DPH skupina

Další otázkou je, zdali může být Seskupení případně Člen zároveň členem Skupiny.

Ani zákon o DPH ani Směrnice v příslušných ustanoveních nijak neomezují aplikaci osvobození v případě, kdy by bylo buď Seskupení případně Členové členy Skupiny. Aplikace tohoto ustanovení by proto neměla být touto skutečností nijak omezena.

4.1. Seskupení členem Skupiny v tuzemsku

Pro účely aplikace osvobození je rozhodující, zda jsou předmětné služby poskytovány Členům usazeným v tuzemsku Seskupením. Je proto nutné vyřešit, zdali je tato podmínka splněna v situaci, kdy je Seskupení součástí tuzemské Skupiny.

Osvobození od DPH je dle Směrnice v řadě případů podmíněno tím, že je poskytuje oprávněná osoba. Například poštovní služby mohou osvobozovat pouze veřejné pošty, nemocniční péči pouze nemocnice nebo jiné řádně uznané zařízení téže povahy, školské vzdělávání pouze veřejnoprávní subjekty nebo subjekty, jejichž cíle dotčené členské státy uznají za podobné. Pokud taková oprávněná osoba vytvoří spolu s dalšími osobami Skupinu a je tedy daným členským státem považována za jednu osobu povinnou k dani, neznamená to, že by tím tato osoba pozbyla status oprávněné osoby a že by tedy Skupina musela své služby začít zdaňovat.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v tuzemsku, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.2. Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě

---

[2] V souladu s Nařízením Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení (EHZS)

K obdobnému závěru jako v bodě 4.1 výše musíme dojít i v případě, kdy bude Seskupení členem Skupiny mimo tuzemsko a bude poskytovat svoje služby Členovi usazenému v tuzemsku.

Ostatně za Skupinu (a tudíž za jednu samostatnou osobu povinnou k dani) se dle § 5a zákona o DPH považují pouze osoby usazené v tuzemsku. Dle českého zákona o DPH nelze považovat zahraniční Skupinu, která je tvořena osobami neusazenými v tuzemsku, za jednu osobu. Vzhledem k tomu, že Seskupení uskutečňuje samostatně ekonomickou činnost a může jím být pouze právnická osoba, z českého pohledu je nutné Seskupení považovat za samostatnou osobou povinnou k dani dle § 5 odst. 1 zákona o DPH, i když je členem zahraniční Skupiny.

Tento závěr je plně v souladu s článkem 11 Směrnice, neboť pouze stát, na jehož území jsou dané osoby usazeny, je může při splnění daných kritérií považovat za jednu osobu povinnou k dani. Ostatní státy nejsou takovým rozhodnutím vázány. To je také důvod, proč pouze tento stát může přijmout opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem v důsledku vzniku Skupiny.

Skutečnost, že je Seskupení členem Skupiny v jiném členském státě, by potom neměla v návaznosti na výše uvedené bránit v aplikaci osvobození.

4.3. Člen Seskupení členem tuzemské Skupiny

Analogicky pokud se tuzemský Člen Seskupení stane členem Skupiny v tuzemsku, služby poskytované Seskupením (ať už usazeném v jiném členském státě nebo v tuzemsku) jsou nadále poskytovány tomuto Členovi a nikoliv Skupině. Členství ve Skupině by tedy nemělo bránit v uplatnění osvobození.

Dílčí závěr

Členství Seskupení ve Skupině v tuzemsku anebo v jiném členském státě nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

Členství Člena ve Skupině dle § 5a zákona o DPH nemá vliv na možnost osvobodit služby přijaté Členem od Seskupení usazeného v tuzemsku nebo v jiném členském státě dle § 61 písm. g) zákona o DPH.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění Členů

Jak bylo potvrzeno v uvedeném Příspěvku, služba poskytnutá Seskupením svým Členům musí být nezbytná pro uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, případně plnění, která nejsou předmětem daně. Bez takové služby by v konečném důsledku Člen nemohl vykonávat osvobozenou činnost, nebo činnost, která není předmětem daně.

Domníváme se, že za služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena mohou být považovány takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od

Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

Typickým příkladem takových služeb bude vedení účetnictví, zajištění recepce, vykazování zdravotnických výkonů pojišťovnám, posuzování kreditních rizik, správa počítačových sítí.

Vzhledem k tomu, že Člen vykonává pouze činnosti osvobozené od daně nebo činnosti, které nejsou předmětem daně (případně se na něj hledí, jako kdyby vykonával pouze tyto činnosti, viz bod 6 níže), budou takto outsourcované činnosti vždy splňovat daný požadavek.

Dílčí závěr

Služby mající přímou spojitost s osvobozenou činností Člena jsou zejména takové služby, které by si Člen v běžné situaci zajišťoval interně z vlastních zdrojů, nicméně se rozhodne, že tyto služby bude nakupovat od Seskupení (provede tzv. outsourcing těchto služeb) a to zejména za účelem snížení nákladů z titulu úspor z rozsahu poskytovaných služeb.

6. Charakter činností Člena

Jedna z otázek, která byla uzavřena v Příspěvku s rozporem, je otázka, zdali může Člen vykonávat pouze plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně, nebo zdali může vykonávat krom těchto plnění i plnění zdanitelná.

Domníváme se, že důvodem neshody byla zejména skutečnost, že nebylo nalezeno vhodné kritérium, podle něhož by byla posuzována možná míra uskutečňovaných zdanitelných činností Členem. Nedávalo by racionální výsledek, aby v případě, kdy Člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat od Seskupení osvobozené služby.

Údaje pro vyměření daně se posuzují za každé zdaňovací období samostatně. Uskutečnění takového jednotlivého zdanitelného plnění proto nemůže ovlivnit osvobození služeb přijatých od Sdružení v předchozích či následujících zdaňovacích období. Bylo by proto nelogické, aby se osvobození jednou aplikovalo a jindy ne v závislosti na tom, zda Člen v daném zdaňovacím období nějaké zdanitelné plnění uskutečnil.

Jak uvedl ESD, pravidlo striktního výkladu neznamená, že by znění ustanovení o osvobození měla být vykládána způsobem, který vyloučí jejich účinky. ESD dále konstatoval, že není účelem judikatury uplatňovat takový výklad, který by v praxi učinil osvobození od daně téměř nepoužitelnými[3].

[3] Případ C-407/07 Stichting, bod 30

Právě setrvání na striktním požadavku neuskutečnění žádného zdanitelného plnění by v řadě případů zcela vyloučilo možnost aplikovat dané osvobození. Například zdravotnické zařízení vyúčtuje dodávku tepla ze společného zdroje i pro sousední zdravotnické zařízení, lékař vystaví potvrzení o zdravotním stavu svého klienta pro účely získání řidičského oprávnění, škola poskytuje žákům školní stravování, vysoká škola prodá studentům učebnice, pojišťovna prodá nalezenou věc, při jejíž krádeži vyplatila pojistku, banka vystaví klientovi potvrzení o výši jeho pohledávek a závazků pro účely auditu, domov důchodců požaduje od zaměstnance proplacení benzínu ze soukromé jízdy, stavební spořitelna prodává zaměstnancům kávu z automatu.

Míra plnění

Ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH dospělo od uzavření Příspěvku dílčích změn a v současné době již vymezuje, že osvobození se uplatní jen v případě, kdy Členové uskutečňují <u>pouze</u> plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně případně plnění, která nejsou předmětem daně. Naproti tomu znění Směrnice žádné výše uvedené omezení neobsahuje.

Jako vhodný postup se proto jeví vykládat slovo „pouze“ způsobem, který zajistí, že se předmětné ustanovení nestane v praxi neaplikovatelným.

Určitým vodítkem pro řešení dané situace by mohlo být ustanovení § 76 zákona o DPH, kde je zakotvena fikce, že i plátce uskutečňující plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet má plný nárok na odpočet daně u přijatých krácených plnění, pokud tato (osvobozená) plnění uskutečňuje v určité, zákonem o DPH předepsané míře. Konkrétně pokud poměr jím uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet na jeho celkových uskutečněných plněních nepřekročí 5 % hranici, nahlíží se na něj, jako kdyby uskutečňoval pouze zdanitelná plnění.

Domníváme se proto, že v případě aplikace osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH je nezbytné postupovat obdobně. Jako rozumná hranice míry uskutečňovaných zdanitelných plnění se jeví výše uvedená a zákonu o DPH známá hodnota 5 %, tj. podíl Členem uskutečňovaných zdanitelných plnění na celkových jeho plněních by nesměl překročit tuto hranici. Pokud bude tato podmínka splněna, bylo by na daného Člena nahlíženo jako na osobu uskutečňující pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo nepodléhající dani.

Alternativní řešením je pouze poměrné zdanění nakoupených služeb podle rozsahu využití těchto služeb pro osvobozené a zdanitelné činnosti. Tento přístup podle našeho názoru lépe naplňuje požadavky Směrnice. Je však pro plátce i správce daně administrativně náročnější.

Pokud jde o plnění, která nejsou předmětem daně, jednou z podmínek pro zařazení plnění do předmětu daně vymezených v § 2 zákona o DPH je místo plnění v tuzemsku. Pokud tedy Člen seskupení z jiného členského státu poskytuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty, jsou podmínky pro osvobození podle § 61 písm. g) zákona o DPH naplněny, i přesto, že tato plnění mohou být předmětem daně ve státě rezidence tohoto Člena seskupení.

Období

Další otázkou je, za jaké období by měla být podmínka uskutečňování pouze plnění osvobozených od daně případně plnění, která nejsou předmětem daně sledována.

V souladu s § 40 odst. 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Vzhledem k navrhované 5 % hranici pro sledování míry Členem uskutečňovaných zdanitelných plnění se domníváme, že vhodným referenčním obdobím pro sledování této hranice by tedy bylo období jednoho zdaňovacího období Člena.

Stejně se bude postupovat i tehdy, pokud by hranice byla stanovena ve výši 0 %.

Dílčí závěr

Člen může uskutečňovat kromě plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet případně plnění, která nejsou předmětem daně i zdanitelná plnění. Míra zdanitelných plnění přitom nesmí překročit 5 % hranici na celkových uskutečňovaných plnění. Pokud bude tato hranice splněna, bude se na Člena pohlížet jako by zdanitelná plnění neuskutečňoval. Člen seskupení se sídlem v jiném členském státě může uskutečňovat plnění zdanitelná v tomto členském státě, pokud je místo plnění mimo tuzemsko a tato plnění nejsou předmětem české daně z přidané hodnoty.

Referenčním obdobím, za které se bude výše uvedená hranice sledovat, bude zdaňovací období Člena.

V rámci projednávání příspěvku Koordinačním výborem jsme připraveni diskutovat o případném jiném kritériu, které by Ministerstvo financí ČR považovalo za vhodnější a současně by nevylučovalo uplatnění osvobození.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

1. Vazba na ZDP

Stanovisko k dílčímu závěru (odbor 31):

V souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP upraví správce daně základ daně poplatníka o rozdíl mezi cenami sjednanými mezi spojenými osobami a cenami, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, pokud není tento rozdíl uspokojivě doložen; nelze-li určit (identifikovat) cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zákona o oceňování („obvyklá“ cena).

Z uvedeného vyplývá, že pro aplikaci zmíněného ustanovení je nutné, aby byla splněna základní podmínka, tj. aby byly Seskupení a člen (nebo členové) tohoto seskupení spojenými osobami pro účely ZDP.

Pokud je tato základní podmínka splněna, je nutné pro účely zvýšení základu daně z příjmů u Seskupení zjistit cenu, za kterou by byla dotčená služba poskytnuta nezávislé osobě. Jednou z podmínek pro aplikaci osvobození od DPH je, že osvobození nesmí narušit hospodářskou soutěž. Domníváme se, že toto bude splněno pouze za situace, že Seskupení nebude služby, pro členy osvobozené od DPH, poskytovat neosvobozeně jiným osobám než jsou členové seskupení. Potom mohou nastat dvě situace, ke kterým při původním projednávání zaujal odbor 15 MF tento náhled:

1. všichni členové jsou se Seskupením spojené osoby, tudíž cenu mezi nezávislými osobami, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek, nelze zjistit a cena „obvyklá“ (nebo způsob, který cenu dostatečně určuje) je ta cena, která je sjednávána mezi Seskupením a jeho členy,

2. některý ze členů Seskupení není spojenou osobou se Seskupením a tudíž je tato cena (nebo způsob, který cenu dostatečně určuje) sjednaná mezi těmito osobami cenou, která by byla sjednána za stejných nebo obdobných podmínek mezi nezávislými osobami.

GFŘ – odbor 31 ve vztahu k tomuto nicméně musí doplnit následující:

V souvislosti s použitím § 23 odst. 7 ZDP jsme toho názoru, že bod 1) závěru odboru 15 není v souladu s principem tržního odstupu; není možno říci, že cena, kterou si mezi sebou stanoví spojené osoby, je obvyklá jen proto, že není možné zjistit srovnatelnou cenu (např. dle metody CUP). V takovém případě je nutno použít jiné dostupné metody v souladu se Směrnicí OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

Dle této Směrnice je možné ke zjištění srovnatelných cen mezi nezávislými subjekty využít také metody, u kterých pak není natolik limitovaný okruh nezávislých srovnatelných transakcí, a lze použít jako srovnatelné také transakce, které nejsou zcela identické.

Závěry uvedené pod bodem 2) se pak vztahují jen na situaci, kdy je použita metoda srovnatelné nezávislé ceny a dle zde uvedeného závěru pak je uvažováno jen o tzv. vnitřních srovnatelných transakcích.

2. Přeshraniční aplikace

Stanovisko k dílčímu závěru (odbor 32):

Souhlas s návrhem dílčího závěru s tím, že dané skutečnosti primárně dokazuje daňový subjekt. Nařízení Rady č. 1798/2003/ES, resp. č. 904/2010, sice daňovým správám umožňuje požádat jiné členské státy o informaci, avšak této možnosti se nemůže dovolávat daňový subjekt v rámci dokazování, viz též judikát ESD C-184/05 Twoh.

3. Právní forma

Stanovisko GFŘ odb. 32 k dílčímu závěru:

Pokud jde o určení nezávislého seskupení osob, které je právnickou osobou, není využití ustanovení § 61 písm. g) neomezené. Takovým nezávislým seskupením osob může být zájmové sdružení právnických osob založené podle § 20f občanského zákoníku. Mohou jím být i sdružení založená podle zákona č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů, nebo profesní sdružení vzniklá ze zákona. Nezávislým seskupením naopak nemohou být sdružení založená podle § 829 občanského zákoníku, neboť nejsou právnickou osobou.

Za značně diskutabilní považujeme názor, že takovýmto seskupením by mohla být obchodní společnost nebo družstvo, protože nemohou jednat nezávisle na svých členech.

V tomto směru považujeme za nutné provést opravu v předloženém příspěvku a současně opravu závěru uvedeného ve druhém nečíslovaném odstavci stanoviska MF k příspěvku č. 249/29.10.08 předloženému JUDr. Ing. Pátkem a Ing. Brabencem.

4. Seskupení a DPH skupina

Stanovisko k dílčímu závěru (odbor 32):

Souhlas, současné znění zákona o DPH neomezuje členství člena seskupení ve skupině.

5. Služby nezbytné pro uskutečňování plnění členů

Stanovisko k dílčímu závěru (odbor 32):

Souhlas s návrhem dílčího závěru s podmínkou, že nesmí dojít k narušení hospodářské soutěže.

6. Charakter činností člena

Stanovisko k dílčímu závěru (odbor 32):

Nesouhlas s návrhem dílčího závěru. Z titulu vázanosti správce daně zákonem (současně samozřejmě s ohledem na text směrnice o DPH) nelze za současného stavu právní úpravy přijmout návrh, aby byla akceptována míra uskutečňování zdanitelných plnění např. 5 % obdobně jako u krácení nároku na odpočet daně podle § 76 s tím, že by se tato míra posuzovala podle zdaňovacího období Člena Seskupení. GFŘ zastává názor, že podmínky pro osvobození od daně je nutné vykládat přísně. I při zvážení všech argumentačních zdůvodnění navrženého výkladu nelze tento návrh přijmout. GFŘ v tomto bodě odkazuje na stanovisko MF vyjádřené k příspěvku č. 249/29.10.08.

Dodatek ke stanovisku

Při osobním projednání příspěvku MF s předkladateli dne 24. 9. 2010 bylo při jednání dohodnuto, že MF předloží stanovisko k aplikaci současného znění § 61 písm. g) zákona o DPH. Toto stanovisko je uvedeno níže. GFŘ s tímto stanoviskem v zásadě souhlasí.

a) Znění § 61 g:

§ 61

Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Od daně jsou dále osvobozena tato plnění:

g) poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, která jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž.

b) Stanovisko k aplikaci § 61 g:

Z textu § 61g vyplývá, že od daně je (bez nároku na odpočet daně) osvobozeno poskytování služeb, které poskytuje nezávislé seskupení osob, právnická osoba, svým členům, a to při splnění všech podmínek stanovených zákonem. To znamená, že od daně je osvobozeno poskytování jakýchkoliv služeb, splňujících současně všechny podmínky (včetně toho, že jde o služby nezbytné pro uskutečňování plnění členů seskupení) uvedené v § 61g.

Pokud není splněna některá ze zákonem stanovených podmínek, pak nelze uplatnit osvobození od daně stanovené v § 61 g, to znamená, že pak jde o zdanitelné plnění, popř. by se mohlo jednat o plnění osvobozené od daně podle konkrétního ustanovení zákona o DPH (ale s výjimkou § 61g!!!) nebo i o plnění, které není předmětem daně (spíše teoreticky).

Např. jsou-li splněny všechny podmínky podle § 61g (včetně uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně), jsou od daně osvobozeny účetní a poradenské služby poskytované seskupením svým členům. Pokud by např. byly poskytovány účetní a poradenské služby členovi, který uskutečňuje i zdanitelná plnění (popř. tyto služby k uskutečnění zdanitelných plnění přímo použije), nelze poskytování těchto služeb od daně osvobodit podle § 61g a musí být u konkrétního zdanitelného plnění uplatněna daň na výstupu. Tímto způsobem se bude postupovat ve zdaňovacím období, ve kterém nebudou splněny podmínky pro osvobození od daně podle § 61g. To znamená, že v následujícím zdaňovacím období již mohou být podmínky opět splněny. Z uvedeného vyplývá, že podmínky pro uplatnění osvobození nebo uplatnění daně na výstupu se budou posuzovat podle jednotlivých zdaňovacích období.

Pokud se bude jednat o konkrétní plnění, které je obecně zdanitelným plněním, nikoliv plněním osvobozeným od daně, má plátce – člen seskupení – nárok na odpočet daně za podmínek stanovených zákonem o DPH.

Vzhledem ke znění § 61písm. g) zákona o DPH bere MF na vědomí, že pokud člen seskupení poskytuje plnění s místem plnění mimo tuzemsko, jedná se o osobu, která uskutečňuje plnění, která nejsou předmětem daně. S ohledem na znění čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice 2006/112/ES bude v nejbližší novele zákona o DPH text § 61 písm. g) příslušně změněn.