Společenství vlastníků dle NOZ i společenství vlastníků jednotek podle zákona o vlastnictví bytů je právnickou osobou, a pokud je zároveň daňovým subjektem, pak je nutno splnění podmínek pro vznik povinnosti činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ zkoumat u tohoto daňového subjektu a nikoliv u jeho statutárního orgánu. Pokud podání daňového subjektu, který je právnickou osobou, činí jeho statutární orgán v rámci výkonu funkce statutárního orgánu, pak se jedná z pohledu daňového řízení o podání činěné daňovým subjektem. Na statutární orgán právnické osoby nehledí daňový řád jako na zástupce daňového subjektu, proto se pro účely vzniku povinnosti činit podání elektronicky podle § 72 odst. 4 DŘ splnění podmínek u statutárního orgánu právnické osoby (bez ohledu na to, zda je jím fyzická či právnická osoba) neposuzuje.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

DPH

442/17.12.14 Režim DPH u prací provedených ve prospěch plátce na majetku třetí osoby

Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Cílem příspěvku je vyjasnění situace, kdy plátce DPH (dále označen jako „společnost“) hradí práce provedené v jeho prospěch na majetku třetí osoby. Typicky se jedná o přeložky inženýrských sítí nebo jiné změny existujících věcí (zejména staveb), přičemž tyto změny může provádět jak třetí osoba (dále označena jako „stavební firma“), tak přímo vlastník dotčené věci.

Předmětem příspěvku není uplatnění DPH u prací na majetku třetí osoby, který uživatel používá ke své ekonomické činnosti, např. na základě nájmu, výpůjčky nebo výprosy, kdy je vůlí stran si poskytnout vzájemně zdanitelné plnění[1].

Z důvodu omezení rozsahu příspěvku není jeho předmětem řešení otázky způsobu krácení nároku na odpočet v situacích, kdy by společnost vykonávala i činnosti, které nezakládají plný nárok na odpočet DPH.

Příklad: Společnost chce postavit budovu na svém pozemku, kterým je vedena inženýrská síť. Zhotovení přeložky stávající inženýrské sítě je nutnou podmínkou pro zhotovení budovy, kterou společnost bude používat pro svoji ekonomickou činnost podléhající dani na výstupu s nárokem na odpočet DPH. Vlastníkem sítě je třetí osoba.

Varianta 1. Společnost se dohodne s vlastníkem sítě, že s jeho souhlasem na své náklady provede přeložku inženýrské sítě, aniž však dojde ke změně charakteru této sítě ve smyslu jejího technického zhodnocení. Vlastník dá společnosti svůj souhlas s

[1] Rozhodnutí SD EU C-283/12 Serebryannay vek EOOD, bod 41 a zde citovaná další rozhodnutí.

přeložkou bezúplatně. Společnost prostřednictvím stavební firmy zhotoví přeložku a vlastník sítě pokračuje v jejím užívání v nové trase jejího vedení.

Varianta 2. Společnost se dohodne s vlastníkem inženýrské sítě, že přeložku inženýrské sítě provede vlastník sítě sám a že mu společnost uhradí náklady vzniklé v souvislosti s přeložkou. Následně vlastník sítě provede přeložku a společnosti vyúčtuje domluvenou platbu za zhotovení přeložky.

Ve vztahu k uplatnění DPH řeší společnost tři základní otázky:

Otázka č. 1: Která zdanitelná plnění společnost přijímá?

Otázka č. 2: Má společnost u těchto přijatých plnění nárok na odpočet DPH?

Otázka č. 3: Uskutečňuje společnost vůči jiné osobě zdanitelné plnění?

1. Obecné principy

V praxi existují situace, kdy provedení stejné práce na majetku třetí osoby má pro vlastníka tohoto majetku (i pro jiné osoby) různý ekonomický dopad. Ve výše uvedeném příkladu přeložky inženýrské sítě se v jednom případě může překládat nová síť, která nepotřebuje žádné opravy ani údržbu, a ve druhém případě se bude překládat síť, která je na hranici životnosti. Přitom z hlediska osoby, v jejímž zájmu se přeložka provádí, není stav překládané inženýrské sítě podstatný, a také náklady na provedení přeložky v obou případech budou obdobné.[2]

Vlastník věci také může požadovat dodržení určitých kvalitativních parametrů, aby byla zajištěna spolehlivost věci po provedení její změny. Pokud tyto kvalitativní parametry objektivně nepředstavují technické zhodnocení majetku třetí osoby, tj. nevedou ke zlepšení parametrů věci (např. vybudování dodatečných přípojných míst), pak vlastník věci nezískává žádnou hodnotu v důsledku provedených změn[3]. Tato situace je tak z hlediska DPH neutrální.

Aby bylo možno hovořit o poskytnutí plnění za úplatu, je nutné, aby existovala přímá vazba mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služby a úplatou plátcem skutečně obdrženou za toto plnění. Tato přímá vazba existuje v případě, že je zde právní vztah mezi poskytovatelem služby a jejím příjemcem, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž úplata obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci[4] a je vyjádřitelná v penězích[5].

1. Přijatá zdanitelných plnění

[2] Pokud by již došlo k porušení sítě a její vlastník by vyžadoval provedení přeložky jako formu opravy sítě, pak by šlo o typově jinou situaci – viz rozsudek NSS č.j. 1 Afs 70/2013

[3] Provedení změn na věci může být pro vlatníka často spíše zatěžující, např. inženýrská síť vedené po jiné (delší) trase bude náročnější na pozdější údržbu, může být i více poruchová.

[4] Rozhodnutí SD EU C-283/12 Serebryannay vek EOOD, bod 37 a zde citovaná další rozhodnutí.

[5] Rozhodnutí SD EU C-380/99 Bertelsmann AG, bod 17 a 22 a zde citovaná další rozhodnutí.

Varianta 1 - zhotovení změny cizí věci třetí stranou

Ve variantě č. 1 za situace, kdy změnu věci provede pro společnost jiný plátce daně (stavební firma), je ve vztahu ke stavební firmě příjemcem zdanitelného plnění společnost a nikoliv vlastník věci, na které byla změna provedena.

Mezi vlastníkem věci a stavební firmou neexistuje právní vztah, který je podmínkou pro poskytnutí plnění přímo vlastníkovi věci. Tento právní vztah naopak existuje jenom mezi společností a stavební firmou.

Podle názoru předkladatele je pro účely DPH podstatné, v čí ekonomický prospěch je zdanitelné plnění uskutečněno, a nikoliv čího majetku se plnění formálně týká. Stavební firma vystaví daňový doklad společnosti. Pokud se jedná o stavební práce, společnost uplatní daň v režimu samovyměření dle § 92e ZDPH.

Varianta 2 - zhotovení změny věci jejím vlastníkem

Ve variantě č. 2 podle existujícího stanoviska finanční správy úhrada nákladů souvisejících se zajištěním **přeložek energetického zařízení** nepředstavuje úhradu za zdanitelné plnění[6], neboť osoba, která potřebu přeložky vyvolala, nezískává majetkový prospěch. Toto stanovisko lze považovat za správní praxi závaznou v linii daňové správy[7], která poskytuje plátcům dobrou víru ohledně správného uplatnění DPH v situacích popsaných ve stanovisku. Tato správní praxe je pro správce daně závazná do doby, než je výslovně změněna, přičemž změny platí pouze „pro futuro“ a nemohou působit zpětně.

Ačkoliv se stanovisko výslovně týká pouze přeložek energetických rozvodů[8], není důvod ho nevztáhnout i na přeložky jiných typů inženýrských sítí ve smyslu § 509 občanského zákoníku (např. vodovody a kanalizace[9]), pokud povinnost k náhradě nákladů vlastníka sítě za přeložku vyplývá přímo ze zákona, neboť typově obdobné případy by měly mít stejný režim uplatnění DPH.

Protože se podle názoru finanční správy nejedná o úhradu za zdanitelné plnění, není společnost povinna dále zkoumat, zda ze strany vlastníka sítě jako zhotovitele přeložky jde o stavební činnost v režimu samovyměření podle § 92e ZDPH.

V případech, kdy nejde o náhradu za změnu inženýrské sítě vyplývající ze zákona, ale jedná se obecnou situaci, však podle názoru předkladatele jde o poskytnutí zdanitelného plnění ze strany vlastníka upravované věci. Za situace, kdy vlastník věci

[6] http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2005/informace-o-uplatnovani-dph-v-energetice-2102

[7] Nejvyšší správní soud již delší dobu zastává názor, že v českém veřejném právu platí princip zásadní vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 16/2006, č. j. 2 Ans 1/2005, č. j. 2 As 7/2005, a č. j. 2 Afs 207/2005).

[8] § 47 zákona č. 458/2000 Sb., energetický zákon

[9] § 24 zákona č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích

na své věci provede úpravy na základě požadavku společnosti a žádá za to úplatu, poskytuje vlastník upravené věci společnosti zdanitelné plnění ve formě obecné služby.

I když vlastník upravené věci provede na své věci stavební práce, nejde ve vztahu ke společnosti o poskytnutí stavebních prací v režimu samovyměření. Úplata totiž není placena za konkrétní stavební práce, ale pouze za dosažený výsledek (např. , inženýrská síť vede jinudy, zvýšení oslunění, snížení rušivých imisí, jiný odvod dešťové vody pro ochranu před erozí), a proto DPH na výstupu uplatňuje v obecném režimu vlastník věci, který úpravu provedl a který od společnosti, v jejíž prospěch byla změna provedena, přijímá související úplatu.

2. Nárok na odpočet DPH

Varianta 1 - zhotovení změny stavby třetí stranou

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH), uvedené situace výslovně neřeší. Ve vztahu k nároku na odpočet § 72 odst. 1 ZDPH obecně stanoví, že plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění[10], které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených zákonem.

Pokud ve variantě č. 1 stavební firma provede přeložku cizí inženýrské sítě, pak sice formálně provede práce na majetku třetí osoby, ale příjemcem zdanitelného plnění je společnost jako objednatel služeb, v jejíž ekonomický prospěch se stavební práce uskutečňují. Pojmy „přijaté“ a „použité“ plnění je nutno vykládat v širším smyslu, nikoliv striktně pouze ve vztahu k vlastnímu majetku plátce. V opačném případě by byl porušen princip neutrality systému DPH[11].

V případě přeložky může být vazbou na ekonomickou činnost např. výstavba nového výrobního závodu v původním místě inženýrské sítě. V případě úpravy sousední nemovitosti může vazba na ekonomickou činnost spočívat např. v ochraně zaměstnanců před nadměrnými imisemi produkovanými sousední nemovitostí, ve zvýšení komfortu hotelových hostů prostřednictvím zvýšení oslunění nebo v ochraně vlastního majetku před dešťovou vodou prostřednictvím úpravy svodu na sousední budově.

Varianta 2 - změna věci provedená jejím vlastníkem

[10] Směrnice o DPH 2006/112/ES podmínku přijetí plnění pro uplatnění nároku na odpočet výslovně neuvádí, přímý vznik k plnění je však uveden i zde. Podle čl. 168 jsou-li zboží a služby použity pro účely zdanitelných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést mj. DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.

[11] Princip neutrality systému DPH výslovně zmínil Soudní dvůr EU (SDEU) např. rozhodnutí C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v. Minister van Financiën, bod 19.

Pokud povinnost k náhradě nákladů vlastníka sítě za přeložku vyplývá přímo ze zákona, neuskutečňuje vlastník věci vůči společnosti zdanitelné plnění. Společnost neuplatňuje žádný odpočet DPH.

Pokud se nejedná o povinnou úhradu nákladů, jak bylo výše uvedeno, podle názoru předkladatele nepředstavuje provedení změny stavby jejím vlastníkem za úplatu dle požadavku společnosti dodání stavebních prací, ale jde o službu obecné povahy. Z pohledu nároku na odpočet DPH na vstupu postupuje společnost stejně jako by přijala plnění od stavební firmy ve variantě č. 1.

Pokud je společnost schopna unést obecné důkazní břemeno ohledně vazby mezi přijatým plněním a svojí ekonomickou činností zakládající nárok na odpočet jako celek, pak při splnění ostatních podmínek dle ZDPH má nárok na odpočet daně zaplacené jako součást úhrady vlastníkovi věci za provedení změn na této věci.

3. Uskutečnění zdanitelného plnění

Ve vztahu k uskutečnění zdanitelného plnění uvádí § 14 odst. 1 ZDPH, že poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží. Poskytnutím služby se pro účely ZDPH rozumí také:

a) pozbytí nehmotné věci,
b) přenechání zboží k užití jinému,
c) vznik a zánik věcného břemene,
d) zavázání se k povinnosti zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci.

Posoudit uskutečnění zdanitelného plnění má smysl pouze ve vztahu k variantě č. 1, kdy se zhotovitel stavebních prací liší od vlastníka věci, na které byly práce provedeny.

Pokud mezi společností a vlastníkem věci v souvislosti s provedenou změnou věci společností není dohodnuta žádná úplata, pak chybí jeden ze základních znaků předmětu plnění dle § 2 ZDPH.

Nejsou také naplněny podmínky pro případy, kdy se služba považuje za poskytnutou za úplatu ve smyslu § 14, odst. 3 písm a) a dost. 4 písm b) zákona o DPH, neboť úprava věci je zhotovena výlučně pro účely ekonomické činnosti společnosti, nepředstavuje technické zhodnocení cizí věci, jiný subjekt z jejího zhotovení nemá prospěch[12] a nedochází tak k úniku od placení daně[13].

Z ustálené judikatury SD EU vyplývá, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby je tvořen skutečně získaným protiplněním. Toto protiplnění je subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou, a nikoli hodnotou

[12] Případný prospěch vlatníka věci je jenom druhořadý ve smylu rozhodnutí SDEU C-258/95 Julius Fillibeck, bod 30

[13] Rozhodnutí SDEU C-412/03 Hotel Scandic, bod 23.

určenou podle objektivních kritérií[14]. Krom toho uvedené protiplnění musí být vyjádřitelné v penězích[15] a musí mít přímou vazbu na poskytnuté plnění[16].

4. Závěr

Na výše položené otázky by tedy odpovědi měly být následující:

Otázka č. 1: Která zdanitelná plnění společnost přijímá?

Ve variantě č. 1 společnost přijímá službu od stavební firmy a daň se uplatní postupem podle § 92e ZDPH, jde-li o stavební práci. Vlastník věci od stavební společnosti žádné zdanitelné plnění nepřijímá.

Ve variantě č. 2 společnost přijímá od vlastníka věci obecnou službu a daň uplatní vlastník věci standartním postupem. To se týká také situací, kdy úprava věci jejím vlatníkem spočívá v provedení stavebních prací vymezených v § 92e ZDPH.

Výjimkou z povinnosti uplatnit DPH jsou situace uvedené v informaci ministerstva financí a situace typově shodné, tj. přeložky inženýrských sítí, u kterých úplata vyplývá přímo ze zákona. V případě změny informace budou tyto změny platit pouze do budoucna.

Otázka č. 2: Má společnost u těchto plnění nárok na odpočet?

Společnost má nárok na odpočet daně na vstupu, pokud přijatá zdanitelná plnění od stavební firmy (varianta č. 1), resp. od vlastníka věci (varianta č. 2) použije pro své ekonomické činnosti podléhající dani zakládající nárok na odpočet DPH. Pro nárok na odpočet není významné, že práce byly provedeny na majetku třetí osoby.

Otázka č. 3: Uskutečňuje společnost vůči vlastníkovi věci zdanitelné plnění?

Pokud vlastník věci dal společnosti souhlas s provedením změny věci, výsledkem změny není technické zhodnocení věci a za souhlas s provedením této změny mezi společností a vlastníkem sítě není domluvena odměna, pak společnost neposkytuje vlastníkovi věci žádné zdanitelné plnění.

Po projednání navrhuje předkladatel závěry publikovat obvyklým způsobem.

Stanovisko GFŘ:

Co se týká závěrů v bodu 4, pak s těmito lze souhlasit.

Pouze k bodu 4 Otázce č. 3 z důvodu možných interpretačních nejasností pro případy obdobného typu podotýkáme, že posouzení toho, zda mezi stranami

[14] Rozhodnutí SDEU C-258/95 Julius Fillibeck, bod 14 a zde uvedená judikatura.
[15] Rozhodnutí SDEU C-258/95 Julius Fillibeck, bod 14 a zde uvedená judikatura.
[16] Rozhodnutí SDEU C-260/98 Řecko v. Komise, bod 29 a zde uvedená judikatura.

nedochází ke zdanitelnému plnění, by nemělo být v praxi hodnoceno prostřednictvím naplnění pojmu „technické zhodnocení“ ve smyslu předpisů upravujících daň z příjmu. Neboť i změna nižší hodnoty, než jaká je stanovena výše uvedenými předpisy pro naplnění tohoto pojmu, by mohla být protiplněním.

Dále v případě, kdy se předkladatel odvolává na stále platnou informaci MF a současně i zmiňuje její možnou změnu, tak je i z dosavadní praxe jasné, že revize této informace nezasáhne dosavadní postupy aplikované v souladu s dříve nastavenou správní praxí.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

NOVÉ PŘÍSPĚVKY
Daň z příjmů

445/18.02.15 Uplatňování nákladů na pohonné hmoty ve vybraných případech

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. osv. 1757

1. Úvod

V souvislosti se způsoby uplatňování nákladů na pohonné hmoty (dále jen „PHM“) v rámci výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů, vznikají v praxi v určitých případech výkladové problémy. Ty souvisejí se situacemi, kdy je pořízení vozidla, v souvislosti s jehož provozem náklady na PHM vznikají, pořizovatelem dočasně financováno z cizích zdrojů. Jedná se především o vozidla pořizovaná formou finančního leasingu a o vozidla pořizovaná na úvěr, kdy dochází k zajištění dluhu převodem vlastnického práva na věřitele se současným uzavřením smlouvy o výpůjčce tohoto vozidla na dobu zajištění dluhu uvedeným způsobem.

2. Finanční leasing

Definici, resp. v širším slova smyslu obecná ustanovení o finančním leasingu, pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) vymezuje § 21d ZDP. Ten s účinností již od 1. ledna 2014 obsahuje mimo jiné ustanovení, podle kterého se na finanční leasing nevztahují ustanovení tohoto zákona (míněno ZDP) o nájmu.
To má v souvislosti s úpravami ZDP účinnými od 1. ledna 2014 samozřejmě své opodstatnění, nicméně bylo a je třeba tuto skutečnost ošetřit v těch ustanoveních ZDP, která do konce roku 2013 používala pojem „nájem“ v principu jako legislativní zkratku zahrnující mj. i finanční leasing.