

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 20.6.2018

DPH

523/20.06.18 Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (cost sharing)

Předkládá: Ing. Rostislav Frelich, daňový poradce, č. osv. 4411

Cíl příspěvku

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci a definovat možnosti aplikace ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tj. osvobození od DPH při cost sharingu (podílení se na nákladech).

Popis situace

Příspěvek navazuje na uzavřené příspěvky JUDr. Ing. Václava Pátka a Ing. Petra Brabence č. 249/29.10.08 – Aplikace DPH v případě služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob svým členům, a Ing. Jana Čapka a Ing. Stanislava Kryla č. 309/08.09.10 – Aplikace osvobození od DPH dle ustanovení § 61 písm. g) zákona č. 235/004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Vzhledem ke skutečnosti, že v poslední době byly k dané problematice vydány Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „SDEU“) další rozsudky a současné znění ZDPH prakticky znemožňuje aplikaci osvobození, považujeme za potřebné vyjasnit následující oblasti:

1. Charakter činností člena a aplikace osvobození v roce 2018;
2. Přeshraniční aplikace:
 - a) seskupení osob se sídlem v tuzemsku, člen se sídlem mimo tuzemsko;
 - b) seskupení osob se sídlem mimo tuzemsko, člen se sídlem v tuzemsku.

Česká legislativa

V souladu s platným zněním § 61 písm. g) ZDPH 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, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, 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.

Evropská legislativa

V souladu s českým zněním směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) na základě článku 132 odst. 1 písm. f) členské státy osvobodí:

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;

Článek 132 odst. 1 písm. f) není zařazen v rámci hlavy IX Směrnice do kapitoly 1 nadepsané „Obecné ustanovení“, ale do kapitoly 2 nadepsané „Osvobození některých činností ve veřejném zájmu“. Z obecné systematiky Směrnice vyplývá, že osvobození podle článku 132 odst. 1 písm. f) neplatí pro činnosti v oblasti finančních služeb a že služby poskytované nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají činnost v těchto oblastech, proto nejsou osvobozeny podle tohoto ustanovení.

Článek 132 odst. 1 písm. f) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození podle tohoto ustanovení se týká pouze nezávislých seskupení osob, jejichž členové vykonávají činnost ve veřejném zájmu uvedenou v článku 132 této směrnice, a že služby poskytované seskupením, jehož členové vykonávají hospodářskou činnost v oblasti finančních služeb, která není takovou činností ve veřejném zájmu, proto nemohou být takto osvobozeny. (C-326/15 DNB Banka, body 30-33 a 46; obdobně rovněž C-605/15 Aviva body 25-32)

Analýza problému

1. Charakter činností člena a aplikace osvobození v roce 2018

První otázkou k posouzení je ustanovení ZDPH, podle něhož mohou být členy entity poskytující služby osvobozené podle § 61 písm. g) pouze členové, kteří uskutečňují **pouze** plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani.

Splnění této podmínky je v praxi nemožné, neboť téměř každý subjekt uskutečňuje kromě osvobozených plnění i zdanitelná plnění, byť v marginálním rozsahu. Nedává racionální výsledek, aby v případě, že člen uskuteční během zdaňovacího období pouze jediné drobné zdanitelné plnění, které se ani nijak neváže k jeho hlavní uskutečňované (osvobozené) činnosti a s ní souvisejícím přijímaným službám, byl v tomto zdaňovacím období diskvalifikován pro možnost přijímat osvobozené služby. Tato podmínka není v souladu s účelem osvobození, se Směrnicí ani judikaturou SDEU. Tato podmínka, resp. její striktní výklad, by znemožnila aplikaci ustanovení § 61 písm. g) ZDPH v praxi.

Uvedená otázka byla v příspěvku č. 309/08.09.10 uzavřena s rozporem, neboť ve stanovisku k dílčímu závěru v bodu 6. Generálního finančního ředitelství setrvalo na této striktní podmínce.

Z výše uvedeného textu Směrnice nevyplývá, že by členové, kteří uskutečňují i zdanitelná plnění, měli být vyloučeni z aplikace předmětného ustanovení; osvobození se však u nich podle Směrnice použije pouze ve vztahu ke službám, které jsou přímo

nezbytné k tomu, aby tito členové mohli vykonávat činnost osvobozenou od daně nebo činnost, při níž nejsou osobami povinnými k dani.

Tento závěr nedávno podpořil i rozsudek SDEU C-274/15 Evropská komise vs. Lucembursko:

(53) Na rozdíl od toho, co tvrdí Lucemburské velkovévodství, výklad čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice 2006/112 nezbavuje osvobození od daně stanovené v tomto ustanovení účinku. Uplatnění tohoto osvobození od daně se především **neomezuje na seskupení, jejichž členové vykonávají výlučně činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani. Na služby poskytované NSO, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.**

Návrh novely ZDPH s účinností od 1.1.2019 výše uvedenou spornou podmínku neobsahuje a ustanovení § 61 písm. g) přeformuloval:

101. V § 61 písmeno g) zní:

„g) poskytování služby **nezávislým seskupením osob**, které je osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, **se sídlem v tuzemsku, svým členům, kteří uskutečňují plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně podle písmen a) až f), § 52 odst. 1, § 53 nebo § 57 až 59 nebo činnosti, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani, pokud**

1. jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby tito členové mohli uskutečňovat uvedená plnění nebo činnosti,
2. úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů na poskytnuté službě a
3. toto poskytování nenarušuje tím, že se jedná o plnění osvobozené od daně, hospodářskou soutěž.“.

CELEX: 32006L0112

Důvodová zpráva k novele ZDPH s účinností od 1.1.2019:

K bodu 101 (§ 61 písm. g))

Navrhovaná úprava přibližuje rozsah osvobození od daně směrnici o dani z přidané hodnoty tak, **aby uplatnění osvobození nebylo znemožněno, pokud člen seskupení skutečně byt' jedno drobné zdanitelné plnění.** Z judikátu Soudního dvora Evropské unie C-274/15 Evropská komise proti Lucemburskému velkovévodství vyplývá, že na služby poskytované **nezávislým seskupením osob, jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.**

Navrhované znění rovněž váže osvobození při poskytování služeb **nezávislým seskupením osob svým členům na skutečnost, že tito členové uskutečňují plnění podle § 52 odst. 1, § 53, § 57, § 58 a § 59 a podle § 61 písm. a) až f) zákona o dani z přidané hodnoty, což jsou ustanovení, která transponují článek 132 směrnice o dani z přidané hodnoty. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie C-326/15 DNB Banka je třeba při výkladu čl. 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty vycházet z obecné systematiky směrnice, kdy se úprava stanovená**

v kapitole 2 pro některé činnosti vykonávané ve veřejném zájmu nepoužije na ostatní činnosti zařazené v kapitole 3. Působnost osvobození dle článku 132 odst. 1 písm. f) směrnice o dani z přidané hodnoty je nutné vykládat striktně a proto v jeho smyslu nemohou být osvobozeny služby, které nejsou poskytovány přímo pro výkon činnosti ve veřejném zájmu ve smyslu článku 132 směrnice o dani z přidané hodnoty, ale pouze pro výkon jiných osvobozených činností.

Navrhované ustanovení rovněž upřesňuje, že nezávislé seskupení osob nemusí být právnickou osobou, ale musí být vždy osobou povinnou k dani.

Dílčí závěr k bodu 1.

Osvobození se týká pouze nezávislého seskupení osob, **jehož členové uskutečňují činnost ve veřejném zájmu**; například služby poskytované seskupením, jehož členové uskutečňují činnosti v oblasti finančních služeb, jež nejsou činnostmi ve veřejném zájmu, proto osvobozeny nejsou.

Na služby poskytované nezávislým seskupením osob, **jehož členové vykonávají rovněž zdanitelné činnosti**, se může vztahovat toto osvobození od daně, avšak pouze v rozsahu, v němž jsou tyto služby přímo nezbytné k tomu, aby uvedení členové mohli vykonávat činnosti, které jsou osvobozené od daně nebo při nichž nejsou osobami povinnými k dani.

Osvobození lze aplikovat **již v roce 2018** na základě judikaturního výkladu, ačkoliv v praxi nesplnitelná podmínka (tj. členy entity poskytující služby osvobozené podle § 61 písm. g) ZDPH jsou pouze členové, kteří uskutečňují **pouze** plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, při jejichž uskutečňování nejsou osobou povinnou k dani) je vypuštěna až v navrhovaném znění ZDPH s účinností od 1.1.2019.

2. Přeshraniční aplikace

Druhou otázkou k posouzení je přeshraniční aplikace.

Současné znění ZDPH ani navrhované znění ZDPH s účinností od 1.1.2019 neobsahuje omezení usazování členů na tuzemsko.

Současné znění ZDPH neobsahuje omezení usazování seskupení osob na tuzemsko; navrhované znění ZDPH s účinností od 1.1.2019 **nově obsahuje omezení na seskupení osob se sídlem v tuzemsku.**

Důvodová zpráva k novele ZDPH s účinností od 1.1.2019:

K bodu 101 (§ 61 písm. g))

*... Protože v rámci Evropské unie může být úprava činností nezávislých seskupení osob v jednotlivých členských státech upravena odlišně, podobně jako je tomu u skupiny, navrhuje se do zákona o dani z přidané hodnoty vložit **omezení na seskupení osob, která mají sídlo v tuzemsku.***

Domníváme se, že navrhované omezení usazování seskupení osob na tuzemsko **je v rozporu se Směrnicí, která omezení usazování seskupení ani členů neobsahuje** (článek 132 odst. 1 písm. f) a články 133 a 134 Směrnice). Z těchto ustanovení vyplývá povinnost členských států osvobození od daně implementovat bez dalších podmínek či alternativ.

To znamená, pokud místo plnění přijatých služeb je v tuzemsku, tyto služby jsou v tuzemsku osvobozeny od daně za stejných podmínek jako v případě poskytování předmětných služeb seskupením osob se sídlem v tuzemsku; člen se sídlem v tuzemsku musí být schopen prokázat splnění podmínek pro osvobození správcí daně.

Nařízení Rady č. 282/2011, kterým se provádí opatření ke Směrnici, nestanoví jinak k čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott (C-605/15 Aviva, body 36-40, a C-326/15 DNB Banka, body 45-47) obsahuje argumentaci proti přeshraniční aplikaci. SDEU ve věci přeshraniční aplikace čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice dosud nerozhodl.

Dílčí závěr k bodu 2. a) – Přeshraniční aplikace – seskupení osob se sídlem v tuzemsku, člen se sídlem mimo tuzemsko

Varianta „přeshraniční aplikace je možná“

Již od roku 2018 se na služby poskytované nezávislým seskupením osob se sídlem v tuzemsku členům se sídlem mimo tuzemsko aplikuje osvobození od daně při splnění podmínek daných judikturním výkladem čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice resp. implementovaným ustanovením § 61 písm. g) ZDPH. Nezávislému seskupení osob nevznikne nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytováním předmětných služeb jak členům se sídlem v tuzemsku, tak členům se sídlem mimo tuzemsko (§ 72 odst. 1 písm. c) ZDPH). V případech, kdy místo plnění je podle § 9 odst. 1 (ve smyslu § 9 odst. 3) ZDPH v jiném členském státě, seskupení osob se sídlem v tuzemsku neuvádí poskytnutí těchto služeb do souhrnného hlášení (§ 102 odst. 1 písm. d) ZDPH).

Varianta „přeshraniční aplikace není možná“

Pokud přeshraniční aplikace není možná, již od roku 2018 nezávislému seskupení osob vzniká nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytováním předmětných služeb členům se sídlem mimo tuzemsko.

V případech, kdy místo plnění je podle § 9 odst. 1 (ve smyslu § 9 odst. 3) ZDPH v jiném členském státě, seskupení osob se sídlem v tuzemsku uvádí poskytnutí těchto služeb do souhrnného hlášení.

Dílčí závěr k bodu 2. b) – Přeshraniční aplikace – seskupení osob se sídlem mimo tuzemsko, člen se sídlem v tuzemsku

Služby poskytnuté nezávislým seskupením osob se sídlem mimo tuzemsko členu se sídlem v tuzemsku jsou osvobozeny od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

V roce 2018 se uplatní osvobození, neboť ZDPH nestanoví omezení usazování seskupení osob na tuzemsko.

V roce 2019 lze uplatnit osvobození i v případě přijetí novely ZDPH v navrhovaném znění, která nově obsahuje omezení usazování seskupení osob na tuzemsko v rozporu se Směrnicí. Plátce má možnost, je-li to pro něho výhodnější, postupovat podle čl. 132 odst. 1 písm. f) Směrnice.

Člen se sídlem v tuzemsku musí být schopen prokázat splnění stanovených podmínek správci daně.

Stanovisko GFŘ

Souhlas s dílčím závěrem k bodu 1

Nesouhlas s dílčími závěry k bodům 2. a) a 2. b)

U bodu 2. a) nesouhlasíme s navrhovanou interpretací znění Směrnice. V řadě členských států EU je omezena působnost čl. 132 odst. 1 písm. f) pouze na tuzemsko a při přeshraničních transakcích se zpravidla postupuje obdobně jako u skupiny v případě C-7/13 Scandia America, přičemž k tomuto přístupu se přiklonila i ČR, neboť je nutné považovat za relevantní argumentaci uvedenou ve stanovisku generální advokátky Juliane Kokott (ve věcech C-605/15 Aviva, body 36-40, a C-326/15 DNB Banka, body 45-47). Znění novelizovaného ustanovení § 61 písm. g) zákona o DPH tak lze považovat za plně v souladu se zněním Směrnice. I proto bylo v zákoně o DPH novelou 2019 přistoupeno k úpravě, jejímž cílem je zdůraznit, že se ustanovení týká pouze seskupení osob se sídlem v tuzemsku. Z tohoto důvodu plátce v roce 2018 může postupovat jak dle varianty „přeshraniční aplikace je možná“, tak i dle varianty „přeshraniční aplikace není možná“. Od roku 2019 plátce postupuje výhradně ve variantě „přeshraniční aplikace není možná“.

U varianty 2. b) vzhledem k úpravě ZDPH platného v roce 2018 je akceptovatelné osvobození od daně dle § 61 písm. g) ZDPH. Od roku 2019 však nelze uplatnit osvobození od daně (viz výše).