

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.12.2016**DPH****485/14.12.16 Aplikace § 9 odst. 3) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**

Předkládají: Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191
Olga Holubová, daňový poradce, č. osv. 367

Cílem příspěvku je vyjasnit a sjednotit výklad ustanovení §9 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1.1.2016 (dále jen „zákon o DPH“). V praxi se ukazuje, že při poskytování služeb osobám, které vykonávají současně jak činnost, která je předmětem daně, tak i činnost, která předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH není (dále též jen „osoby s dvojitým statutem“), vznikají nejasnosti ohledně správné aplikace tohoto ustanovení. Tyto nejasnosti pravděpodobně vznikají proto, že § 9 odst. 1 zákona o DPH není z jazykového pohledu zcela identický s textem článku 44 Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „EU DPH Směrnice“).

Cílem příspěvku není vyjasnit, jak postupovat při zjišťování statusu zákazníků, tj. zda jsou osobami uskutečňujícími pouze ekonomickou činnost, nebo zda uskutečňují výhradně činnost, která není předmětem daně, nebo jsou osobou s dvojitým statutem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit aplikaci pravidel pro stanovení místa plnění u služeb tehdy, kdy je zřejmé, že zákazník je osobou s dvojitým statutem, a současně je zjevné, že službu použije pro vlastní činnosti, které nejsou předmětem daně (např. pro činnost dle § 5 odst. 3 zákona o DPH).

1 Úvod do problematiky

V praxi vznikají situace, kdy osoby s dvojitým statutem (např. obce či jiné veřejnoprávní či neziskové instituce, které vykonávají rovněž i činnost, která je předmětem daně) přijímají služby od českých plátců, u nichž zákon o DPH obsahuje odlišná pravidla pro stanovení místa plnění při přijetí takové služby osobou povinnou k dani a při přijetí takové služby osobou, která není osobou povinnou k dani (dále jen „osoba nepovinná k dani“). Může jít například o službu přepravy zboží, pro kterou zákon o DPH obecně s ohledem na status jejího příjemce stanovuje tato odlišná pravidla:

- Pro osobu povinnou k dani je místem plnění místo, kde má příjemce služby sídlo/provozovnu v souladu s § 9 odst. 1 zákona o DPH.
- Pro osobu nepovinnou k dani je místem plnění místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje; v případě přepravy zboží mezi členskými státy, je místem plnění místo zahájení přepravy. Toto se řídí ustanovením § 10f zákona o DPH.

S ohledem na výše uvedené poskytovatel přepravní služby⁴ stojí před rozhodnutím, jaká pravidla zákona o DPH má použít, pokud je zákazníkem „osoba s dvojitým statutem“, a kde se nachází místo plnění. Ukazuje se, že existují určité obtíže při aplikaci § 9 odst. 1 zákona o

⁴Tento příspěvek se pro účely zjednodušení bude dále držet jen výše uvedeného rámce, tj. pouze výše citovaných ustanovení a služby přepravy zboží jako vzorového příkladu. Je nicméně aplikovatelný na všechny situace, kde je místo plnění stanoveno odlišně pro osobu povinnou k dani na straně jedné a osobu nepovinnou k dani na straně druhé.

DPH a § 10f zákona o DPH v kontextu §9 odst. 3 zákona o DPH. V případě zákazníka - osoby s dvojitým statusem se v praxi jeví, že poskytovatelé obtížně dešifrují vzájemný vztah § 9 odst. 1 zákona o DPH, § 10f zákona o DPH a §9 odst. 3 zákona o DPH, neboť některé principy, na základě nichž mají být vykládána pravidla pro stanovení místa plnění, nejsou explicitně v zákoně o DPH zmíněny.

Podle názoru předkladatelů je zcela klíčové vzájemný vztah §9 odst. 1 zákona o DPH, §10f zákona o DPH a §9 odst. 3 zákona o DPH dovodit na základě Směrnice Rady 2006/112/ES (dále jen „EU DPH Směrnice“).

2 Pohled EU DPH Směrnice na určení místa plnění u služby přepravy zboží

EU DPH Směrnice uvádí:

Článek 43

Pro účely uplatňování pravidel týkajících se místa poskytnutí služby platí, že osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nebo uskutečňuje i plnění, jež se nepovažují za zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty;

Článek 44

Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Článek 49

Místem poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani, kromě přepravy zboží uvnitř Společenství, je místo, kde se přeprava uskutečňuje, podle pokryté přepravní vzdálenosti.

Článek 50

Místem poskytnutí služby přepravy zboží uvnitř Společenství osobě nepovinné k dani je místo zahájení přepravy.

Analyzovaný problém přepravních služeb poskytovaných osobě s dvojitým statusem má s ohledem na znění EU DPH Směrnice dle názoru předkladatelů relativně jednoznačné řešení: **z důvodu článku 43 je takový příjemce služeb považován za osobu povinnou k dani, neaplikují se tedy články 49 a 50 EU DPH Směrnice, naopak je plně aplikovatelný článek 44 EU DPH Směrnice a místem plnění je tedy místo, kde má tato osoba sídlo/provozovnu v kontextu článku 44 EU DPH Směrnice.** To platí pro jakoukoli osobu s dvojitým statusem⁵, ať již její převažující činností je činnost mimo předmět DPH (obce a veřejnoprávní subjekty), nebo naopak převažující činností je zdanitelná činnost s doplňkovou

⁵ I když to není předmětem příspěvku, pro úplnost podotýkáme, že totéž platí i pro právnickou osobu nepovinnou k dani, která je identifikovanou osobou [čl. 43 odst. 2 EU DPH Směrnice, § 9 odst. 3 písm. b) zákona o DPH].

činností mimo předmět daně (např. výrobní společnost držící pasivně podíl v jiné společnosti jako finanční investici).

Uvedený závěr může vyvolávat dvojí typ pochyb; k oběma se předkladatelé níže vyjadřují a dovozují, že nejsou nijak relevantní.

- Lze vést úvahu tím směrem, že aby se aplikovalo pravidlo pro stanovení místa plnění dle článku 44 EU DPH Směrnice, příjemce musí jednat jako osoba povinná k dani (...“která jedná jako taková...” viz čl. 44 Směrnice).

Podle názoru předkladatelů by šlo o nesprávnou úvahu. Požadavek na “jednání jako taková” obsahuje článek 44 EU DPH Směrnice proto, aby se pravidly článku 44 EU DPH Směrnice neřídila služba přijatá osobou pro její osobní potřebu nebo pro osobní potřeby svých zaměstnanců. K tomu viz bod 4 preambule novely EU DPH Směrnice, která zavedla od roku 2009 stávající znění výše citovaných článků EU DPH Směrnice, tj. pravidla pro určení místa plnění⁶:

„Pro účely stanovení pravidel týkajících se místa poskytnutí služby a za účelem snížení zatížení hospodářských subjektů na minimum by se osoba povinná k dani, která provádí i činnosti nepodléhající dani, měla považovat za osobu povinnou k dani ve vztahu ke všem službám, které jí byly poskytnuty. Podobně by se právnická osoba nepovinná k dani, která je identifikována pro účely DPH, měla považovat za osobu povinnou k dani. V souladu s obecnými pravidly by se tato ustanovení neměla týkat poskytnutí služby, která je osobě povinné k dani poskytnuta pro její vlastní osobní potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců.“

Dále lze odkázat i na článek 19 Nařízení Rady 282/2011, který je koncipován rovněž v tomto smyslu. Osoba nepovinná k dani se nadále považuje pro účely článků 44 a 45 EU DPH Směrnice za osobu nepovinnou k dani, pokud službu využívá pro osobní potřebu svou nebo svých zaměstnanců. Lze připomenout, že předání či naopak nepředání DIČ příjemce služby přitom může být faktorem, který může pomoci určit, jaký článek EU DPH Směrnice je použitelný. Má-li ovšem poskytovatel služby informace, které mohou rozhodnutí učiněné výhradně jen na bázi předání/nepředání DIČ zvrátit, pak DIČ přestává plnit výše popsanou roli (kromě čl. 19 Nařízení tento koncept lze nalézt mimo jiné i v článku 18). Tento příspěvek přitom vychází z toho, že dvojí status osoby zákazníka je znám.⁷

- Lze vést úvahu tím směrem, že “osoba povinná k dani, která provádí i činnosti mimo předmět daně” (tj. převažující činností je ekonomická činnost s doplňkovou činností mimo předmět daně, o níž hovoří čl. 43 EU DPH Směrnice), je jiná osoba, než “osoba nepovinná k dani, která provádí i činnosti zdanitelné” (tj. u níž je převažující činností činnost mimo předmět DPH viz

⁶Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby

⁷Pro úplnost doplňme, že oblast určení místa plnění se zcela liší od problematiky aplikace přenesení daňové povinnosti, kdy pracovníci finanční správy v minulosti vyjádřili názor, že nepředání DIČ při přijetí stavebních prací obecně podléhajících režimu dle §92e zákona o DPH způsobuje, že služby nejsou předmětem přenesené daňové povinnosti, pokud zákazníkem je subjekt dle §5 odst. 3 zákona o DPH. Předkladatelé nechtějí hodnotit, zda byl tento názor vyjádřen v souladu s DPH legislativou, nicméně v oblasti určení místa plnění se speciálním pravidlem vyjádřeným článkem 43 EU DPH Směrnice (jehož obdobu EU DPH Směrnice pro aplikaci přenosu daňové povinnosti na stavební práce neobsahuje) by takové úvahy byly zcela nemístné.

obce a veřejnoprávní subjekty), a že na tuto druhou kategorii se tak pravidlo článku 43 EU DPH Směrnice nevztahuje.

Takové úvahy by však nebyly opodstatněné. EU DPH Směrnice obsahuje pravidlo článku 43 právě proto, aby nebylo potřeba přezkoumávat (s výjimkou osobní spotřeby viz bod výše), jaká aktivita u “osoby s dvojitým statutem” převažuje. *Poznámka: v případě osoby, která se hypoteticky zabývá zdanitelnými činnostmi i činnostmi mimo předmět DPH v poměru 50:50, by rozhodnutí ani nešlo učinit, v EU DPH Směrnici by potřebné pravidlo zcela chybělo.*

Lze shrnout, že pravidlo článku 43 EU DPH Směrnice by bylo popřeno, pokud by mělo být dovozováno, že příjemce služby se ve vztahu k této službě považuje za osobu povinnou k dani (což je předpoklad aplikace článku 44 EU DPH Směrnice), ale protože “nejedná jako taková”, tak se v konečném důsledku článek 44 EU DPH Směrnice neaplikuje. To by úprava článku 43 postrádala smysl a byla by zbytečná.

Jinými slovy: bylo by absurdní, aby EU DPH Směrnice v článku 43 na jedné straně nedávala poskytovateli služby povinnost zjišťovat, že zákazník - osoba s dvojitým statutem je/není osoba povinná k dani ve vztahu k poskytnuté službě, s vysvětlením, že to je obtížně zjistitelné, ale na druhé straně současně kladla článkem 44 povinnost zjišťovat, zda tuto službu používá pro účely své činnosti, která je předmětem daně, nebo pro účely své činnosti, která předmětem DPH není. Článek 43 EU DPH Směrnice stanovuje fikci, že pro účely čl. 44 a 45 EU DPH Směrnice osoba s dvojitým statutem jedná jako osoba povinná k dani, ačkoli pro účely (například) článku 2 EU DPH Směrnice danou službu přijímá a používá jako osoba nepovinná k dani.

Předkladatelé tedy zastávají názor, že v analyzovaném problému služeb přepravy zboží poskytovaných osobě s dvojitým statutem poskytovatel nemá zjišťovat převažující status osoby a podle něj se řídit. Status takové osoby je článkem 43 EU DPH Směrnice dán. Je však potřeba zjišťovat, zda služba není přijímána zákazníkem pro jeho osobní potřebu nebo pro osobní potřeby jeho zaměstnanců. To v kontextu přepravních služeb objednaných osobou s dvojitým statutem v případě obcí či veřejnoprávních subjektů velmi pravděpodobně nebude připadat v úvahu. V případě jiných typů zákazníků (nicméně stále s dvojitým statutem) tato možnost působí pravděpodobněji a k přezkoumávání soukromého charakteru plnění by tak mělo docházet.⁸

Příklady:

Obec si objedná přepravu zboží. Není důležité, zda zboží použije k zařízení pronajímaných nemovitostí (tj. k ekonomické činnosti) nebo k zařízení prostor, které zdarma poskytuje klubu seniorů (tj. k činnosti, která není předmětem daně). Místo plnění přepravních služeb se bude v obou případech řídit § 9 odst. 1, protože tak stanoví § 9 odst. 3 ZDPH. Poskytovatel přepravních služeb tedy nezkoumá, pro který ze dvou vyjmenovaných účelů bude služba využita. Kdyby si však obec objednala přepravu nájezdové rampy pro postižené dítě svého zaměstnance, nesdělila z toho důvodu své DIČ přepravní společnosti a vysvětlila využití nakupované služby, byla by v této transakci považována za osobu nepovinnou k dani a místo plnění přepravní služby by se řídilo § 10f ZDPH.

Obdobně tato pravidla fungují i pro osoby fyzické. Podnikatel v oblasti finančních služeb poskytuje úvěry a půjčky (ekonomická činnost) a druhým, neméně významným okruhem jeho

⁸ Pro tyto případy viz článek 19 Nařízení Rady 282/2011, který pravidla pro takové přezkoumávání popisuje.

aktivit je skupování balíků pochybných pohledávek a jejich následné vymáhání (činnost mimo předmět DPH, viz např. C-93/10 GFKL). Jím nakoupené služby přepravy zboží se vždy budou posuzovat podle § 9 odst. 1, ať už budou využity pro jakoukoli z obou vyjmenovaných činností. Kdyby nicméně využil službu pro účely ryze soukromé (např. by nechal dovézt manželce – vášnivě zahrádkáře hnůj na záhonky), posuzoval by se jeho status opačně – byl by při nákupu služby považován za osobu nepovinnou k dani.

3 Pohled zákona o DPH na určení místa plnění u služby přepravy zboží

Podle názoru předkladatelů zákon o DPH transponoval příslušná ustanovení článků 43, 44, 49 a 50 EU DPH Směrnice tak, že s ohledem na řešenou problematiku nelze identifikovat věcné odlišnosti. Absenci textu „která jedná jako taková“ v § 9 odst. 1, který se vyskytuje v článku 44 EU DPH Směrnice, lze prostřednictvím eurokonformního výkladu vysvětlit tak, že příjemce služby není osobou povinnou k dani, pokud by tuto službu přijímal pro své soukromé účely nebo pro soukromé účely jeho zaměstnanců, tj. v takovém případě se neaplikují vůbec ustanovení § 9 zákona o DPH, ale je využitelný výhradně jen § 10f zákona o DPH. Důsledek je pak identický s tím, jaká pravidla nastavuje EU DPH Směrnice.

4 Návrh na opatření

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

Stanovisko GFR:

Souhlas s předloženým příspěvkem.