

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 14.9.2016**

### **DPH**

**483/14.09.16 Zrušení registrace plátce v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti při dodání zboží s místem plnění v tuzemsku neusazenou osobou**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353  
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

#### **1. Úvod**

Příspěvek je zaměřen na bod 2 přechodných ustanovení v části třicáté třetí, Čl. XXXIV vládního návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, publikovaném jako Sněmovní tisk 717/0 (dále též jen „novela“). Cílem je zajistit procesní rovnost všech osob povinných k dani neusazených v tuzemsku, které zde jsou registrovány k dani z přidané hodnoty z různých (historických) důvodů a po účinnosti příslušné novely budou uskutečňovat dodání zboží s místem plnění v tuzemsku pouze plátcům. Dalším cílem je vyjasnit, zda zrušení registrace brání uskutečňování některých dalších zdanitelných plnění, kde neusazené osobě nevzniká povinnost přiznat DPH.

Výše zmíněný sněmovní tisk byl dne 1. června 2016 ve 3. čtení schválen Poslaneckou sněmovnou ČR a bude následovat jeho projednání v Senátu ČR.

#### **2. Popis problematiky**

V souvislosti s novelizací celního kodexu a jeho implementací do české právní úpravy dochází k dalším změnám souvisejících zákonů, mj. také zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH).

V rámci novely se v § 108 odst. 1 ZDPH vkládá nové písmeno d), které zavádí režim přenesení daňové povinnosti v situacích, kdy neusazená osoba, která sama není registrována jako plátce, dodává zboží plátcům s místem plnění v tuzemsku.

Pokud plátce, neusazená osoba, poskytuje ode dne nabytí účinnosti novely pouze dodání zboží plátcům s místem plnění v tuzemsku, nabízí přechodné ustanovení k příslušnému zákonu možnost zrušení registrace tohoto neusazeného plátce. O zrušení registrace musí plátce požádat správce daně ve lhůtě 6 měsíců od nabytí účinnosti novely.

Přechodné ustanovení však dává možnost požádat o zrušení registrace pouze osobám neusazeným v tuzemsku, které byly registrovány jako plátcům na základě jednoho jediného ustanovení, a to dle **§ 6c odst. 2 ZDPH**. Nicméně neusazené

osoby povinné k dani se mohly, případně musely k DPH registrovat na základě různých dalších ustanovení.

Domníváme se, že by bylo diskriminační, kdyby neusazeným plátcům, kteří v současné době uskutečňují pouze dodání zboží plátcí s místem plnění v tuzemsku, bylo přístupováno jinak jenom proto, že se v minulosti stali plátcí z jiných titulů, resp. na základě jiných ustanovení ZDPH

### **3. Zrušení registrace neusazených osob povinných k dani - právní úprava**

Bod 2 přechodných ustanovení k diskutovanému vládnímu návrhu zákona zní takto:

*„Správce daně zruší registraci osoby povinné k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která se stala plátcem podle § 6c odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, pokud tato osoba požádala do 6 měsíců ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona o zrušení registrace plátce a pokud ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona uskutečňuje pouze dodání zboží plátcí s místem plnění v tuzemsku.“*

Z gramatického výkladu tohoto ustanovení by plynulo, že o zrušení registrace plátce by mohly žádat pouze neusazené osoby, které byly zaregistrovány jako plátcí DPH v ČR z titulu uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku dle § 6c odst. 2 ZDPH. Toto ustanovení zní takto:

*„(2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, nebo plnění, na která se použije zvláštní režim jednoho správního místa, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.“*

Nicméně neusazené osoby mohly být zaregistrovány také na základě jiných ustanovení ZDPH, a to jak povinně, tak i dobrovolně.

#### **a) Povinná registrace osob povinných k dani neusazených v tuzemsku**

Povinnost registrovat se k DPH jako plátce vzniká neusazené osobě také v okamžiku dodání zboží do jiného členského státu, viz § 6c odst. 3 ZDPH:

*„(3) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.“*

Na základě § 6b odst. 1 písm. b) se neusazené osoby povinné k dani stávají plátcí v souvislosti s nabytím majetku při nabytí obchodního závodu.

*„(1) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek*

*a) ....., nebo*

*b) od plátce nabytím obchodního závodu.“*

Dále mohou být neusazené osoby registrovány v souvislosti s přechodem, resp. převodem jmění při přeměně obchodní korporace, a to pokud byla zanikající, resp. rozdělovaná korporace plátcem. Tato registrační povinnost je definována v § 6b odst. 2 ZDPH:

*„(2) Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní korporace do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované obchodní korporace, která byla plátcem.“*

V neposlední řadě osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku byly v minulosti povinny registrovat se k DPH také při pořízení zboží z jiného členského státu. A to na základě § 94 odst. 15 ZDPH ve znění platném do 31. 3. 2011:

*„(15) Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku, nebo zahraniční osoba povinná k dani, která nemá provozovnu v tuzemsku, s výjimkou provozoven, prostřednictvím kterých tyto osoby uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, pokud pořizují zboží z jiného členského státu v tuzemsku, včetně nového dopravního prostředku a zboží, které je předmětem spotřební daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci třístranného obchodu podle § 17, se stávají plátcem dnem prvního pořízení zboží.“*

#### **b) Dobrovolná registrace osob povinných k dani neusazených v tuzemsku**

Na druhou stranu se neusazené osoby mohou registrovat také dobrovolně. A to pokud vědí, že budou uskutečňovat zdanitelná plnění s místem plnění v ČR, v souvislosti se kterými budou moci uplatňovat nárok na odpočet DPH. V tomto případě jde především o tuzemské dodání zboží či poskytnutí služby, dodání zboží do jiného členského státu nebo vývoz zboží. Neusazené osoby jsou pak zaregistrovány dle § 6f odst. 2:

*„(2) Osoba povinná k dani, která nemá sídlo ani provozovnu v tuzemsku a která bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, je plátcem ode dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.“*

Nutno poznamenat, že zahraniční subjekty se „dobrovolně“ registrovaly jako plátcí často jenom proto, aby v okamžiku uskutečnění prvního zdanitelného plnění v ČR již měly k dispozici své české DIČ a mohly ho uvádět na svých daňových dokladech. Se zavedením kontrolního hlášení totiž absence českého DIČ dodavatele v okamžiku prvního plnění s českou DPH komplikuje nárok na odpočet u odběratele.

Z výše zmíněného výčtu titulů registrace k DPH neusazených osob (který není úplný) je tedy zřejmé, že registrace dle § 6c odst. 2 ZDPH se týká pouze zlomku osob povinných k dani neusazených v tuzemsku. Pokud by nebylo umožněno všem neusazeným osobám žádat o zrušení registrace plátce, hrozilo by, že s osobami ve zcela shodné situaci (tj. u neusazených osob, které uskutečňují pouze dodání zboží plátcí s místem plnění v tuzemsku) bude zacházeno rozdílně jen ze zcela formálního důvodu – čísla paragrafu zákona uvedeného kdysi před lety v osvědčení o registraci.

Současně neexistuje racionální důvod pro dvojkolejnost úpravy, kdy pro omezitelné osoby, které provedly registraci předem, by byl stanoven horší režim (teoreticky při striktním výkladu bodu 2 přechodných ustanovení by se nemohly odregistrovat), než pro osoby, kterým vznikla registrace automaticky ze zákona.

### **Dílčí závěr 1**

Doporučujeme diskutované přechodné ustanovení aplikovat pro všechny neusazené osoby povinné k dani, a to bez ohledu na ustanovení, dle kterého byly v minulosti registrovány, pokud veškeré ostatní podmínky bodu 2 přechodných ustanovení novely jsou splněny.

### **4. Zdanitelná plnění, která blokují možnost žádat o zrušení registrace plátce**

V souvislosti s výše uvedeným dílčím závěrem je třeba dále vyjasnit, jak interpretovat požadavek bodu 2 přechodných ustanovení, že neusazený plátcé uskutečňuje pouze **dodání zboží plátcí s místem plnění v tuzemsku**.

Domníváme se, že bod 2 přechodných ustanovení má dopadat na situace, kdy neusazená osoba by plnila veškeré podmínky nového režimu přenesení daňové povinnosti (tj. nově aplikovaného v situacích, kdy neusazená osoba-neplátcé, dodává zboží plátcí s místem plnění v tuzemsku), kromě toho, že je registrována jako plátcé (tj. pouze jeho registrace aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti znemožní). Umožnit takovému dodavateli odregistrování od DPH je racionální a reflektuje celkový kontext navrhovaného rozšíření aplikace režimu přenesení daňové povinnosti na dodání zboží.

Jakýkoli výklad, který by zcela lpěl na jazykovém znění bodu 2 přechodných ustanovení, by zjevně odporoval výše deklarovanému účelu. Například formalisticky by bylo možné dovozovat, že o deregistraci by mohl požádat jen neusazený plátcé, který uskutečňuje pouze dodání zboží plátcí s místem plnění v ČR, a naopak

neusazený plátce, který vedle toho také uskutečňuje dodání zboží neplátcí s místem plnění mimo tuzemsko, by požádat nemohl. Takový výklad by byl evidentně nesprávný.

Podobně vadné by bylo prostřednictvím jazykového výkladu dovozovat, že zrušení registrace má dle dikce bodu 2 přechodných ustanovení zabránit skutečnost, že neusazený plátce uskutečňuje kromě dodání zboží plátcům také jakékoli další zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterých však není povinen přiznat DPH (např. poskytování služeb plátcům s místem plnění stanoveným v tuzemsku podle pravidel dle § 9 odst. 1 až § 10d ZDPH). V takových případech bude daň odvádět plátce - příjemce plnění. Není proto důvod, aby poskytování takových plnění plátcům blokovalo možnost žádat o zrušení registrace plátce.

Navrhujeme proto takový výklad, že jako posuzovaná množina plnění se berou v úvahu jen dodání zboží v tuzemsku, a v rámci této referenční skupiny se posuzuje, zda neusazený plátce dodává zboží jen plátcům. Pokud dodává zboží s místem plnění v tuzemsku také neplátcům, nebo pouze neplátcům, žádat o zrušení registrace nemůže. Mezi taková plnění bude spadat i dodání zboží do jiného členského státu, protože místo plnění je v tuzemsku (tam, kde začíná přeprava) a zákazník není (českým) plátcem (je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě). Žádná jiná plnění zrušení registrace nebrání.

Níže uvádíme příklad plnění, která zrušení registrace nebrání.

### *Dodání zboží*

Mezi tato plnění bude nepochybně spadat dodání zboží plátcí, na které se již dnes vztahuje přenos daňové povinnosti, protože se jedná o dodání zboží plátcí s místem plnění v tuzemsku. Bude se tak jednat o dodání zboží s instalací nebo montáží plátcí (§ 7 odst. 3), dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu plátcí (§ 7a), dodání zlata plátcí (§ 92b), dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 (odpadů) plátcí (§ 92c), dodání nemovitě věci plátcí (§ 92d), nebo dodání zboží uvedeného v příloze č. 6 (§ 92f). Ve všech těchto případech bude moci osoba neusazená žádat o zrušení registrace plátce.

Zrušení registrace nebrání ani dodání zboží s místem plnění v jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

### *Služby*

Zrušení registrace nebrání poskytnutí plnění s místem plnění v tuzemsku, ze kterých však není osoba neusazená povinna přiznat DPH. Jde především poskytování služeb plátcům s místem plnění dle § 9 odst. 1 ZDPH v tuzemsku, pokud příjemce služby má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. Dále se bude jednat o poskytování služeb

plátci s místem plnění dle § 10 až § 10d ZDPH, tedy poskytnutí služby vztahujících se k nemovité věci (§ 10), poskytnutí přepravy osob (§ 10a), poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy (§ 10b), poskytnutí stravovací služby (§ 10c) nebo poskytnutí nájmu dopravního prostředku (§ 10d).

Pokud by neusazená osoba poskytovala služby s místem plnění v tuzemsku dle § 10 až § 10d ZDPH neplátcům, žádat o zrušení je sice možné, taková osoba se ale stane opět plátcem v okamžiku následného poskytnutí těchto služeb neplátcům. Lze očekávat, že v těchto případech osoby neusazené budou postupovat racionálně a o zrušení registrace žádat nebudou.

Zrušení registrace samozřejmě nebrání ani poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko.

### *Pořízení zboží*

Specifickým typem plnění je pořízení zboží z jiného členského státu. V daném případě se však nejedná o uskutečněné plnění, ale přijaté. Bod 2 přechodných ustanovení logicky z důvodů výše uvedených blokuje možnost zrušení registrace jen při uskutečněných plněních, konkrétně takových dodání zboží, která nepodléhají režimu přenesení daňové povinnosti.

V případě zrušení registrace plátce by potom neusazená osoba uskutečňovala pořízení zboží jako identifikovaná osoba (§ 6g).

## **5. Dílčí závěr 2**

O zrušení registrace plátce nemůže žádat osoba neusazená, pokud dodává zboží s místem plnění v tuzemsku neplátcí. Pokud tato osoba poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku, o zrušení registrace žádat může. Při následném poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku dle § 10 až § 10d ZDPH neplátcům by se ale opět stala plátcem v okamžiku jejich poskytnutí. Žádat o zrušení registrace plátce může i osoba neusazená, pokud jen pořizuje zboží z jiného členského státu. V takovém případě se stane identifikovanou osobou.

## **6. Závěr**

Doporučujeme dílčí závěr 1 a dílčí závěr 2 vhodným způsobem zveřejnit.

### **Stanovisko GFŘ:**

#### **Souhlas s dílčím závěrem 1 a 2**

**Podle bodu 2 přechodných ustanovení zákona č. 243/2016 Sb. zrušení jak povinné, tak dobrovolné registrace neusazených osob s tím, že podmínkou pro toto zrušení registrace bude od data účinnosti zákona č. 243/2016 Sb. uskutečňování pouze dodání zboží s místem plnění v tuzemsku neusazenou osobou, a to jakékoliv formy dodání zboží.**