DPH

359/22.02.12 Režim přenesení daňové povinnosti podle § 92e ZDPH⁶

*Předkládají: Olga Holubová, daňová poradkyně, č. osvědčení 367,
Pavel Černý, daňový poradce, č. osvědčení 369*

Aplikace ustanovení § 92e účinného od 1. ledna 2012 ve spojení s § 92a není zcela jednoznačná. Naším cílem je sjednotit výklad a odstranit některé pochybnosti.

1. Status příjemce plnění

A.

Zákon o DPH

Ustanovení § 92a ukládá **plátcí**, pro něhož bylo zdanitelné plnění uskutečněno, povinnost přiznat a zaplatit daň. Ze zákona lze dovodit, že plátcem je osoba povinná k dani, o které tak stanoví zákon v

§ 94, nebo osoba, která byla registrována k dani v tuzemsku podle § 95a. V obou případech se tedy jedná o osoby, které jsou registrovány k dani podle § 95 a 95a nebo by registrovány měly být. Množinu plátců, jimž ukládá povinnost přiznat a zaplatit daň, ustanovení § 92a (ani žádné jiné) dále nijak neomezuje ani v závislosti na jejich postavení v okamžiku přijetí plnění ani v závislosti na účelu použití přijatého plnění.

Rozsah většiny uskutečněných plnění, která jsou předmětem daně, je v § 2 naopak omezen pouze na plnění uskutečněná osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických činností. Srovnáním obou uvedených ustanovení lze dospět k závěru, že nebylo úmyslem zákonodárce jakkoli omezit okruh plátců, jejichž povinností je přiznat a zaplatit daň při přijetí plnění podle § 92a⁷. Kdyby totiž okruh těchto plátců zákonodárce omezit chtěl, mohl toho jednoduchou formulací snadno docílit, např.: *“... je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno a který je použije i jen zčásti k ekonomické činnosti, povinen přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění”⁸.*

Směrnice⁹

Podle článku 199 odst. 3 písm. a) Směrnice mohou členské státy stanovit, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje i plnění, jež nejsou předmětem daně, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu k veškerému zboží či službám, které v režimu

⁶ Zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁷ Tomuto výkladu svědčí i judikatura SDEU, v níž soud zkoumal, zda se místo plnění nehmotných služeb stanoví do státu odběratele i v případě, že služby nebudou použity k ekonomické činnosti:

28 *Je třeba hned konstatovat, že čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice neupřesňuje, zda jeho použití podléhá podmínce, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje nákup poradenských služeb, využívá těchto služeb v souvislosti se svou hospodářskou činností. Na rozdíl od jiných ustanovení šesté směrnice, jako je její čl. 2 odst. 1 a čl. 17 odst. 2, tak tento článek nijak neudává, že by taková podmínka byla k jeho použití nezbytná.*

29 *Jinými slovy za stavu, kdy čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice výslovně nestanoví, že poskytované služby musí být použity v souvislosti s hospodářskou činností osoby, která uskutečňuje nákup těchto služeb, je třeba mít za to, že okolnost, že tato posledně uvedená osoba využívá tyto služby pro činnosti, které nespádají do oblasti působnosti šesté směrnice, nebrání použití tohoto ustanovení (C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet).*

⁸ § 92a odst. 1 ZDPH

⁹ Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému DPH

přenesení daňové povinnosti (dále také „režim PDP“) přijme. Podle našeho názoru toto ustanovení český zákonodárce zvolením výše uvedené formulace využil, neboť určil, že režim přenesení daňové povinnosti se použije vždy v případě, kdy je příjemcem plnění osoba, která je registrována k dani podle § 95 a 95a nebo registrována k dani má být.

Informace GFR a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH z 9. 11. 2011 (dále jen „Informace“)

Podle bodu 2.1. Informace se režim přenesení daňové povinnosti neuplatní, jestliže příjemce plnění – plátce nepoužije plnění k ekonomické činnosti, tj. v případech, kdy jedná v postavení osoby nepovinné k dani. Vzhledem k výše uvedenému jde, podle našeho názoru, tato instrukce nad rámec zákona.

Navíc zakládá stav právní nejistoty, neboť poskytovatel plnění podléhajícího zvláštnímu režimu není schopen prokázat, k čemu bylo poskytnuté plnění použito. Odběratel mnohdy ani nebude v okamžiku přijetí plnění schopen toto s jistotou určit¹⁰, případně se o změně účelu využití přijatého plnění rozhodne až v průběhu poskytování služby a po úhradě záloh.

Informace přesně nestanoví, v jakém časovém horizontu má být přijaté plnění použito k ekonomické činnosti, aby byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti¹¹.

Požadavek uvedený v Informaci nadto považujeme, vzhledem k tomu, že je adresován drtivě většině plátců včetně drobných živnostníků, za nepřiměřený. Podle obecně platných principů systému DPH by členský stát neměl zatěžovat plátce více, než je nezbytné pro výběr daně¹². Stejná zásada je zakotvena i v daňovém řádu¹³. Místo aby poskytovatel služeb pro účely rozhodování o daňovém režimu jednoduše nahlédnutím do registru plátců zjistil potřebný údaj, povede (pro obě strany) složitá jednání o budoucím využití svého plnění odběratelem. Jednoznačný důkaz pro případnou daňovou kontrolu však málokdy získá, protože prohlášení odběratele o způsobu využití plnění nemusí z různých důvodů odpovídat skutečnosti.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje, aby nebyl pozastavován postup plátce, který se bude řídit výhradně dikcí zákona a režim přenesení daňové povinnosti uplatní, bude-li jeho odběratel plátcem DPH, bez ohledu na způsob využití poskytovaného plnění odběratelem. Předpokládáme, že odběratel, který z daňového dokladu snadno zjistí, že byl režim PDP dodavatelem uplatněn, splní svoji povinnost, která mu z režimu přenesení daňové povinnosti plyne. Nebude totiž schopen prokázat svoji dobrou víru, že dodavatel jednal v souladu s instrukcí Informace a uplatnil standardní režim zdanění.

¹⁰ Příkladem může být veřejnoprávní subjekt, který investuje do výstavby parkoviště. To může být použito jak k výkonu veřejné správy či k bezúplatné činnosti, tak k ekonomickým aktivitám. O způsobu či účelu použití majetku se však u územních samosprávných celků často rozhoduje až po jeho dokončení na základě usnesení zastupitelstva.

¹¹ Prázdninová stavební úprava v učebně, která se využívala pouze ke školní výuce, by měla podle Informace podléhat standardnímu režimu, protože vzdělávací činnost školy je bezúplatná (tj. není ekonomickou činností). Bude-li nicméně učebna od září sloužit i k placeným jazykovým kroužkům, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti. Daňový režim se posoudí podle výchozího nebo podle budoucího využití učebny?

¹² Spojené případy C-286/94 Garage Molenheide BVBA, odst. 45 a 46

¹³ § 5 odst. 3 zák. č. 280/2009, daňový řád

B.

Zákon nijak neupravuje postup v případech, kdy se odběratel přijímající plnění podle § 92e stane plátcem až v průběhu jeho poskytování a až poté, kdy ze zálohy, kterou na toto plnění zaplatil, byla dodavatelem (v souladu s § 21 a násl.) přiznána daň.

Vzhledem k absenci speciální úpravy navrhujeme použít analogicky bod 10 přechodných ustanovení zákona č. 370/2011 Sb. a do okamžiku, než se odběratel stane plátcem, uplatňovat standardní režim a od data uvedeného na osvědčení o registraci odběratele uplatňovat režim přenesení daňové povinnosti. Základem daně v režimu PDP pak bude částka stanovená podle § 37 odst. 3. Bude-li takto stanovený základ daně záporný, vypořádání proběhne z důvodu šetření principu neutrality ve standardním, a nikoli zvláštním, režimu¹⁴.

2. Opravy základu daně a výše daně

Zákon speciálně neupravuje způsob opravy základu a výše daně podle § 42. Nebylo by nicméně v souladu s obecnými principy, zejména s principem neutrality, aby se základ daně a daň u plnění zdaněného ve standardním režimu (např. v r. 2011) opravoval v režimu přenesení daňové povinnosti. Znamenalo by to například, že dodavatel, který původně přiznal a zaplatil daň, ji nemůže na základě poskytnuté slevy snížit, zatímco odběratel, který odpočet původně nárokoval, jej nemusí vracet. Neutralita daně by byla tímto postupem nepochybně významně narušena.

Navíc, u oprav základu a výše daně, i když jsou považovány za samostatná zdanitelná plnění, se uplatňují sazba daně a kurz pro přepočtení cizí měny stejné jako u původního plnění. Zachování původního způsobu zdanění tedy bude odpovídat zavedenému systému.

Proto navrhujeme, aby se oprava základu a výše daně podle § 42 provedla zásadně v tom daňovém režimu, který byl uplatněn u původního plnění.

3. Vymezení plnění podle § 92e**Klasifikace CZ-CPA**

Plnění, u nichž se uplatní režim podle § 92e, jsou vymezena odkazem na kódy 41 až 43 (tj. sekce F) klasifikace CZ-CPA platné k 1. lednu 2008. Tato klasifikace byla v České republice zavedena na základě Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, které stanoví klasifikaci CPA. Podle preambule tohoto nařízení je určena pro účely sběru dat a jejich srovnávání na úrovni EU, přičemž výsledky mají sloužit podnikům k posouzení konkurenceschopnosti a orgánům EU k dohledu nad zachováním soutěžního prostředí na trhu. Podle preambule nařízení mají členské státy možnost přidávat do svých národních klasifikací využívaných pro vnitrostátní účely jednotlivé položky vycházející z CPA. CZ-CPA je klasifikace produkce (tj. výsledků ekonomických činností), tedy výrobků a služeb. Je zřejmé, že není primárně

¹⁴ Kdyby dodavatel, který původně přiznal a zaplatil daň z přijaté úplaty, ji nemohl na základě vrácení přeplatku snížit, zatímco odběratel, který odpočet z poskytnuté zálohy původně nárokoval, jej nemusel při obdržení přeplatku vracet, zatížila by daň náklady dodavatele a navýšila výnosy odběratele, což je nepřipustné.

určena pro aplikaci v daňové oblasti, a proto je její využití pro účely § 92e problematické. Výkladové problémy mohou vznikat především z těchto důvodů:

1. Obsah pojmů „služba“ a „výrobek“ použitých v klasifikaci nemusí a mnohdy ani nebude odpovídat obsahu stejných pojmů běžně používaných v účetnictví či v daňových zákonech.
2. Klasifikace CZ-CPA nerozlišuje mezi poskytnutím služby na straně jedné a dodáním zboží či převodem nemovitosti a straně druhé. Sekce F zahrnuje jak převod nemovitostí (např. prodej bytových nemovitostí developerskými či stavebními subjekty 41.00.10), tak dodání zboží s montáží (např. výstavbu a opravy dálkových podmořských či pozemních přenosových vedení 42.22.21, instalace topení 43.22.12) nebo poskytnutí služeb (např. odstraňování tapet 43.33.29).
3. Sekce F, jejíž název je „Stavby a stavební práce“, zahrnuje v jednotlivých položkách jak pojmy „výstavba“, tak pojmy „montáž“. Obsahuje nicméně i položky, v nichž se pojmy „výstavba“ či „montáž“ vůbec nevyskytují (např. „zednické práce“, „izolační práce“ nebo „kovářské práce“).

Zákon a Informace

Nadpis § 92e, důvodová zpráva k zákonu 47/2011 Sb. a Informace hovoří o stavebních a montážních pracích, zatímco text § 92e pouze o pracích stavebních. Domníváme se, že není možné rozlišit položky uvedené v sekci F klasifikace CZ-CPA na práce stavební na straně jedné a na práce montážní na straně druhé. Navíc, jak jsme výše uvedli, obsahuje sekce F i položky, které nejsou označeny ani jako stavební ani jako montážní. Žádný pramen, který by poskytl návod, jak ze sekce F vyčlenit práce stavební z množiny všech tam zahrnutých služeb, není k dispozici, což je pochopitelné, je-li náplní sekce F pouze stavebnictví. Domníváme se proto, že zákonodárce měl v úmyslu zahrnout do režimu přenesení daňové povinnosti **veškeré služby uvedené v sekci F**, tj. jak stavební a montážní, tak i ostatní, a dovozujeme to kromě výše uvedeného také z jejího názvu Stavby a stavební práce. Samotný nadpis § 92e lze pominout dle pravidla *rubrica legis non est lex*.

Podle Informace se režim přenesení daňové povinnosti uplatní jak na služby, tak na dodání zboží s montáží. Ustanovení § 92e však hovoří pouze o pracích, tj. o službách. Rozlišení mezi dodáním zboží s montáží a poskytnutím služeb je poměrně obtížné a ZDPH pro ně nestanoví žádná kritéria. Přestože je k dispozici judikatura SDEU¹⁵, která určitá vodítka poskytuje, ustálená správní praxe tenduje k extenzivnímu výkladu ve prospěch služeb a na úkor dodání zboží s montáží.

Z výše uvedených důvodů se domníváme, že výklad GFŘ a MF uveřejněný v Informaci, podle něhož **se § 92e uplatní i na dodání zboží s montáží, je pro daňovou praxi výkladem jediným možným**. Není totiž v silách dodavatelů, a to zejména vzhledem k dosavadní správní praxi, vždy jednoznačně stanovit jednoznačnou hranici mezi dodáním zboží s montáží a poskytnutím služby ani se znalostí relevantní judikatury SDEU. Nicméně ať již jde o poskytnutí služby nebo dodání zboží s montáží, je vždy nezbytné, aby zatřídění plnění do klasifikace CZ

¹⁵ Např. C-111/05 Aktiebolaget, C-41/04 Levob

CPA odpovídalo kódům 41-43; otázku daného zatřídění si příspěvek neklade za cíl řešit.

Na druhou stranu nelze ze zákona ani při nejlepší vůli dovodit, že se § 92e uplatní na převod nemovitosti.

4. Hlavní a vedlejší plnění

Jsme přesvědčeni, že stejně jako pro celý zákon o DPH je i pro účely § 92e nutno použít institut vedlejšího plnění, u něhož se uplatní shodný daňový režim s režimem plnění hlavního. Jestliže bude například v rámci dodávky elektroinstalačních prací poskytnuta i revize dodaných rozvodů, uplatní se režim přenesení daňové povinnosti na celou službu, i když služba revize, je-li samostatně poskytnutá, podléhá režimu standardnímu. Obdobně se bude postupovat i v opačných případech: vedlejším plněním ve standardním režimu může být dodávka, která, kdyby byla samostatně poskytnuta, podléhala by režimu přenesení daňové povinnosti.

Navrhujeme, aby bylo potvrzeno, že i v režimu přenesení daňové povinnosti se uplatní institut vedlejšího plnění podle kritérií SDEU¹⁶.

5. Kolize režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. s jinými režimy v rámci intrakomunitárních plnění

V některých případech může dojít současně ke splnění podmínek pro aplikaci přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. a ke splnění podmínek pro aplikaci § 108 odst. 1 písm. c) („režim ICRC“), a to za situace, kdy osoba, která poskytuje zdanitelné plnění odpovídající ostatním podmínkám režimu PDP, je osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku a je současně z jakéhokoli důvodu plátcem v ČR.

Jde o režimy, které jsou svými následky obdobné. Zásadní rozdíl z pohledu platného znění ZDPH spočívá v tom, k jakému okamžiku je plátce, kterému je plnění poskytováno, povinen přiznat daň.

V případě režimu PDP se povinnost přiznat daň podle § 92a odst. 1 váže zásadně k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě režimu ICRC platí základní pravidlo, podle § 24 odst. 1 se povinnost přiznat daň váže k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění i k okamžiku poskytnutí úplaty, a to k tomu z nich, který nastane dříve.

Pokud tedy v dané situaci plátce, jemuž je zdanitelné plnění poskytováno, platí poskytovateli plnění jakoukoli část úplaty předem v některém zdaňovacím období předcházejícím zdaňovacímu období, v němž dojde k uskutečnění zdanitelného plnění, musí se rozhodnout, zda bude aplikován režim PDP nebo režim ICRC a zda povinnost přiznat daň bude stanovena zásadně dle § 92a odst. 1 nebo podle dotčeného režimu ICRC.

---

¹⁶ Např. C-349/96 Card Protection Plan, spojené případy C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin a Howden Court Hotel

ZDPH ani Směrnice nedávají pro takový případ výslovnou instrukci. Ze Směrnice vyplývá, že aplikace režimu přenesení daňové povinnosti u plnění uskutečňovaných v rámci Společenství (bod 10 preambule Směrnice) je v současné době pravidlem obecně uplatňovaným a lze jej považovat za pravidlo základní (ačkoli ve spojení s úvahami o přechodném režimu či přechodném období). Přitom Směrnice uvádí, že možnost aplikace režimu PDP se dává členským státům k dispozici za účelem zjednodušení pravidel a zabránění daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v určitých odvětvích a pro určité druhy plnění (bod 42 preambule Směrnice). Z důvodové zprávy k zákonu č. 47/2011 Sb., kterým byl zaveden režim PDP, vyplývá, že tento režim je zaváděn právě z důvodů ve Směrnici předvídaných. V Informaci pak je výslovně uvedeno, že v případě režimu PDP jde o režim specifický ve vztahu k dosud aplikovaným pravidlům a postupům stanoveným v ZDPH. Systematicky je úprava režimu PDP zahrnuta v ZDPH do Hlavy III označené „Zvláštní režimy“, což v kontextu systematiky ZDPH lze považovat za speciální úpravu ve vztahu ke standardním pravidlům uplatňování daně, jak jsou stanovena v Hlavě II.

Podle našeho názoru je třeba považovat pravidla stanovená pro režim PDP za normu speciální ve vztahu k pravidlům režimu ICRC, tedy za normu, která podle kolizního výkladového pravidla *lex specialis derogat generali* má přednost před normou stanovující pravidla režimu ICRC. Lze tedy konstatovat, že v případech, kdy dochází ke kolizi pravidel režimu PDP s režimem ICRC, se přednostně použijí pravidla režimu PDP. V našem konkrétním kolizním případě to tedy znamená, že povinnost přiznat daň bude zásadně vycházet z ustanovení § 92a odst. 1 a zúčastnění plátcí budou plnit i ostatní povinnosti stanovené pro režim PDP.

K tomu je třeba současně zdůraznit, že zavedením režimu PDP neztrácí v kolizních případech režim ICRC relevanci. Pravidla režimu ICRC, která nejsou vyloučena odchylnou úpravou režimu PDP, by měla být nadále aplikována.

Považujeme za nutné zmínit druhou výkladovou variantu, tedy že výkladovými prostředky by bylo možné dospět i ke zcela opačnému závěru, tedy k přednostní aplikaci režimu ICRC před režimem PDP. Takový výklad by bylo možné opřít o argumentaci vyplývající z prvotního určení režimu PDP pro zabránění daňovým únikům při plnění v rámci území daného členského státu, tedy jeho určení pro plnění v rámci tuzemska, nikoli pro modifikaci pravidel platných u intrakomunitárních plnění. V takovém případě by bylo třeba vycházet z toho, jaké DIČ pro danou transakci poskytl plátcé, jenž uskutečňuje plnění, plátcí, pro něhož se plnění uskutečňuje. Pokud by poskytl DIČ vydané v České republice, byl by uplatněn režim PDP, pokud by poskytl DIČ vydané jiným členským státem, byl by uplatněn režim ICRC.

Podle našeho názoru však argumentace pro druhou variantu výkladu neobstojí ve srovnání s argumentací pro variantu první. Pokud by zákonodárce chtěl z režimu PDP vyjmout případy současně splňující podmínky režimu ICRC, mohl tak učinit. Navíc jakákoli zmínka o souvislostech zde uváděných není ani v důvodové zprávě k zákonu, kterým byl režim PDP zaveden.

Navrhujeme proto potvrdit, že v případech, kdy dochází ke kolizi pravidel režimu PDP s režimem ICRC, se přednostně použijí pravidla režimu PDP,

povinnost přiznat daň vychází z ustanovení § 92a odst. 1 a zúčastněné plátce stíhají i ostatní povinnosti stanovené pro režim PDP.

6. Evidence podle § 92a

Povinnost vést evidenci v elektronické podobě zasáhne významnou množinu plátců včetně drobných řemeslníků, kteří mnohdy nemají k dispozici počítač nebo potřebné uživatelské zkušenosti či znalosti. Z těchto důvodů považujeme předmětnou povinnost za nepřiměřeně zatěžující. Navrhujeme, aby v případech, kdy jde o omezený rozsah (např. v řádu jednotek položek), bylo připuštěno předkládání evidence v listinné podobě a aby byla v tomto smyslu doplněna Informace.

7. Doplnění výše daně na daňový doklad

Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uskutečněno, je povinen doplnit na obdrženém daňovém dokladu výši daně¹⁷.

V případě velkých firem může toto znamenat nepřiměřenou administrativní zátěž.

Přitom při poskytnutí služby osobou registrovanou v jiném členském státě a při pořízení zboží z jiného členského státu má osoba, která je povinna přiznat a zaplatit daň, na výběr, zda doplní výši daně na obdržený doklad nebo v evidenci pro daňové účely¹⁸.

Vzhledem k tomu, že jde o principiálně srovnatelné situace, neshledáváme rozumný důvod, proč v případě přenesení daňové povinnosti ve stavebnictví není uplatňován stejný přístup.

Navrhujeme proto, aby nebyl pozastavován postup plátce, pokud uvede výši daně nikoliv přímo na daňový doklad, ale pouze v daňové evidenci.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

k bodu 1. Status příjemce plnění - k písmenu A:

Jak uvedeno i v příspěvku, plátcem je osoba povinná k dani. Mj. z toho vychází názor vyslovený v **Informaci GFR a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH z 9. 11. 2011**. K argumentům předkladatelů lze dále uvést, že právě proto, že zákonodárce bez dalšího upřesnění použil v § 92a termín „plátce“ lze jen stěží dovodit, že tak pro oblast zdanitelných plnění dle § 92a a násl. ZDPH vymezil postavení plátce **jinak** než pro ostatní ustanovení zákona o DPH, kde je tento pojem ve stejném znění běžně používán, tj. mj. že jde o osobu povinnou k dani. Naopak dle našeho názoru a též s odkazem na znění Směrnice o

¹⁷ §92a odst. 3 ZDPH

¹⁸ § 31 odst. 2 a § 35 odst. 2 ZDPH

DPH, zejména čl. 199 odst. 3 je na místě, aby zákonodárce v textu vydefinoval, že je tento obecně používaný pojem nutno v kontextu aplikace § 92a a násl. ZDPH chápat jinak. V situacích, kde se za osobu povinnou k dani má určitá osoba považovat i tehdy, pokud nejedná jako taková, mělo by to tedy být výslovně vymezeno. Takováto situace je např. při úpravě místa plnění (český ZDPH v § 9 odst. 3), toto pravidlo však platí a je v zákoně výslovně uvozeno, že je „pro účely stanovení místa plnění“ – tj. nelze je automaticky vztáhnout i na jiné účely včetně režimu dle § 92a a násl. ZDPH. U režimu dle § 92a a násl. ZDPH věc takto či obdobně českým ZDPH upravena není – podle čl. 199 odst. 3 písm. a) Směrnice o DPH mohou čl. státy stanovit, že osoba povinná k dani, která uskutečňuje i plnění, jež nejsou předmětem daně, se považuje za osobu povinnou k dani ve vztahu k veškerému zboží či službám, které v režimu přenesení daňové povinnosti (dále také „režim PDP“) přijme. Musí tak ovšem učinit dostatečně zřejmě a zcela jasně.. Už i vzhledem k výše uvedené úpravě zakotvené výslovně pro účely místa plnění máme za to, že český zákonodárce tuto možnost nevyužil a resp. pokud takový záměr měl, nezvolil natolik dostatečnou formu, aby bylo vždy (vůči každému subjektu) obhájit, že ČR skutečně stanoví ve smyslu čl. 199 odst. 3 písm. a) využila. Uvedené zákonodárce nevyspecifikoval ani v důvodové zprávě a proto argumentaci předkladatelů nelze přijmout. Naopak lze zde odkázat též na ustálenou judikaturu ESD, z které lze dovodit, že každá osoba si má právo na to, aby bylo odlišováno, kdy jedná jako osoba povinná k dani a kdy nikoliv (např. C-291/92 Armbrecht, C-415/98 Baksi, C-25/03 HE a další).

Má-li tomu být jinak, musí toto členský stát (v rámci možností daných mu Směrnicí) stanovit a to jasným způsobem (viz napař. § 9 odst. 3 ZDPH).

K názoru o nastolení permanentní právní nejistoty z důvodu, že odběratel není schopen určit k čemu přijaté plnění využije nebo jak vlastně v dané transakci odběratel vystupuje, možno uvést, že dodavatel vychází ze stavu, který je k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění, a který by měl při každé transakci mít s odběratelem vyjasněnou, byť na základě předpokladu užití, tedy velice podobně tak, jak plátce postupuje při rozhodování o uplatnění nároku na odpočet DPH. Nutno je též podotknout, že je zde dodavatel minimálně ve stejné právní nejistotě jako v případě jiných transakcí, kde se musí spolehnout na důkazní prostředky poskytnuté odběratelem pro účely správného uplatňování DPH (např. dodání zboží do jiného členského státu, kde přepravu zajišťuje odběratel (§ 64 ZDPH), uplatnění sazby daně u bytové výstavby dle § 48 a § 48a ZDPH), tj. v situacích již dříve se v praxi vyskytujících.

Přes uvedené nutno nicméně připustit, že daný stav při striktní interpretaci závěrů Informace může v řešené oblasti působit poněkud komplikovaný. Proto již ostatně GFŘ v reakci na některé dotazy¹⁹ k dotčené problematice uvedlo, že pokud odběratel poskytne svému dodavateli platné DIČ, pohlíží se něj bez dalšího jako na osobu jednající jako osoba povinná-plátce a z tohoto pohledu je naplněna podmínka pro aplikaci ust. § 92a ZDPH.

K písmenu B.:

S ohledem na principy fungování systému DPH, zejména princip neutrality DPH a s odkazem na logiku věci lze vyjádřit souhlas s navrženým řešením.

k bodu 2 Opravy základu daně a výše daně:

¹⁹ zveřejněné i na webu ČDS

Souhlas s navrženým řešením.

k bodu 3 Vymezení plnění podle § 92e:

Souhlas s konstatováním.

k bodu 4 Hlavní a vedlejší plnění:

Souhlas s navrženým řešením.

k bodu 5 Kolize režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a a násl. s jinými režimy v rámci intrakomunitárních plnění

Obecně lze konstatovat, že režimy v rámci intrakomunitárních plnění (ICT) by neměly konkurovat režimům uplatňovaným v rámci tuzemska. Konkurenční výhoda režimu ICT by mohla vést k porušení zásady daňové neutrality, neboť osoby uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se nacházely ve výhodnějším postavení vůči osobám uskutečňujícím plnění uvnitř státu_viz. bod 47 judikátu C-240/05 Eurodental. Úprava podle § 92a (a § 92e) je speciální úpravou oproti běžnému mechanismu DPH, měla by mít tato úprava přednost i před režimy ICT.

Z uvedeného důvodu lze akceptovat navržené řešení.

k bodu 6 Evidence podle § 92a

V příspěvku uvedené řešení nelze akceptovat, neboť musíme ctít jednotný přístup ke všem daňovým subjektům.

k bodu 7 Doplnění výše daně na daňový doklad

Podle § 92a odst.2 je plátce daně povinen uvést daň na dokladu.