



Zákon o DPH Plnění osvobozená

25. října 2011

Ondřej Novák



Přehled přednášky

- právní rámec, principy a souvislosti
- jednotlivá osvobozená plnění
- citace z judikatury

Právní rámec DPH I.

■ komunitární právo

- primární právo EU (kompetence EU, základní svobody)
- směrnice 2006/112, (zejm. články 131-166) dříve směrnice 77/388
- prováděcí nařízení 282/2011 (okrajově)

■ česká legislativa

- zákon č. 235/2004 Sb. (zejm. § 51 – 71g)

■ judikatura

- SD EU (dříve ESD) / NSS ČR

Právní rámec DPH II.

- povinnost členského státu utvářet legislativu a postupovat v souladu s šestou směrnicí
- povinnost eurokonformního výkladu
- při nesouladu možnost nepřímého účinku směrnice (nepodmíněnost + určitost + uplynutí lhůty)
- nařízení obecně platné přímo, bez nutnosti (možnosti) implementace

Principy platné i pro DPH

- právní jistota
- ochrana dobré víry
- požadavek předvídatelnosti
- zákaz zneužití práva

- princip neutrality DPH (čl. 1 směrnice)
 - problematika outsourcingu

Principy osvobození (bez) - EU

- správnost a jednoduchost uplatňování a zamezení daňových úniků a zneužití (čl. 131 šesté směrnice)
- výklad osvobození restriktivní, výklad výjimek z osvobození extenzivní

Hlavní a vedlejší plnění

- plnění cílem samo nebo jen podporou lepšího využití hlavního plnění
- intenzita vazby na hlavní plnění v míře vylučující samostatný praktický užitek pro průměrného spotřebitele
 - kurýr u pojistné smlouvy ?
 - pojištění u leasingu ?

DPH – rámec I

Plnění za úplatu (omezeně i bez) v rámci ekonomické činnosti

- plnění zdanitelná
- plnění, která nejsou předmětem daně
 - uvedená výslovně (v ZDPH)
 - neuvedená výslovně, typicky náhrada škody
- plnění osvobozená s nárokem na odpočet (specifická podpora, konstrukce EU DPH)

...

DPH – rámec II

- plnění osvobozená bez nároku na odpočet
 - plnění osvobozená x plnění nikoliv předmět daně (rozdílný dopad)
- ekonomická činnost i plnění mimo ni -> koeficient 1 (poměrná výše - § 75)
- plnění osvobozená i zdanitelná -> koeficient 2 (krácená výše - § 76), specifické „zaokrouhlení“: 1%, 95+%

Pošta (§ 52, § 54/1/w, x)

- poštovní služby – držitelé licence
 - poštovní zásilky, poštovní poukazy
 - poštovní datová zpráva zdanitelná (20%)
- „poštovní“ finanční činnosti
 - vybírání koncesionářských poplatků
 - výplata dávek důchodového pojištění
 - vybírání opakujících se plateb obyvatelstva („SIPO“)

Rozhlas, TV

- rozhlas a televize (ze zákona)
- naopak zdanitelné
 - reklama, teleshopping, sponzoring
 - komerční TV kanály (placené, webkamery)

Výchova a vzdělání

■ výchova a vzdělávání

- činnost + subjekt: školská soustava (včetně praxí) vč. školských služeb souvisejících (i stravování – nikoliv VŠ), ústavní apod. výchova, rekvalifikace
- aktivity pro děti a mládež (neziskový sektor)
- jazyky nad rámec uvedeného omezeně:
 - jednoleté denní jazykové kurzy uznaných subjektů
 - přípravné kurzy ke standardizovaným zkouškám
 - poplatky za zkoušku obecně zdanitelné

Zdravotnické služby a zboží

■ zdravotnické služby a zboží

- činnost + subjekt: zdravotní péče včetně stomatologie, v rámci péče dodání zboží i některá další dodání (tkáně), a související služby dle veřejného pojištění, dopravní služby
- léčiva a zdravotnické prostředky zdanitelné
- oční optika zdanitelná

Sociální pomoc

- sociální služby dle zákona o sociálních službách
 - činnosti + subjekt
 - poradenství, prevence, péče / služby pobytové, ambulantní, terénní
 - registrované subjekty, omezená přeshraniční činnost

Loterie a podobné hry

- provozování loterií a podobných her
- související služby poskytované jinými subjekty zdanitelné:
 - distribuce
 - provoz výherních přístrojů
(„nájem“ plochy pro přístroj menší než místnost je obecným užitím věci dle § 14/1/b ZDPH, nikoliv nájmem)

Osobní automobily I - § 62

- do 31.3.2009: pořízení bez nároku na odpočet, zrcadlově pak prodej osvobozený
 - neuplatňování krácení nerovná se nutně právo postupu dle § 62...
- od 1.4.2009: při pořízení nárok na odpočet, prodej zdanitelný
- pozn.: krácený vstup, plný výstup

Osobní automobily II - § 62

- přechodná ustanovení novely
 - není zpětně založen nárok u osobních automobilů dodaných či předaných do užívání (leasing) před 1.4.2009
 - režim osvobození pro výše uvedené zachován „navždy“ – udržení statutu bez ohledu na počet prodejů automobilu (výklad odsouhlasený MF)

Osvobozená plnění ostatní I

- obecně neziskové subjekty či územní samosprávné celky (písm. a, c, d, e)
- výkon sociálně-právní ochrany dětí (b)
- příležitostné akce – účel a hospodářská soutěž (její nenarušení)

Cost sharing - § 61/1/g ZDPH

- g) poskytování služeb, které poskytují nezávislá seskupení osob, které jsou právnickou osobou, svým členům, kteří uskutečňují pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně nebo plnění, která nejsou předmětem daně, pokud jsou tyto služby nezbytné pro uskutečňování jejich plnění a pokud úhrada za poskytnuté služby odpovídá nákladům na jejich poskytnutí podle podílů členů v seskupení na poskytnuté službě, nenarušuje-li toto osvobození hospodářskou soutěž

Cost sharing - § 61/1/g ZDPH

- seskupení osob jakožto právnická osoba, cca ale nikoliv obchodní společnost či družstvo
- účastníci uskutečňující výlučně plnění osvobozená či mimo předmět daně – posuzování v rámci jednotlivých zdaňovacích období
- přeshraniční poskytnutí předmětných služeb možné
- úplatou ve výši nákladů se rozumí náklady (zvýšené o obvyklou ziskovou marži , tj. cena obvyklá ?)
- službami ve smyslu daného ustanovení např. i účetní a poradenské služby

- úmysl EU-zákonodárce ?
- reálná využitelnost při daném výkladu ?

Finanční činnosti § 54 - I

- též sjednání a zprostředkování kromě:
 - dodání zlata ČNB a přijímání vkladů v ČNB
 - obhospodařování fondů (ale viz dále)
 - vybírání TV a rozhlasových poplatků
 - výplata dávek (důchody) nebo opakujících se plateb obyvatelstva
- „sjednávání“ – upozornění na příležitost k uzavření smlouvy, navázání kontaktu, dojednání podrobností, bez vlastního zájmu na obsahu smlouvy, nikoliv tedy administrativní úkony dle dané smlouvy

Finanční činnosti § 54 - II

- převod cenných papírů a podílů / členství
 - do 2009 převod podílů / členství mimo předmět DPH (§ 14/5/c ZDPH – dopad v souvislosti s vymezením pojmu zprostředkování (§/ 54/1/y ZDPH)
- přijímání vkladů od veřejnosti
 - poskytuje banka x platí banka...

Úvěry, platební styk a podobné

- poskytování úvěrů a půjček
 - včetně posouzení žádosti o úvěr i bez jeho poskytnutí
- bankovní záruky, akreditiv, inkaso,
- směnárenská činnost,
- peněžní operace

„Bankovní“ služby zdanitelné

- poskytnutí bankovních informací
- pronájem bezpečnostních schránek
- faktoring
- jiné administrativní poplatky (např. za výpis z KN)

Platební styk a zúčtování

- platební styk a zúčtování
 - styčné body se správou pohledávek (např. C-175/09 AXA UK)
 - komplexní plnění **x** řada jednotlivých služeb
 - tj. osvobození se nevztahuje na služby zahrnující kromě platebního styku i převzetí správy a vymáhání pohledávek

Osvobození finančních služeb – omezení subjektem

- operace související se správou úvěru
- operace související s vydáváním platebních karet
 - správa platební karty
 - blokace platební karty
 - (pozn.: výčet je demonstrativní)

Investiční nástroje I

- organizace regulovaného trhu s investičními nástroji (typicky burzy)
- pokyny týkající se investičních nástrojů
- obhospodařování investičních nástrojů, kromě:
 - úschova (§ 34-35 ZCP) – i CP zaknihované
 - správa (§ 36 ZCP) – úkony nutné k výkonu nebo zachování souvisejících práv

Investiční nástroje a období II

- evidence investičních nástrojů
- emise investičních nástrojů
- vypořádávání obchodů s investičními nástroji
- obchodování s devizovými hodnotami

Deriváty

- vzhledem k faktické komplikovanosti nejasný daňový režim
- sjednání derivátu **x** dodání derivát.aktiva
 - sjednání cca osvobozené
 - převod před splatností cca osvobozený
 - peněžní vyrovnání při dodání cca mimo předmět DPH
 - nepeněžní vyrovnání cca režim dle aktiva (např. komodita)

Postupování pohledávek

- postoupení vlastní pohledávky není předmětem daně
- úplatné postoupení postoupené pohledávky (koupě, vklad, dar) je plnění osvobozené
- vymáhání dluhů a faktoring je zdanitelné (faktoringový poplatek)
 - vymezení faktoringu nejasné, blíže viz interpretace NÚR č. I-12 Faktoring (www.nur.cz)
 - s postoupením i bez (správa pohledávek)
 - postoupení regresní (bez převodu úvěrového/inkasního rizika) x bezregresní
 - regresní postoupení bližší spíše pouhé správě pohledávek
- bezregresní nákup pohledávek po splatnosti nepředstavuje poskytnutí služby ze strany kupujícího

Obhospodařování fondů § 54/1/v

- posuzováno bez ohledu na subjekt
- C-169/04 Abbey National: „správa zvláštních investičních fondů“ má v rámci komunitárního práva svůj vlastní, nezávislý obsah, který členské státy nemohou měnit
- „součástí správy mohou být i služby poskytované externím subjektem, ovšem představující samostatný a zřetelný celek splňující specifické a podstatné prvky činnosti správy zvláštních investičních fondů, včetně např.:
 - účetní, daňové a auditní služby
 - právní služby v rámci správy fondu
 - provozování zákaznické infolinky“

Finanční služby a obrat pro DPH

- důvodem osvobození i spravovatelnost
- ve směrnici opce ke zdanění
- otázka objemu dopadu finančních služeb do koeficientu – maržové obchody
 - MF uznány: směnárenské transakce, reverzní REPO operace, měnový swap x MF neuznány: úrokový swap, REPO operace
 - některé státy EU tento přístup uplatňují (nejednotnost)

Pojišťovací služby § 55

- pojišťovací a související činnosti
 - závazek plnit při realizaci smluveného rizika
 - proti předchozí úhradě pojistného
- zajišťovací a související činnosti
- zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví
- likvidace pojistných událostí samostatnými likvidátory
- penzijní připojištění včetně zprostředkování

Pojišťovací služby

- navázáno na regulaci pojišťovnictví (ZPoj)
- likvidace osvobozená v rozporu se směrnicí
- pozor na aspekt vzniku plátcovství vzhledem k vymezení obrátu u např. zprostředkovatelů



Pojišťovací služby

- asistenční služby poskytnuté v rámci pojistného vztahu osvobozeny
- subdodávka asistenčních služeb zdanitelná (neutralita **x** outsourcing)

Převody nemovitostí a související I

- stavby, byty a nebytové prostory, pozemky
- nájem osvobozen, kromě
 - krátkodobý nájem (max. 48 hod)
 - nájem parkovacích míst
 - nájem bezpečnostních schránek
 - nájem trvale instalovaných zařízení
 - rozhodnutí pronajímatele – nájem pro ekonomickou činnost plátce

Převody nemovitostí a související II

- převod staveb bytů, nebytových prostor osvobozen v návaznosti na 3-letý časový test
 - stav před 1.1.2009: nabytí nebo kolaudace
 - stav od 1.1.2009: 1.kolaudační souhlas nebo první užívání stavby (cca oprávněné)
- převod pozemků kromě stavebních osvobozen
- převod stavebních (dle definice nezastavěných) pozemků zdanitelný

Další aspekty osvobození

- i u osvobozených plnění je relevantní datum a místo uskutečnění plnění
 - povinnost přiznat uskutečnění plnění (v tuzemsku)
- § 72/1/d: nárok na odpočet u plnění použitých pro některé finanční a pro pojišťovací služby s místem plnění ve třetí zemi

Citace/parafráze z judikatury I

- pravidlo striktního výkladu neznamena, že by ustanovení o osvobození měla být vykládána způsobem, který vyloučí jejich účinky - není účelem judikatury uplatňovat výklad, který v praxi učiní osvobození od daně téměř nepoužitelným
- vymezení osvobození od daně v šesté směrnici představují autonomní pojmy práva Společenství, jejichž účelem je odstranit rozdíly v použití režimu DPH mezi členskými státy
- v zájmu zachování neutrality daně mají být stejné transakce zdaňovány stejně bez ohledu na to, zda jsou uskutečňovány osobou oprávněnou provozovat takové činnosti či nikoliv
- zásadními aspekty funkce činnosti pojišťovacího agenta je hledání zákazníků a jejich spojení s pojistitelem; činnosti „back office“ spočívající v poskytování služeb pojišťovacímu podniku za odměnu nepředstavují služby související s pojišťovacími operacemi v tomto smyslu.

Citace/parafráze z judikatury II

- použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající prakticky ekonomických subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství
- potřeba zabránit snížení daňového výnosu není záležitostí naléhavého veřejného zájmu, která by ospravedlnila omezení svobody poskytnuté Smlouvou – pouhá skutečnost, že společnost-rezident zřídí dceřinou společnost v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku daňového úniku a ospravedlnit opatření, které omezuje uplatnění základní svobody přiznané Smlouvou – „wholly artificial structure“
- jednání akcionáře tak nemůže být považováno za zneužívající jen s odkazem na skutečnost, že zvýšení kapitálu vedlo k překlenutí finančních problémů společnosti nebo že nevyužil prioritní právo na nabytí akcií při takovém zvýšení kapitálu

Citace z judikatury k zák. 588/1992 Sb.

- § 19 (1) Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání ...
- § 19 (1) po 322/2003 Sb.: Pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem **nebo zboží z dovozu**, použije při podnikání...
- § 43 (3) Nárok na odpočet daně u zboží z dovozu má plátce za podmínek stanovených v § 19 až 22, pokud tento zákon nestanoví jinak.
- „ V konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně z přidané hodnoty a stěžovatele neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným plátcům DPH.“



...děkuji za pozornost.