

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 29. srpna 2007

Program:

1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 29. června 2007
2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů

DPH

Příspěvek 178/23.05.07 – **staženo z jednání**

178/23.05.07 - Osvobození služeb zdravotní péče, které jsou poskytovány osobou z jiného členského státu

Příspěvek 184/27.06.07 – **příspěvek přepracován**

184/27.06.07 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH

Předkládají: Mgr. Ing. Radek Halíček, advokát
Ing. Petr Potomský, daňový poradce č. 3276

1. Úvod – popis problému

Určité finanční činnosti jsou z pohledu DPH specifické tím, že při jejich poskytování není samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění je dána úrokovou marží, resp. marží mezi prodejní a kupní cenou daného aktiva nebo instrumentu.

V praxi vyvstává otázka, jakým způsobem by tyto „maržové“ obchody měly být zohledněny ve jmenovateli koeficientu pro výpočet poměru pro krácení nároku na odpočet DPH na vstupu u přijatých plnění, která jsou použita k uskutečnění plnění, u nichž má plátce nárok na odpočet, tak k uskutečnění plnění, u kterých plátce nárok na odpočet nemá.

Skutečnost, že problematika maržových obchodů není v současné době legislativně jednoznačně upravena, přináší na straně plátců nejistotu, zda jimi uplatňované postupy jsou v souladu s českými a evropskými DPH pravidly. Pokyn D-212 je podle názoru předkladatelů v současné době nepoužitelný, jelikož upravoval problematiku finančních činností na základě dnes již neplatného zákona, jakož i principů odlišných od principů evropské legislativy DPH.

Cílem tohoto příspěvku je tak sjednotit přístup zejména k vybraným finančním činnostem osvobozeným od DPH z pohledu výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH podle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „koeficient“ a „zákon o DPH“).

Sjednocení přístupu by mělo vést především ke zvýšení právní jistoty plátců DPH v dané oblasti a zároveň k výraznému zvýšení spravovatelnosti a kontrolovatelnosti stanovení daně ze strany správců daně, a rovněž ke snížení administrativní náročnosti výpočtu koeficientu pro plátce daně.

2. Předmět příspěvku

V praxi lze identifikovat řadu transakcí či oblastí, jejichž ekonomická podstata odpovídá výše uvedenému maržovému principu. Vzhledem k jejich šíři a variabilitě není záměrem příspěvku ani v jeho možnostech plně pokrýt všechny v úvahu přicházející situace.

Příspěvek je tak zaměřen především na níže uvedené transakce, u nichž by z pohledu každodenní praxe bylo přínosné sjednotit jejich DPH režim. Zároveň se jedná o transakce, u kterých je podle názoru předkladatelů zcela zřejmá vazba mezi jejich nákladovou a výnosovou stránkou, tj. jejich ekonomická podstata naplňuje typické znaky maržových transakcí:

- Směnářská činnost
- Finanční derivátové operace
- REPO operace s cennými papíry
- Nákup cenných papírů pro klienty.

Pro účely tohoto příspěvku zahrnují REPO operace převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování, zejména nákup cenného papíru se současnou dohodou o jeho budoucím prodeji. Rozdíl v nákupní a prodejní ceně je předem sjednán a ekonomicky představuje úrok za poskytnutí peněžních prostředků, přičemž samotný převod cenných papírů je pouze forma zajištění této finanční operace. Nákup cenných papírů pro klienty zahrnuje operace, kdy plátce na trhu nakoupí cenný papír za účelem a již s cílem jeho prodeje konkrétnímu klientovi.

Z důvodu limitovaného rozsahu příspěvku není předmětem posouzení např. problematika poskytování půjček a úvěrů či komoditních derivátů, a to přestože i u těchto transakcí lze v řadě případů identifikovat znaky maržových obchodů.

3. Analýza problému z pohledu platné legislativy

3.1 Zákon o DPH - platné znění

Současné znění zákona o DPH, pokud jde o výpočet jmenovatele koeficientu, neposkytuje jednoznačné vodítko. V souladu s ustanovením § 76 odst. 2 zákona o DPH do jmenovatele vedle údajů v čitateli vstupuje „součet veškerých plátcem uskutečněných plnění bez nároku na odpočet daně uvedených v § 75 odst. 1, případně upravený podle odstavce 3“.

Z textu ustanovení není zřejmé, jakým způsobem ve jmenovateli koeficientu plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet zohlednit. Podle striktního gramatického výkladu by do koeficientu měl být uváděn počet osvobozených plnění bez ohledu na jejich hodnotu.

Předkladatelé se domnívají, že takovýto výklad by byl v rozporu s obecnými principy DPH i s legislativou a rozhodovací praxí orgánů Evropského společenství, na základě kterých se jako

logické jeví zahrnovat do koeficientu součet úplat za poskytnutá plnění, tj. sumu základů daně za poskytnutá plnění.

Zákon o DPH definuje základ daně v ustanovení § 36 s tím, že se výslovně nezabývá definicí základu daně u finančních činností. Základem daně by tak mělo být vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné plnění od osoby, pro kterou je plnění uskutečněno nebo od třetí osoby.

3.2 Šestá směrnice

Podle čl. 174 Směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (recast Šesté směrnice) je odčitatelný podíl DPH na vstupu dán zlomkem, jehož jmenovatel obsahuje „celkovou výši ročního obratu, bez DPH, vztahujícího se k plněním zahrnutým do čitatele a k plněním, u nichž daň není odpočitatelná“.

V souladu s Šestou směrnicí by tedy do jmenovatele koeficientu pro výpočet odčitatelné části DPH na vstupu měl být zahrnut obrat vztahující se k plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet.

Pojem „obrat“ není v Šesté směrnicí v souvislosti s krácením nároku na odpočet DPH na vstupu definován¹.

Vzhledem k tomu, že pojmy komunitárního práva obecně mají svůj vlastní význam nezávislý na obsahu, jaký těm kterým pojmům přisuzuje legislativa jednotlivých členských států, nelze podle názoru předkladatelů bez dalšího pro výpočet koeficientu použít definici obratu uvedenou v § 6 odst. 2 zákona o DPH².

Obdobně jako v případě českého zákona o DPH se tak v rámci EU legislativy nabízí vyjít při stanovení hodnoty jmenovatele ze sumy základů daně³ za poskytnuté finanční činnosti. Základ daně je v tomto ustanovení definován zjednodušeně jako vše, co tvoří protiplnění, které má banka obdržet za poskytnutí služby.

3.3 Relevantní rozhodnutí Evropského soudního dvora

Evropský soudní dvůr dosud neposkytl výslovnou definici pojmu „obrat“ nebo „základ daně“ v souvislosti s finančními činnostmi.

Nicméně otázkou stanovení základu daně, resp. obratu u plnění, u nichž není samostatně stanovena úplata (tj. u maržových obchodů) a otázkami souvisejícími s touto problematikou, se zabývala zejména rozhodnutí Evropského soudního dvora *First National Bank of Chicago* (C-172/96), *Glawe* (C-38/93).

V prvním, pro naše účely rozhodujícím případě, rozhodoval Evropský soudní dvůr otázku, zda transakce (spotové i forwardové) spočívající v obchodování s devizami prováděné bankou, při nichž nebyla protistraně účtována žádná provize ani poplatek (zisk banky byl tvořen spreadem mezi prodejním a nákupním kursem cizí měny), představují dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu, a pokud ano, co představuje úplatu za tuto transakci. Druhý jmenovaný rozsudek se zabýval otázkou výše úplaty v případě provozování hracích automatů, kdy z částek vhozených do automatu hráči byly vypláceny výhry.

Z těchto rozhodnutí vyplývají následující principy:

¹ Definice pojmu „obrat“ obsažená v čl. 288 recastu Šesté směrnice je použitelná pouze pro ustanovení týkající se osvobození od uplatňování DPH pro malé podniky.

² Aby bylo možno uplatnit eurokonformní výklad příslušných ustanovení Šesté směrnice, je v první řadě nutno zkoumat a zohlednit to, jaký obsah dává jednotlivým pojmům a jaký výklad jednotlivých ustanovení komunitárního práva poskytuje judikatura Evropského soudního dvora.

³ Článek 11 (A)(1)(b) Šesté směrnice resp. článek 73 recastu Šesté směrnice

- a) základem daně při poskytování služeb ve smyslu čl. 11A(1)(a) Šesté směrnice je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe
- b) úplata za službu nemůže být v určitých případech shodná s hrubou částkou, kterou osoba poskytující službu inkasovala v rámci transakce od protistrany; kalkulace úplaty za služby tak nesmí v určitých případech vycházet z obratu realizovaného touto službou, ale z dosaženého výsledku, který zůstal osobě poskytující služby k dispozici
- c) zahrnutí celkové výše obratu realizovaného v rámci služby do základu daně by v daných případech vedlo k disproporcii mezi základem daně a příjmem, který si banka může ponechat pro sebe, čímž by došlo k narušení principů systému DPH⁴
- d) v případě transakcí, kde je bankou nabízena služba spočívající v nákupu a prodeji určitého aktiva (např. devizové hodnoty) s tím, že jsou stanoveny odlišné sazby/kursy pro nákup a prodej, je snaha banky získat úplatu za tyto služby zohledněna při stanovení těchto sazeb/kursů⁵
- e) obnos měny, který je převáděn protistranou bance v rámci devizové operace, nelze považovat za úplatu za směnu peněz z jedné měny na druhou
- f) v případě, že banka neúčtuje za devizové transakce žádnou provizi nebo poplatek, je úplata banky za jí poskytovanou službu obchodování s devizami představována rozdílem (spreadem) mezi prodejní a nákupní cenou deviz, tj. hospodářským výsledkem z těchto transakcí
- g) dosažený výsledek je nutno sledovat nikoliv odděleně u individuálních transakcí, ale souhrnně za určité období za všechny srovnatelné transakce
- h) Evropský soudní dvůr používá pojem „základ daně“ i v případě plnění osvobozených bez nároku na odpočet

4. Věcná a ekonomická analýza problému

4.1 Specifika obchodů s cennými papíry, finančními deriváty a měnami

Transakce s finančními instrumenty (měnami, cennými papíry a finančními deriváty) nelze ztotožňovat s pořízením a dodáním zboží, neboť finanční instrumenty zbožím ve smyslu příslušných ustanovení DPH legislativy obecně (až na výjimky, např. cenné papíry v listinné podobě dodané výrobcem emitentovi) nejsou. Tyto transakce je tak nutno nepochybně považovat za poskytování služeb.

V případě obchodů s devizovými hodnotami výše uvedené závěry potvrdil Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve věci *First National Bank of Chicago*.

Pokud jde o transakce s finančními deriváty a transakce s vybranými cennými papíry, jedná se ve své podstatě obvykle o transakce srovnatelného charakteru jako devizové obchody (odlišný je pouze předmět obchodu, nikoliv samotná podstata transakce).

Jedná se také o transakce mezi dvěma stranami, na základě kterých jsou prodávána, resp. kupována určitá podkladová aktiva s tím, že je dopředu známa cena aktiv a okamžik realizace transakce. Banky jsou v rámci těchto obchodů ochotny a schopny nakoupit či prodat dané cenné papíry či jsou ochotny a schopny uzavřít daný derivátový obchod s tím, že jejich výsledná pozice se odvíjí o budoucího vývoje ceny daných podkladových aktiv. Jinými slovy

⁴ Např. bod 82 stanoviska AG k C-172/96 nebo bod 45 stanoviska AG k C-283/95

⁵ Bod 32 rozsudku C-172/96

je jejich výsledná pozice závislá na rozdílu mezi „nákupní“ a „prodejní“ cenou podkladového aktiva. Služba bank spočívá zejména v samotné připravenosti uzavřít takový obchod.

Obdobně jako v případě obchodování s devizovými hodnotami je možno za „příjem“ banky považovat pouze čistý výsledek daných operací.

V případě finančních derivátů by výše uvedené principy měly platit obecně, tj. základem daně je částka, kterou osoba poskytující služby za poskytované služby skutečně obdržela, tj. kterou si skutečně může ponechat pro sebe.

V případě transakcí s cennými papíry jsou dané principy bezesporu splněny např. u výše definovaných REPO operací či nákupu cenných papírů pro klienty. V těchto případech lze identifikovat přímou vazbu mezi prodejní a kupní cenou cenného papíru, prostřednictvím které se odvíjí celková odměna finanční instituce poskytující tato plnění od realizované marže.

Mají-li být zachovány principy definované Evropským soudním dvorem v rámci výše uvedených rozsudků, musí se k těmto obchodům z pohledu stanovení základu daně přistupovat shodně jako u transakcí devizových, tj. základ daně by měl být stanoven na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období.

4.2 *Názor Evropské komise*

Evropská komise v minulosti připravila návrh novely Šesté směrnice⁶ doplňující čl. 19(1) Šesté směrnice o následující text: „*Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle čl. 13B(d)(4) a (5); ...pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány*“. Přestože návrh novely byl následně Evropskou komisí stažen (z důvodů nesouvisejících s citovaným doplněním čl. 19(1)⁷), jasně ilustruje názor Evropské komise, podle něhož by z transakcí s devizovými hodnotami a cennými papíry měl být v koeficientu zohledněn pouze výsledek, tj. marže banky (obchodníka).

Daňově-správní praxe uplatňovaná ve vybraných členských státech EU

Na základě pokynu č. IV A 5 – S 7306 – 5/05 „*Neues Konzept für die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten*“ ze dne 12. dubna 2005 je v Německu finančním institucím umožněno uplatňovat metodu marže u úvěrových transakcí, u obchodů s cennými papíry a u tzv. finančních inovací (tj. zejména u derivátových obchodů). Znamená to, že pro účely výpočtu odčitatelné části DPH na vstupu u smíšených plnění lze za základ daně při poskytnutí vyjmenovaných finančních činností v případech, kdy není protistraně zvlášť účtována provize, považovat marži.

Metoda marže je dále uplatňována v Dánsku v případě úvěrových transakcí, obchodů s devizami a s cennými papíry, a to na základě pokynu dánské daňové správy „*Retningslinier for beregning af pengeinstitutters delvise fradragprocent ester momslovens § 38, stk. 1*“ z 24. listopadu 2004.

Ve Francii je metoda marže uplatňována v případě devizových transakcí, a to v souladu s rozhodovací praxí francouzského Nejvyššího soudu (rozsudek č. 143039 *Caisse régionale de crédit agricole mutuel de Savoie* ze dne 26. února 1993) a také v případě obchodování s cennými papíry. Na základě správního pokynu z 9. srpna 2004 je finančním institucím navíc

⁶ OJ 1984 C 347, str. 5

⁷ Viz rozhodnutí ESD č. C-172/96, *First National Bank of Chicago*, body 39 a 40

umožněno uplatňovat jako jednu z metod metodu marže (tj. zohlednění při výpočtu jmenovatele koeficientu pouze čistého pozitivního výsledku ze všech kontraktů) v případě úrokových a měnových swapů.

Metoda marže je vedle výše uvedených členských států v praxi uplatňována též ve Švédsku a Rakousku.

V řadě ostatních členských států nejsou stanovena jasná pravidla, jakým způsobem by měl obrat vztahující se k maržovým obchodům pro účely výpočtu krácení nároku na odpočet DPH stanoven.

5. Navrhované řešení

Při zohlednění charakteristických znaků a ekonomické podstaty v úvodu definovaných typů finančních činností, které jsou předmětem tohoto příspěvku, předkladatelé navrhují přijmout následující sjednocující závěry.

Pro názornost je popsána metodika stanovení základu daně samostatně pro každý jednotlivý typ vybraných maržových finančních činností s tím, že celkový základ daně u těchto transakcí je stanoven na úrovni rozdílu příslušných výnosů a nákladů za dané zdaňovací období.

5.1 Směnárenská činnost

V případě provádění směnárenské činnosti osvobozené od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. i), resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. e) recastu Šesté směrnice, které jsou prováděny plátcem na vlastní účet a při nichž není plátcem protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou měn) za zdaňovací období.

V případě směnárenských transakcí, při jejichž uskutečnění je plátcem protistraně za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

5.2 Finanční derivátové operace

V případě obchodování s finančními deriváty, které představuje činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

V případě obchodování s deriváty (včetně jejich prvotního sjednání a vypořádání), při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

5.3 REPO operace a nákup cenných papírů pro klienty

V případě REPO operací a nákupu cenných papírů pro klienty, při nichž dochází k převodu cenných papírů osvobozenému od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 písm. f) recastu Šesté směrnice, pokud při tom není protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, je za úplatu (obrat) za převod cenných

papírů zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce z těchto transakcí (tj. celkový kladný nebo záporný rozdíl mezi prodejní a pořizovací cenou cenných papírů) za zdaňovací období.

V případě REPO operací a nákupu cenných papírů pro klienty, při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

6. Závěr

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 5. *Navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

Stanovisko Ministerstva financí

Obsah příspěvku byl projednán s předkladateli na MF dne 13.6.2007, předkladatelé příspěvek přepracovali a MF předloží stanovisko na příštím Koordinačním výboru.

Příspěvek 187/29.08.07 – MF předkládá stanovisko

187/29.08.07 - Digitalizace dokumentů pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě

Předkládají: Mgr. Edita Ševcovicová, daňový poradce, č. osvědčení 1840
Ing. Tomáš Plešinger, daňový poradce, č. osvědčení 3581

Cílem tohoto příspěvku je stanovit místo plnění u digitalizace dokumentů na území ČR pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě pro účely DPH.

1. Výchozí situace

Rozmáhajícím se trendem je převod listinných dokumentů do digitální podoby, která umožňuje jejich komfortnější využívání a podstatně usnadňuje archivaci. Převod do digitální podoby lze zajistit též prostřednictvím specializovaného dodavatele. Charakter této činnosti nevyklučuje, aby dodavatel a odběratel byli z odlišných států, ať již členských států EU, nebo z tzv. třetích zemí. Proto je digitalizace dokumentů vykonávána mj. českými dodavateli pro odběratele z jiných členských států EU.

Podstatou činnosti je digitalizace dokumentů, tj. skenování listinných dokumentů. Výstupem je databáze digitalizovaných dokumentů s obrazy v zadané kvalitě. Podle individuální potřeby odběratele lze naskenované obrazy rovnat, odstraňovat prázdné digitalizované dokumenty nebo obrazy neobsahující informační hodnotu apod. Digitalizovaným dokumentům jsou přidělovány indexy, které slouží k jejich vyhledávání ve složkách a adresářích.

Digitalizované dokumenty opatřené indexy, popř. jinak upravené podle rozsahu zakázky (dále jen „data“) jsou uloženy na média požadovaná odběratelem (např. CD, DVD, externí harddisk a mikrofilmy). Podle přání odběratele mohou být zhotoveny i kopie média, které jsou mu dodány, popř. jsou bezpečně uloženy u zpracovatele. Další možností je umístění dat na server,

k němuž má odběratel přístup prostřednictvím internetu po zadání uživatelského jména a hesla. Omezené objemy dat lze posílat i prostřednictvím e-mailu.

Součástí poskytovaných služeb je manipulace s dokumenty před, při a po digitalizaci. Dokumenty jsou zpracovatelem připravovány ke skenování, jde mj. o vyjmutí z obalů, rozřídění podle obsahu, zbavení sponek apod. Součástí může být i třídění listinných dokumentů nad rámec rozsahu nezbytného při přípravě na skenování. I v takovém případě je však převažujícím charakterem služeb digitalizace dokumentů, pouhé třídění listinných dokumentů bez vazby na následnou digitalizaci zpracovatel neprovádí. V řadě případů je součástí dohody to, že listinné dokumenty nemusí být vráceny v původním stavu, pokud jde o svázání, opatření spenkami, vkládání do obalů apod.

Po zpracování jsou listinné dokumenty vráceny zpět. Lze dohodnout též vyhotovení kopií listinných dokumentů před vrácením originálů, přípravu pro archivaci listinných dokumentů nebo jejich skartaci. Další možností je odeslání listinných dokumentů do externího archivu. Ten má vlastní smlouvu o uložení dokumentace s jejich majitelem, nejde tedy o archiv provozovaný zpracovatelem. Ten pouze zajistí označení dokumentů, uložení do speciálních dokumentových boxů a následné označení boxů podle zadané specifikace.

Dokumenty jsou obvykle zpracovávány v prostorách zpracovatele. Lze však dohodnout zpracování v prostorách odběratele.

Součástí plnění zpracovatele může být podle přání odběratele přeprava dokumentů.

Podstatou činnosti je digitalizace dokumentů, tj. převod listinných dokumentů do elektronické podoby za použití skenování, a setřídění elektronických dokumentů podle požadavků příjemce služby. To platí i v případě, že součástí plnění jsou výše zmiňované doplňkové služby.

2. Rozbor

Veškeré výše uvedené činnosti poskytovatele spolu úzce souvisí a nemá ekonomické opodstatnění je členit na jednotlivé úkony. Jejich ekonomickým smyslem je digitalizace dokumentů. Proto i pro účely DPH jde o poskytnutí jediného plnění. Na tento předpoklad nemá vliv skutečnost, že pro účely stanovení úplaty mohou být dílčí úkony oceněny samostatně.

Rozhodující význam má proces digitalizace, dodání nosiče dat není pro určení charakteru plnění stěžejní. Jde tedy o poskytnutí služby, jejíž nedílnou součástí je dodání nosiče dat (tj. zboží).

Klíčové pro určení režimu DPH je vyhodnocení, zda se místo poskytnutí služby bude řídit obecným ustanovením § 9 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „ZDPH“), nebo některým ze speciálních ustanovení § 10 ZDPH.

Podle § 9 odst. 1 ZDPH je místem plnění místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání.

Podle § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH je kromě jiných též u služeb zpracování dat a poskytnutí informací poskytnutých českým plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které nemají sídlo, místo podnikání ani provozovnu v tuzemsku, místo plnění ve státě sídla nebo místa podnikání příjemce.

Podle § 10 odst. 4 a 5 ZDPH je práce na movité věci místem plnění místo, kde je tato služba uskutečňována. Pokud je věc po provedení služby odeslána nebo přepravena mimo území

státu, ve kterém byla služba uskutečněna, je místem plnění stát, jehož daňové identifikační číslo poskytl příjemce.

Úprava ZDPH vychází z dikce Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“; platné znění viz Směrnice č. 2006/112/ES dne 28. 11. 2006). Směrnice nahrazuje původní Směrnici Rady ES č. 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“) a její případné úpravy.

3. Právo Evropských společenství

a) Evropský soudní dvůr (dále „ESD“) jako orgán kompetentní k závaznému výkladu práva v oblasti DPH pro členské státy EU vyložil pojem **práce na movité věci** v případě C-167/95 Linthorst v tom smyslu, že pojem práce na movitém majetku obvykle zahrnuje pouze fyzický zásah do movitého majetku, který není svou podstatou ani odborný, ani intelektuální.

→ Domníváme se, že ačkoliv v rámci digitalizace může dojít k fyzickému zásahu do listinných dokumentů, např. ve formě přípravy pro archivaci, není tento zásah rozhodujícím znakem služby digitalizace. Naopak v řadě případů může být naopak požadavkem odběratele, aby listinné dokumenty byly vráceny ve stejném uspořádání, v jakém byly pro provedení služby digitalizace dodány. Lze si představit i situaci, že by poskytovatel služeb digitalizace mohl být naopak za zásah do listinných dokumentů postihován.

→ Podle našeho názoru není možné tvrdit, že proces digitalizace je pouhým fyzickým zásahem do movitého majetku a nesplňuje znaky odborného ani intelektuálního zásahu.

→ Z výše uvedeného dovozujeme, že digitalizace dokumentů není prací na movité věci.

b) Z dostupné judikatury Evropského soudního dvora nám není znám výklad pojmu zpracování dat a poskytnutí informací.

Evropský soudní dvůr však již opakovaně vyjádřil princip, podle něhož čl. 9 odst. 1 nemá žádným způsobem přednost před čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice. Z toho důvodu není možné tvrdit, že čl. 9 odst. 2 Šesté směrnice musí být – jako výjimka z pravidla - vykládán restriktivně (tento princip byl například vyjádřen v případě C-108/00 SPI a potvrzen v případě C-41/04 Levob Verzekeringen).

Podle judikátu C-145/96 Hoffmann není pro zařazení mezi plnění podle čl. 9 odst. 2 písm. e) třetí odrážky Šesté směrnice, popř. čl. 56 Směrnice (služby poradců, techniků, poradenských organizací, právních zástupců, účetních a další podobné služby, jakož i zpracování dat a poskytování informací) stěžejní společná charakteristika činností, ale obdobný účel.

→ Cílem digitalizace dokumentů je převést firemní data z listinné do elektronické formy a setřídít je podle předem specifikovaných požadavků. Odběratel následně může využívat výhody snadného přístupu ke svým datům v požadované formě a struktuře, a tím zefektivnit práci s daty.

→ Na základě toho se přikláníme k výkladu, že pod pojem zpracování dat a poskytování informací lze zahrnout též službu digitalizace dokumentů.

c) Cílem Směrnice je v případě služeb vyjmenovaných v čl. 56 Směrnice, mezi něž patří mj. zpracování dat a poskytování informací, určit jako místo plnění stát sídla příjemce služby, ve kterém je tato služba spotřebována, tj. jsou příjemcem čerpány užítky z ní plynoucí. Tímto způsobem lze zabránit narušení hospodářské soutěže v případě, kdy mají poskytovatel a příjemce sídla v jiných členských státech, jejichž sazby se liší.

→ Domníváme se, že v souladu s tímto principem je výsledek služby digitalizace dokumentů, tj. data v digitalizované formě, určen k využití ve státě sídla příjemce. Jejich využití na území ČR nelze předpokládat s ohledem na skutečnost, že listinné dokumenty určené k digitalizaci jsou zpravidla interními doklady v jiném než českém jazyce.

Ze závěrů uvedených u bodu b) a c) dovozujeme, že digitalizaci dokumentů lze považovat za službu, u níž se místo plnění při jejím poskytnutí mezi osobami povinnými k dani se sídlem či místem podnikání v odlišných členských státech stanoví jako místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti. Obecné pravidlo, podle něhož je poskytnutí služby zdaňováno v členském státě, v němž má sídlo nebo místo podnikání poskytovatel, se na tento případ neaplikuje.

4. Závěr

Navrhujeme potvrdit závěr, podle něhož lze službu digitalizace zahrnout pod pojem zpracování dat a poskytování informací obsažený v § 10 odst. 6 písm. c) ZDPH. Tato služba poskytnutá na území ČR českým plátcem DPH pro osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, má místo plnění ve státě příjemce, a to v souladu s návěším ustanovení § 10 odst. 6 ZDPH (podle sídla, místa podnikání, místa pobytu, místa, kde se obvykle zdržuje, popř. umístění provozovny, je-li služba pro ni poskytnuta).

Stanovisko Ministerstva financí

V tomto případě se jedná fakticky o převedení dokumentů v papírové podobě do elektronické, tj. podstatou té činnosti je naskenování dokumentů a vytvoření databáze, kterou je možné prohledávat a třídit podle požadavků.

Protože k problematice zpracování dat nebyly nalezeny výklady, rozsudky či jiné podklady o stanoviscích projednávaných v orgánech EK, byly prostudovány výklady DPH k této problematice i v jiných členských státech. Velká Británie uvádí k činnosti zpracování dat: Zpracování dat je použití programového zpracování s výsledkem vytvoření požadované informace.

Ze zpracování dat jsou vyjmuty služby:

- jednoduché zpracování dat,
- jednoduché přeměny (re-formatting), když se nejedná o změny ve smyslu obsahu.

MF zastává názor, že v případě služeb popsanych v příspěvku se nejedná o službu zpracování dat, protože nevzniká nový produkt a že se jedná o služby archivování, údržbu dokumentů a jejich záznam (místo plnění podle § 9 zákona o DPH).

DPH

189/11.10.07 - Dovoz zboží plátcem, který není jeho vlastníkem

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

V návaznosti příspěvek, který byl projednáván na KOOV v průběhu roku 2004 a který v obecné rovině řešil nárok na odpočet daně při dovozu zboží, které není ve vlastnictví dovozce („DPH při dovozu zboží“), je cílem tohoto příspěvku potvrdit závěry tehdy přijaté závěry k uplatňování nároku na odpočet daně v níže popsané situaci při dovozu zboží přes konsignační sklad umístěný v České republice v konkrétní.

Popis situace

Česká společnost registrovaná k DPH, (dále jen „**plátce**“) zpracovává materiál ve vlastnictví zahraničních osob, které nemají sídlo, provozovnu ani místo podnikání v ČR v České republice (dále jen „**zahraniční osoby**“). Tento materiál je tedy dovezen v celním režimu tranzit na území České republiky a zde je plátcem propuštěn do celního režimu volný oběh. Dovozcem uvedeným na JSD je v souladu s celními předpisy plátce.

Plátce z dovezeného materiálu vyrobí hotové výrobky a dle pokynů zahraniční osoby zajistí (vlastníkem zboží je stále zahraniční osoba) jejich dodání osobám registrovaným k dani v jiných členských státech do jiného členského státu.

Plátce fakturuje zahraniční osobě pouze služby spočívající v práci na movité věci.

Vzhledem k tomu, že plátce je dovozcem zboží, je v souladu s § 108 odst. 1 písm.j) zákona o DPH osobou povinnou přiznat a zaplatit daň z dováženého zboží. Otázkou, na kterou je nutno najít jednoznačnou odpověď, je, zda plátcem vzniká nárok na odpočet daně takto přiznané daně. Plátce není vlastníkem daného zboží, a jeho následným dodáním konečným zákazníkům nerealizuje žádná svá plnění.

Jeho plněním jsou služby poskytované zahraniční osobě v podobě práce na movité věci na dovezeném zbožím.

Legislativa

V souladu s § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a konkrétně pro účely uskutečňování:

- a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně,

c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo

d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží,

e) plnění uvedených v § 13 odst. 10 písm. a), b, c), e) a f) a v § 14 odst. 5 písm. a) až d).

Dále je v odstavci 4 téhož paragrafu stanoveno, že plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2.

Následně jsou v § 73 již „jen“ definovány podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. V souladu s odst. 3 tohoto paragrafu má plátce nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých při dovozu zboží vznikla daňová povinnost nebo povinnost přiznat daň podle § 23 zákona o DPH atd.

Z výše uvedeného lze tedy dovozovat, že v případě dovozu musí být pro uplatnění nároku na odpočet splněny zároveň všechny 3 následující podmínky:

1. Plátcí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň ve vztahu k dováženému zboží

Tato podmínka je bezesporu splněna.

2. Jedná se o přijaté zdanitelné plnění

Termín „přijaté zdanitelné plnění“ není v zákoně o DPH ani v žádných dalších relevantních předpisech definován. Při jazykovém výkladu tohoto termínu vznikají určité pochybnosti o tom, zda se z pohledu plátce opravdu jedná o „přijaté“ zdanitelné plnění, jelikož tento plátce se zbožím nakládá dle dispozic od zahraniční osoby (zajistí proclení, vyrobí hotový výrobek atd.), tomuto plátcí nebylo dodáno žádné zboží ani poskytnuta žádná služba, vznikla mu „pouze“ povinnost přiznat daň jako osobě, které bylo zcela v souladu s celními předpisy zboží propuštěno do celního režimu, u kterého vznikla daňová povinnost, tj. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění „dovoz zboží“.

Vzhledem k tomu, že zdanitelným plněním definovaným v § 2 zákona o DPH je „dovoz zboží“ jako takový a nikoliv dodání dováženého zboží, které by plátce mohl přijmout, považují slovo „přijaté“ v případě dovozu za bezpředmětné a bez vlivu na nárok na odpočet daně.

To potvrzuje i znění čl. 168, písm. e) Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet „DPH, která je splatná nebo byla odvedena při dovozu zboží do tohoto členského státu“, je-li zboží použito pro účely zdaněných plnění daného plátce. Nárok na odpočet je tak vázán „pouze“ na povinnost přiznat či zaplatit daň z dovozu zboží.

Proto by dle mého názoru měla být splněna i tato podmínka.

3. Toto plnění je použito pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 2 zákona o DPH

V rámci postupné novelizace bylo do ustanovení § 72 odst. 2 doplněno slovo „účely“, která sice nedává jasnou odpověď na to, jak vykládat princip přímé a bezprostřední souvislosti mezi přijatými a poskytnutými zdanitelnými plněními, ale doplnění tohoto slova je dle mého názoru nutno chápat jako vůli zákonodárce rozšířit kategorii přijatých zdanitelných plnění souvisejících s poskytovanými zdanitelnými plněními, tj. i na případy, kdy je přijaté zdanitelné plnění v rámci ekonomické činnosti použito pro poskytování zdanitelných plnění, i když nelze vždy najít přímou a bezprostřední souvislost typu „zpracování“ nakoupeného zboží do vyráběných výrobků.

Proto by i dovoz zboží, z kterého musí plátce přiznat DPH a které není vlastněno plátcem, a tudíž ani jeho následné dodání není zdanitelným plněním poskytovaným plátcem, mělo být chápáno jako zdanitelné plnění použité pro účely zdanitelných plnění uskutečněných plátcem v podobě poskytovaných služeb (práce na movité věci).

Závěr

Nehledě na některé nejasnosti vyplývající z jazykového výkladu zákona o DPH má plátce ve výše uvedeném případě nárok na odpočet daně, kterou je povinen přiznat z titulu propuštění zboží do volného oběhu v České republice, i když není vlastníkem daného zboží a jeho poskytovaná zdanitelná plnění spočívají v poskytování služeb v podobě práce na movité věci pro vlastníka tohoto zboží.

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v závěrečné části tohoto příspěvku, vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí

Souhlas s předkladatelem.