

**INTERNÍ FORMULÁŘ PRO OBĚH DOŠLÝCH PÍSEMNOSTÍ**

**DOŠLO DNE: 10.4.2019**

**ČÍSLO JEDNACÍ:**

**483/2019**

**PŘÍJEMCE PÍSEMNOSTI:**

**Termín:**

**Záznamy o dalším oběhu písemnosti:**

Předáno	<i>DRASNOVACI / UHOPEŠTOVA</i>		
Datum předání	<i>11-04-2019</i>		

**Věc:**

Ministerstvo financí	Daňový balíček - novela zákona o DPH
----------------------	--------------------------------------

**Vyřízení písemnosti:**

*11-04-2019*

*K uzavření - možná  
i info do IUSU*

*[Signature]*

**Č. j. odeslané pošty:**





**Ing. Mgr. Stanislav KOUBA, Ph.D.**  
náměstek pro řízení sekce Daně a cla

PID: MFCR9XCZDK  
Č. j.: MF-7938/2019/1801-2  
Počet listů: 4

Praha 10-04-2019

Vážená paní ředitelko,

obdrželi jsme Váš dopis č. j. 147/19, jehož předmětem jsou témata, která podle Vašeho názoru s účinností novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 80/2019 Sb. (dále „zákon o DPH“) významným způsobem dopadnou na územní samosprávné celky či jejich příspěvkové organizace. Shodný dopis obdrželo i Generální finanční ředitelství, proto níže uvádím reakci, která prezentuje jednotné závěry za obě instituce. V tomto kontextu také sděluji, že kolegové z Finanční správy ČR, do jejichž kompetence toto právo primárně patří, v současnosti nepředpokládají vydání veřejné informace k této věci. Z pověření paní ministryně tedy k Vašemu dopisu uvádíme následující:

**ad a) Vymezení dlouhodobého majetku, jehož poskytnutí nebo dodání ne/bude po novelizaci zákona o DPH započítáváno do obrátu, resp. zahrnováno do výpočtu koeficientu podle § 76 zákona o DPH**

Pro danou věc jsou podstatná novelizovaná ustanovení zákona o DPH:

- § 4 odst. 2 zákona o DPH, podle kterého se (v návaznosti na odst. 1 definující plnění započítávaná do obrátu) do obrátu nezahrnuje úplata za dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, není-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti osoby povinné k dani a
- § 76 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, podle kterého se do výpočtu koeficientu nezapočítává dodání nebo poskytnutí dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro svou ekonomickou činnost; to neplatí, je-li toto uskutečněné plnění nedílnou součástí obvyklé ekonomické činnosti plátce.

Účelem těchto ustanovení je zamezení zkreslování velikosti obrátu resp. koeficientu podle § 76 zákona o DPH právě zde uvedenou kategorií plnění.

Pro správnou aplikaci předmětných ustanovení poskytuje vodítko Vámi zmiňovaný rozsudek Soudního dvora EU ve věci C – 98/07. Podle něj je nezbytné odlišit plnění,

keré mají pro konkrétní osobu povinnou k dani povahu její běžné činnosti (např. prodeje nemovitostí pořízených (nakoupených, vybudovaných) za účelem jejich prodeje (včetně nemovitostí před prodejem dočasně pronajímaných) realitní kanceláří) od plnění, které tuto charakteristiku nesplňují (např. prodej vozidel autodopravcem v rámci obměny vozového parku). V návaznosti na výše uvedené příklady to pak např. v případě realitní kanceláře znamená, že odlišně u ní bude posuzován prodej nemovitosti pořízené za účelem prodeje (viz výše) a prodej nemovitosti, ve které měla realitní kancelář výhradně své kancelářské prostory, tj. tato nemovitost nebyla primárně určena k prodeji, ale byla používána jako nástroj pro realizaci vlastní ekonomické činnosti osoby povinné k dani (byla skutečně užívána k vedení realitní kanceláře)<sup>1</sup>. Druhé z uvedených plnění se s ohledem na ustanovení § 4 odst. 2 resp. § 76 odst. 4 písm. a) zákona o DPH do obratu a do koeficientu podle § 76 zákona o DPH nezapočítává.; přitom při posuzování dané věci by neměla hrát podstatnou roli skutečnost, jaké marketingové aktivity byly v souvislosti s prodejem realizovány ani časový odstup mezi pořízením a následným prodejem.

Proto pro účely dotazované věci, tj. pro účely zjišťování velikosti obratu resp. koeficientu podle § 76 zákona o DPH považujeme za účelné a vhodné dělení dlouhodobého majetku nikoliv do tří kategorií vymezených Vámi v dotaze, ale pouze do dvou skupin a to ve smyslu výše uvedeného, tj. na majetek, který je a který není součástí běžné ekonomické činnosti plátce. Ve vztahu k příkladům uvedených v dotazu to pak znamená, že např. prodej traktoru (typový případ č. 12) nevstupuje do obratu ani do výpočtu koeficientu dle § 76 zákona o DPH ani v případě, že by traktor byl k lesnímu hospodářství využíván zcela.

Na základě výše uvedených kritérií lze učinit závěr, že do obratu a do koeficientu podle § 76 zákona o DPH vstupují jednoznačně pouze prodeje uvedené v typových případech č. 1 a č. 2.

V ostatních případech, tak jak jsou v zadání popsány, se přikláníme k závěru, že by dodání v nich vymezeného majetku do obratu ani do výpočtu koeficientu podle § 76 zákona o DPH nevstupovalo. Upozorňujeme nicméně na skutečnost, že tento závěr byl učiněn na základě Vašeho zjednodušeného zadání. Jednotlivé případy proto příkladně nebyly hodnoceny s přihlédnutím k chování (obchodním aktivitám) obce v dlouhodobém horizontu. Proto zdůrazňujeme, že při aplikaci DPH v dané věci (tj. při posuzování obratu pro registraci k DPH a při výpočtu koeficientu podle § 76 zákona o DPH) musí být zohledněny veškeré aspekty každého jednotlivého případu, přičemž důkazní břemeno ve věci prokázání toho, zda konkrétní dodaný či poskytnutý dlouhodobý majetek naplňuje podmínky vymezené v § 4 odst. 2 resp. § 76 odst. 4 písm. a) zákona o DPH, tíží daňový subjekt.

---

<sup>1</sup> viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 60/2010 ze dne 31. května 2011

Pro úplnost uvádíme, že závěry obsažené v tomto bodu se týkají výhradně posouzení problematiky zjišťování velikosti obrátu resp. koeficientu podle § 76 zákona o DPH. Současně neverifikujeme Vaše poznámky odůvodňující (ne)zařazení majetku do obrátu resp. koeficientu dle § 76 zákona o DPH.

**ad b) Otázka situací pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti s ohledem na novelizované znění § 92a odst. 2 a 3 zákona o DPH**

Pokud jde o aplikaci ustanovení § 92a odst. 2 a 3 zákona o DPH, i z důvodové zprávy vyplývá, že použití režimu přenesení daňové povinnosti závisí na tom, zda příjemce plnění jedná či nejedná (nevystupuje) jako osoba povinná k dani ke dni přijetí úplaty, pokud k němu došlo dříve, než bylo uskutečněno plnění nebo ke dni uskutečnění plnění, pokud nebyla dříve přijata úplata. To, zda příjemce plnění je v daný okamžik v postavení osoby povinné k dani či nikoliv nevyplyvá z možnosti volby, ale ze skutečného stavu. Ostatně ani před novelou zákona o DPH neměl příjemce plnění možnost se rozhodnout, zda bude v souladu se zveřejněnou informací k režimu přenesení daňové povinnosti deklarovat, že je či není v postavení osoby povinné k dani.

Pokud obec ve stanovený okamžik nevystupuje jako osoba povinná k dani, protože přijaté plnění má být příkladně zcela použito v rámci výkonu veřejné správy, nelze režim přenesení daňové povinnosti použít, neboť i podle příslušných článků směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému DPH, v konsolidovaném znění (dále jen „směrnice o DPH“) se tento režim použije výhradně mezi osobami povinnými k dani (viz čl. 197, 198, 199 a 199a směrnice o DPH).

Z předmětných důvodů nelze aplikovat režim přenesení daňové povinnosti na základě dohody smluvních stran, neboť podmínky jeho použití jsou v tomto smyslu jasně zakotveny – aby byl režim přenesení daně použit, musí příjemce v konkrétním případě vystupovat jako osoba povinná k dani, která jedná jako taková.

Dle našeho názoru novela zákona o DPH mimo jiné odstraní i Vámi zmiňovaný dosavadní přístup některých dodavatelů, kteří odmítali akceptovat prohlášení obce o tom, že v konkrétním případě nevystupuje jako osoba povinná k dani, s odůvodněním, že obec je pro účely daně z přidané hodnoty registrována jako plátce.

Ustanovení § 92a odst. 2 a 3 zákona o DPH pak mají zejména pro dodavatele zdanitelného plnění za cíl zakotvit právní jistotu v tom smyslu, že se použitý režim zafixuje dle stavu ke dni uskutečnění plnění nebo ke dni přijetí úplaty, pokud tento den nastane dříve. Pokud kdykoliv následně na straně příjemce plnění nastane změna (příkladně pořizované zboží má být či bylo použito i částečně v rámci ekonomické činnosti obce a tedy nejen k výkonu veřejné správy, jak bylo předpokládáno v okamžiku dodání tohoto zboží), není dodavatel a ani příjemce zdanitelného plnění oprávněn provést opravu již dříve použitého daňového režimu.

Ačkoliv v praxi může dojít v době mezi podepsáním smlouvy, přijetím úplaty či uskutečněním plnění ke změně situace, pro účely zdanění je třeba posuzovat vždy stav ke dni uskutečnění plnění, popřípadě ke dni přijetí úplaty, pokud tento den nastal dříve. Pokud jde o případy, kdy má obec uzavřenu rámcovou smlouvu, nedochází v rámci novely zákona o DPH k žádné změně, použitý daňový režim by měl vždy odpovídat postavení obce v konkrétní situaci.

Na závěr mi dovoluje vyjádřit dílčí nesouhlas s tvrzením, že výše uvedená dvě témata dopadnou významným způsobem na územní příspěvkové organizace či jejich příspěvkové organizace, neboť obě oblasti již měly být před novelou zákona aplikovány v souladu s principy harmonizovaného práva EU, kdy zákon o DPH tyto skutečnosti „pouze“ výslovně zakotvil do svého textu. Nedochází tak k žádné významné věcné změně. U prvního případu se již i Nejvyšší správní soud v roce 2011 odvolával při vyložení zákona na judikaturu Soudního dvora EU, přičemž právě činil důraz na rozlišení běžné ekonomické činnosti plátce (blíže viz ad a)). Problematika postavení osoby povinné k dani u režimu přenesení daňové povinnosti byla v roce 2011 (vydání první veřejné informace k této problematice) Finanční správou ČR i Ministerstvem financí vyložena v souladu s principy směrnice o DPH, kdy v některých případech u obcí a dalších subjektů bylo nad rámec doslovného znění textu § 92a zákona o DPH akceptováno vyjmutí z režimu přenesení daňové povinnosti, ačkoliv byli jako příjemci plnění registrováni k dani z přidané hodnoty jako plátcí. I v tomto případě zákon o DPH tento léta uplatňovaný základní princip výslovně zakotvil do právní normy a současně z důvodu zajištění jistoty účastníků obchodní transakce nastavil pravidla, pokud nastane změna ve faktickém nebo předpokládaném použití přijatého zdanitelného plnění (u obce právě v souvislosti s jejím dvojnásobným postavením pro účely daně z přidané hodnoty).

S pozdravem



Vážená paní  
**Mgr. Radka Vladyková**  
výkonná ředitelka  
Svaz měst a obcí České republiky