

Další témata, která dle našeho názoru s účinností novely zákona o DPH významným způsobem dopadnou na ÚSC (případně jejich příspěvkové organizace) a u nichž není úplně jasné jejich konkrétní aplikace v praxi

Příloha k č.j. 147/19

Konkrétně se nám jedná o dvě klíčové záležitosti:

- a) Vymezení dlouhodobého majetku, jehož dodání nebo poskytnutí bude započítáváno do obratu podle §4a odst. 2 zákona o DPH (s tím je i spojena otázka výpočtu koeficientu pro krácení odpočtu DPH podle §76 zákona o DPH).
- b) Otázka situací pro aplikaci režimu PDP s ohledem na novelizované znění §92a odst. 2 a 3.

Jsme přesvědčeni, že pro odstranění pochybností by bylo nejvhodnějším počinem vydání metodického materiálu GFŘ (například na úrovni informace GFŘ s uvedením konkrétních příkladů) To by mohlo napomoci principu předvídatelnosti práva, což by mělo být i v zájmu finanční správy.

K vymezení dlouhodobého majetku, jehož poskytnutí nebo dodání bude započítáváno do obratu (respektive zahrnováno do výpočtu koeficientu podle §76)

Z jednotlivých jednání, prezentace MFČR připravené pro jednání dne 29. 6. 2018 a dále z odpovědi GFŘ (č. j.: 92614/18/7100-20116-050485) na náš dotaz k problematice vymezení nemovitostí, při jejichž převodu obec vystupuje jako osoba povinná k dani, dovozujeme, že se při převodech dlouhodobého majetku i ve vazbě na §4a a §5 může ÚSC (případně příspěvková organizace – nicméně dále budeme hovořit pouze pro zjednodušení o ÚSC) dostat do následujících pozic:

- a) dlouhodobého majetku, při kterém je ÚSC v pozici osoby nepovinné k dani (tedy nejedná se o ekonomickou činnost a dodání se ani nemůže načítat do obratu)
- b) dodání dlouhodobého majetku v rámci ekonomické činnosti ÚSC, který ale nesplňuje charakter toho, že by byl součástí obvyklé ekonomické činnosti
- c) dodání dlouhodobého majetku v rámci ekonomické činnosti ÚSC, které je součástí obvyklé ekonomické činnosti.

Domníváme se, že výše uvedené by mělo být odsouhlaseno jako základní východisko pro řešení příslušné problematiky a dotazujeme se tedy, zda s tímto GFŘ souhlasí. Pokud by s výše uvedeným rozdělením nebyl vysloven souhlas, ztrácí to, co dále uvádíme smysl a je nezbytné, aby finanční správa přišla s návrhem jiného vlastního rozdělení.

Problematice hledání hranice mezi činnostmi a) x b),c) jsme se věnovali v materiálech, které zmiňujeme výše. Nicméně zatím jsme se nezabývali hledáním hranice mezi případy popsanými pod písmeny b) a c).

K tomu lze prvotně odkázat na důvodovou zprávu k novele zákona:

Do pravidel pro výpočet obratu se z důvodu jednotného výkladu v praxi promítá zásada vyplývající z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně rozsudku ve věci C-98/07, Nordania Finans a BG Factoring. Soudní dvůr Evropské unie v rámci této věci došel k závěru, že pokud má prodej dlouhodobého majetku povahu běžné činnosti, kterou daná osoba povinná k dani provádí v rámci výkonu svého podnikání a pravidelně, obrat dosahovaný z těchto prodejů se nevyjímá z výpočtu koeficientu pro účely nároku na odpočet daně. Stejný princip je nutné respektovat rovněž při výpočtu obratu osoby povinné k dani, resp. při stanovení položek, které se do obratu nezahrnují. Jestliže prodej (dodání nebo poskytnutí) dlouhodobého majetku představuje obvyklou ekonomickou činnost osoby povinné k dani, úplata z tohoto uskutečněného plnění se do výpočtu obratu zahrnuje.

Dále bychom měli vyjít ze znění v důvodové zprávě zmíněného judikátu C-98/07 – dle našeho názoru je možné vymezit následující klíčové části tohoto rozsudku ESD:

22 Cíl uvedeného odstavce 2 vyplývá z důvodové zprávy k návrhu šesté směrnice předložené Komisi Evropských společenství Radě Evropských společenství dne 29. června 1973 (viz Bulletin Evropských společenství, doplněk 11/73, s. 20), podle které „položky uvedené v tomto odstavci musejí být vyloučeny z výpočtu odpočitatelného podílu, aby bylo zabráněno tomu, že by mohly zkreslit jeho skutečný význam v rozsahu, v němž takové položky neodrážejí podnikatelskou činnost osoby povinné k dani. To se týká prodeje investičního majetku a operací s nemovitostmi a finančních operací, jež jsou pouze příležitostnými činnostmi, které tedy mají pouze druhořadý či okrajový význam ve vztahu k celkovému obratu podniku. Tyto činnosti jsou ostatně vyloučeny pouze tehdy, nejsou-li součástí obvyklé podnikatelské činnosti osoby povinné k dani.“ (neoficiální překlad)

24 Přijetím ustanovení čl. 19 odst. 2 šesté směrnice tedy zákonodárce Společenství zamýšlel z výpočtu podílu vyloučit obrat vztahující se k prodeji zboží, pokud tento prodej má ve vztahu k běžné činnosti dotyčné osoby povinné k dani neobvyklou povahu, a nevyžaduje tak použití zboží nebo služeb smíšeného použití způsobem přiměřeným obratu, který vytváří. Jak zdůraznil generální advokát v bodě 68 svého stanoviska, zahrnutí tohoto obratu do výpočtu odpočitatelného podílu by výsledek tohoto výpočtu zkreslilo v tom smyslu, že by již neodrážel míru, v jaké jsou zboží nebo služby pro smíšené použití používány pro zdanitelné činnosti a činnosti osvobozené od daně.

25 Za těchto podmínek nemůže pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice zahrnovat investiční majetek, jehož prodej má pro dotyčnou osobu povinnou k dani povahu obvyklé hospodářské činnosti. Pro dotčenou osobu totiž pořízení a následný prodej takového zboží vyžaduje běžné použití zboží a služeb pro smíšené použití. Pokud tento prodej patří mezi obvyklé zdanitelné činnosti osoby povinné k dani, musí být obrat, který se k němu vztahuje, zohledněn při výpočtu odpočitatelného podílu, aby pro tyto činnosti co nejlépe odrážel část používání zboží a služeb pro smíšené použití, aby byl dodržen cíl neutrality společného systému DPH.

26 Pokud tedy, stejně jako ve věci v původním řízení, má prodej vozidel, která jsou předmětem leasingových smluv, po skončení těchto smluv povahu běžné činnosti pro dotyčnou osobu povinnou k dani, která ji provádí profesionálně a systematicky, bylo by v rozporu

s uvedeným cílem neutrality, kdyby tato osoba povinná k dani nebyla účinně zbavena části DPH zatěžující obecné náklady, které sloužily k uskutečnění tohoto prodeje, a tedy k výkonu obvyklé zdanitelné hospodářské činnosti. Z toho vyplývá, že obrat vztahující se k takovému prodeji nelze považovat za obrat týkající se „investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice.

36 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 19 odst. 2 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „investiční majetek, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podniku“, nezahrnuje vozidla, která leasingová společnost pořizuje, aby je jako ve věci v původním řízení pronajala a poté po skončení leasingových smluv prodala, pokud je prodej uvedených vozidel při skončení těchto smluv nedílnou součástí obvyklých hospodářských činností tohoto podniku.

Naším cílem je výše uvedeným promítnout do tabulky typových případů, které bychom chtěli nabídnout jako základ pro metodický materiál GFŘ. V rámci této tabulky dáváme návrhy zaklasifikace jednotlivých případů do kategorií a), b), c) (tak jak jsme si je vymezili v úvodu).

Přivítali bychom, pokud by se GFŘ k daným příkladům vyjádřilo a případně by mohlo následně dojít ke zveřejnění příslušného dokumentu.

Tabulka typových případů dodání dlouhodobého majetku z pohledu zahrnování do obrátu podle §4a (váže na vymezení zdaňovacího období, §76 – výpočet koeficientu ...)

	Popis případu	A (není ek. činn.)	B (ek. činnost neběžná)	C (ek. činnost běžná)
1	<p>Obec na svých pozemcích připravuje lokalitu pro výstavbu RD – tedy rozparcelovalo území na pozemky vhodné k prodeji, buduje sítě apod. Následně prodává pozemky, případně prodává také některé vzniklé stavby (například plynovod, případně vodovod a kanalizaci).</p> <p><i>Naše poznámka z hlediska hodnocení – obec se v tomto případě chová jako klasický developer, daná činnost přímo směřuje k odprodejům pozemků, případně odprodejům vzniklých majetků</i></p>			X
2	<p>Obec vybuodovala v minulosti (rok 2000) bytový dům s využitím dotace ze státního fondu rozvoje bydlení. V rámci této dotace existovala podmínka, aby dům byl 20 let ve vlastnictví obce. Obec v daném domě pronajímala byty s tím, že s nájemníky bylo dohodnuto, že po uplynutí 20-ti let budou mít za určitých zvýhodněných podmínek právo daný byt koupit (sjednáno jako opční právo).</p> <p><i>Naše poznámka z hlediska hodnocení – prodej po uplynutí daných 20-ti let vnímáme jako běžnou součást celkové transakce – realizace daného prodeje po uplynutí 20-ti let se předpokládala jako součást daného případu – jedná se o období s judikátem ESD (pozn. uvědomujeme si, že pro nově uzavřené smlouvy po účinnosti novely zákona se tyto případy budou již řešit jinak – nicméně musíme dořešit dobůh původních smluv).</i></p>			X
3	<p>Obec má poměrně rozsáhlé bytové hospodářství - v rozsahu cca 100 bytů (běžné nájemní byty). Zastupitelstvo rozhodlo, že v roce 2020 dojde k odprodeji bytových jednotek v jednom domě – jedná se o dům s 8 bytovými jednotkami. Poslední takový případ odprodeje se uskutečnil v roce 2016 (opět jeden dům – zde 16 bytů).</p>		X	

	<i>Naše poznámka z hlediska hodnocení – domníváme se, že prodej bytů nebyl v rámci prvotní uvažované ekonomické činnosti (pronájmu) – v tomto smyslu má operace mimořádný charakter – jeví se nám to jako odlišný případ od judikátu ESD.</i>			
4	<p>Obec má poměrně rozsáhlé bytové hospodářství – cca 300 bytů (běžné nájemní byty). Zastupitelstvo rozhodlo, že cílem města by mělo být ponechání cca 80 bytů pro plnění sociální úlohy města (byty v domě s pečovatelskou službou, startovací byty pro rodiny a nízkopříjmové skupiny), zbývajících 220 bytů se nabídne k odprodeji – přitom rozložení realizace těchto odprodejů se předpokládá v časovém horizontu 4 let.</p> <p><i>Naše poznámka z hlediska hodnocení – byt' se prodeje budou realizovat po delší období, mají dle našeho názoru pro obec mimořádný charakter – byt' se bude realizovat po delší časové období a ve větším objemu než je tomu v příkladu č. 3.</i></p>		X	
5	<p>Obec pronajímala akciové společnosti několik desítek hektarů polí a luk. Na základě návrhu nájemce bylo dohodnuto, že tyto pozemky budou namísto současného nájmu odprodány za cca 15 mil. Kč. Pro obec se jedná o operaci mimořádného charakteru.</p> <p><i>Naše poznámka z hlediska hodnocení – podle nás mimořádná ekonomická činnost nesouvisející s předchozí ekonomickou činností (není součástí celkové operace)</i></p>		X	
6	<p>Obec několik let (cca 10 let) provozovala vlastní kanalizaci (uplatňovala také odpočet DPH). Povinnost vlastního provozování vyplynulo také z dotačních podmínek. Po uplynutí doby udržitelnosti zastupitelstvo obce vyhodnotilo, že by bylo vhodné, aby kanalizaci neprovozovala sama a bylo dohodnuto, že infrastruktura bude vložena do VaK a. s.</p> <p><i>Naše poznámka z hlediska hodnocení – podle nás mimořádná ekonomická činnost nesouvisející s předchozí ekonomickou činností (není součástí celkové operace)</i></p>		X	
7	<p>Obec prodává pozemek (zde nikoliv na žádost kupujícího ale v rámci své vlastní iniciativy) – tento pozemek nebyl v minulosti využíván k ekonomické činnosti. Nabídka na realizaci prodeje pozemku byla realizována jednak na úřední desce obce, nabídka byla inzerována také v místním zpravodaji a obec také využila služeb jedné realitní kanceláře, která nabídku daného pozemku zahrнула do své nabídky.</p>	X		

	<i>V tomto případě nebyly realizovány takové marketingové aktivity, aby se jednalo o ekonomickou činnost – prostá inzerce (byť s využitím služeb externí realitní kanceláře) na tom nemůže nic změnit (například můžeme vzít analogii s prodejem nemovitosti sloužící k bydlení podnikající fyzickou osobou – plátcem DPH)</i>			
8	<p>Obec prodává pozemky, které nebyly využívány k ekonomické činnosti, bylo provedeno pouze jejich geometrické oddělení tak, aby byly způsobilé pro výstavbu RD, obec zde neprovádí výstavbu sítí (výstavba sítí by měla být realizována developerem, který pozemky od obce kupuje). Prodej je realizován na žádost konkrétní osoby, došlo pouze ke zveřejnění na úřední desce.</p> <p><i>Dle našeho názoru je toto analogií judikátu ESD C-180/10.</i></p>	X		
9	<p>Obec na žádost fyzické osoby realizovala odprodej pozemku pro rozšíření zahrady. Pozemek nebyl obcí dříve nijak využíván (jednalo se o volnou zelenou plochu).</p> <p><i>Není ekonomická činnost – pozice obce pasivní, nejednalo se o obchodní majetek obce.</i></p>	X		
10	<p>Obec v rámci geometrického zaměření zjistila, že došlo k neoprávněnému zaplacení jejího pozemku (daná situace nastala historicky) – s uživatelem je dohodnuto, že daná část pozemku bude geometricky oddělena a převedena na vlastníka.</p> <p><i>Stejný důvod jako v bodu 9.</i></p>	X		
11	<p>Obec prodává staré nákladní vozidlo (je staré cca 10 let), které bylo před prodejem svěřeno příspěvkové organizaci. Příspěvková organizace u tohoto vozidla uplatnila při pořízení poměrný odpočet DPH ve výši 15 %, neboť jej používala jak pro správu majetku zřizovatele (péče o místní komunikace a veřejnou zeleně), tak i pro drobné stavební zakázky (realizovány v doplňkové činnosti s DPH).</p> <p>Obec toto vozidlo nepoužívalo k ekonomické činnosti – ve stejný den, ke kterému došlo k odnětí ze správy došlo také k odprodeji.</p> <p><i>Prodej věci nesouvisel s ekonomickou činností obce, případné dopady z hlediska DPH řešíme na straně PO v rámci aktu „odnětí ze správy“</i></p>	X		

12	<p>Obec prodává starý traktor (nakoupen před 10 lety), u kterého byl uplatněn odpočet DPH v poměrné výši, neboť traktor byl používán jak pro lesní hospodářství, tak pro údržbu místních komunikací a veřejnou zeleň (poměrná výše odpočtu byla ve výši 20 %). Prodejní cena činí 20 tis. Kč.</p> <p><i>Pokud správně chápeme to, co proběhlo například v rámci vypořádání připomínek KDP..., byl by režim takový, že by se prodejní cena měla rozdělit a v rozsahu 20 % z prodejní ceny by měla odvést DPH (podíl k ekonomické činnosti) a ve zbytku by obec jednala jako nepovinná k dani a to vzhledem k tomu, že již uběhla testovací lhůta pro úpravu odpočtu 5 let? Nicméně je zde pro nás v tomto ohledu i otázka sledování případného obratu u neplátce, který poměr nestanovoval – asi z tohoto důvodu by bylo vhodnější přiklonit se k tomu, že toto nevstupuje vůbec do obratu.</i></p>			
----	--	--	--	--

K aplikaci §92a odst. 2 (případně odst. 3)

V rámci novelizace je u režimu PDP provedeno upřesnění, v jakých případech by se měl aplikovat režim přenesení daňové povinnosti.

(2) Režim přenesení daňové povinnosti se nepoužije, pokud ke dni uskutečnění zdanitelného plnění příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani.

Během připomínkového řízení a v rámci následujících jednání jsme upozorňovali na skutečnost, že zejména pro ÚSC bývá v některých případech obtížné určit, zda v daném případě bude či nebude příslušný majetek (který je například pořizován stavební činností) využíván k ekonomické činnosti. Proto jsme navrhovali doplnění, které by umožňovalo aplikovat režim PDP na základě dohody obou smluvních stran i pro případy, kdy příslušné plnění nebude u objednatele následně využito k ekonomické činnosti. Tím bychom dle našeho názoru aplikovali režim, který byl dohodnut v průběhu roku 2012 a vyjádřen v metodických materiálech finanční správy včetně závěrů Koordinačního výboru KDP a GFŘ.

Na naši připomínku reagovalo MFČR následovně:

Příjemce plnění nemá ani v současnosti možnost rozhodnout se, zda bude deklarovat, že je osobou povinnou k dani či nikoliv. Postavení osoby povinné k dani vyplývá ze zákona o dani z přidané hodnoty a i dle stávajícího znění § 5 odst. 3 se veřejnoprávní subjekty nepovažují za osoby povinné k dani při výkonu veřejné správy. Vykonávají-li tyto subjekty činnosti, které nejsou výkonem veřejné správy a jsou ekonomickou činností, pak jsou osobami povinnými k dani.

Příklady z praxe:

Obec zamýšlí realizovat výstavbu nové tělocvičny. Již při zadání veřejné zakázky musí určit, zda by smlouva měla být uzavírána v režimu přenesené povinnosti či nikoliv. Z hlediska využití tělocvičny je předpoklad, že v době školního vyučování bude tělocvičnu využívat škola zdarma, odpoledne a o víkendech pak za úplatu ostatní subjekty (osvobozeno podle §61) a tělocvična bude provozována přímo obcí (tedy měl by být aplikován režim PDP s ohledem na částečné využití pro ekonomickou činnost). Po zadání zakázky a provedení prvních přípravných prací (demolice stavby) se ukázalo, že na akci by bylo možné čerpat dotaci MŠMT – nicméně zde je podmínkou, že tělocvična bude dána do správy (tedy ekonomickou činností zde nebude provádět obec, ale škola). V takový moment není dle našeho názoru již možné měnit smluvní ujednání dodavatele stavebních prací a obce o tom, že se mění režim PDP na standardní režim.

U tohoto případu jen připomínáme, že se režim užívání může změnit nejen třeba v důsledku externích vlivů (třeba určitý dotační titul), ale prostým rozhodnutím rady obce nebo starosty (například rozhodnutí o bezplatném užívání tělocvičny).

Obec má uzavřenou rámcovou smlouvu na opravy nebytového fondu obce, v rámci které jsou řešeny drobnější opravy (voda, topení, plyn) na objektech města. Práce jsou následně zadávány na základě dílčích požadavků pracovníků města. Práce jsou prováděny jak v objektech, které

jsou pronajímány, tak i v objektech, které jsou například vypůjčovány místním spolkům. V takovémto případě je v praxi velice obtížně realizovatelné, aby v rámci fakturace na základě této jediné smlouvy byly oddělovány případy, kdy příslušné vstupy jsou využívány k ekonomické činnosti a kdy nikoliv (navíc u některých nemovitostí se povaha využívání mění ve vazbě na to, že určité objekty jsou nově pronajímány namísto předchozích výpůjčních vztahů a naopak).

K výše uvedenému ještě uvádíme, že podle našich poznatků v některých případech není ze strany dodavatelů stavebních prací akceptováno prohlášení obce o tom, zda daný majetek je či není využíván k ekonomické činnosti pro rozhodování, zda práce budou realizovány v režimu PDP či nikoliv. Dodavatelé v některých případech považují takové prohlášení za „subjektivní“ a automaticky fakturují v režimu PDP.

S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby byla ze strany finanční správy akceptována možnost, že příjemce plnění bude mít z hlediska rozhodnutí, zda aplikovat či neaplikovat režim PDP, možnost jednat jako osoba povinná k dani na základě svého rozhodnutí, byť dané plnění nakonec nevyužije ke své ekonomické činnosti. Pokud toto nebude akceptováno, je nezbytné dohodnout režim, jak má být postupováno v případech, kdy se v průběhu realizace stavebních prací změní způsob využití (ekonomická x neekonomická činnost).