

OLGA HOLUBOVÁ

Osvobození od DPH

VYBRANÉ
OBLASTI



Wolters Kluwer

Vzor citace: HOLUBOVÁ, O. *Osvobození od DPH – vybrané oblasti*. Wolters Kluwer, a. s., Praha: 2014, s. 96

KATALOGIZACE V KNIZE - NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Holubová, Olga

Osvobození od DPH : vybrané oblasti / Olga Holubová. --

1. vyd. -- Praha : Wolters Kluwer, 2014

ISBN 978-80-7478-515-3

336.226.322 * 351.72 * 336.564.21 * 341.171(4) * (437.3)

- daň z přidané hodnoty -- Česko

- osvobození od daně -- Česko

- evropské právo

- monografie

336.1/.5 - Veřejné finance [4]

© Olga Holubová, 2014

ISBN: 978-80-7478-515-3 (brož.)

ISBN: 978-80-7478-516-0 (pdf)

ISBN: 978-80-7478-517-7 (mobi)

OBSAH

Seznam použitých zkratk	5
Úvod	7

Část I **Činnosti ve veřejném zájmu osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu**

1	Služby úzce související se sportem	11
1.1	Vymezení subjektů oprávněných k osvobození	11
1.1.1	Komunitární právo	11
1.1.2	České předpisy a praxe	12
1.2	Vymezení služeb úzce souvisejících se sportem	13
1.2.1	Komunitární právo	13
1.2.2	České předpisy a praxe	16
1.3	Příjemci služeb souvisejících se sportem	20
1.3.1	Komunitární právo	20
1.3.2	České předpisy a praxe	22
1.4	Otevřené otázky	22
2	Kulturní služby	24
2.1	Vymezení subjektů oprávněných k osvobození	24
2.1.1	Komunitární právo	24
2.1.2	České předpisy a praxe	25
2.2	Vymezení kulturních služeb	25
2.2.1	Komunitární právo	25
2.2.2	České předpisy a praxe	26
2.3	Otevřené otázky	27
3	Zdravotní služby	28
3.1	Vymezení subjektů oprávněných k osvobození	28
3.1.1	Komunitární právo	28
3.1.2	České předpisy a praxe	32
3.2	Vymezení zdravotních služeb osvobozených od daně	34
3.2.1	Komunitární právo	34
3.2.2	České předpisy a praxe	36

3.3	Související služby	41
3.3.1	Komunitární právo	41
3.3.2	České předpisy a praxe	41
3.4	Otevřené otázky	43
Část II	Ostatní činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu	
4	Dodání nemovitostí	47
4.1	Stavební pozemek	48
4.1.1	Komunitární právo	48
4.1.2	České předpisy a praxe	49
4.2	Zastavěný pozemek	51
4.2.1	Komunitární právo	51
4.2.2	České předpisy a praxe	52
4.3	Otevřené otázky	58
Část III	Osvobození od daně vztahující se na intrakomunitární plnění	
5	Dodání zboží do jiného členského státu	61
5.1	Dodání zboží	61
5.1.1	Komunitární právo	61
5.1.2	České předpisy a praxe	62
5.2	Přepravení zboží do jiného členského státu	63
5.2.1	Komunitární právo	63
5.2.2	České předpisy a praxe	72
5.3	Status pořizovatele	77
5.3.1	Komunitární právo	77
5.3.2	České předpisy a praxe	80
5.4	Otevřené otázky	81
6	Vývoz zboží	82
6.1	Výstup zboží z EU	83
6.1.1	Komunitární právo	83
6.1.2	České předpisy a praxe	85
6.2	Přeprava	90
6.2.1	Komunitární právo	90
6.2.2	České předpisy a praxe	91
6.3	Otevřené otázky	93

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

daňový řád	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
KDP ČR	Komora daňových poradců České republiky
Komise	Evropská komise
MF	Ministerstvo financí
nařízení o správní spolupráci	nařízení (EHS) č. 218/92 – Správní spolupráce v oblasti nepřímých daní
NSS	Nejvyšší správní soud
SDEU, Soudní dvůr EU, Soudní dvůr	Soudní dvůr Evropské unie
směrnice o vzájemné pomoci	směrnice Rady Evropských Společenství č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného
Směrnice, směrnice č. 2006/112/ES, směrnice o DPH	směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
Společenství	Evropská společenství
stavební zákon	zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu
Šestá směrnice, šestá směrnice	šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

zákon č. 502/2012 Sb.	zákon č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony
zákon o DPH, ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
zákon o oceňování	zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů
zákon o zdravotních službách	zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování

ÚVOD

Pro tuto knihu jsem vybrala několik transakcí osvobozených od daně z přidané hodnoty, na něž se účastníci seminářů a klienti často ptají. Pokusím se zde na jejich dotazy uceleně odpovědět. Jak však plátcí dobře vědí, správných odpovědí na otázky z oblasti DPH bývá mnohdy víc, než bychom si přáli. Proto doporučuji čtenářům, aby má tvrzení a návody chápali spíše jako doporučený nebo možný směr úvah, a nikoli jako neotřesitelnou pravdu.

Alespoň v něčem však neotřesitelnou pravdu nabídnout mohu: oblast DPH je harmonizována ve všech členských státech. Směrnice, judikatura SDEU a případně další předpisy k DPH by tedy měly, obrazně řečeno, vždy ležet na pracovním stole hned vedle zákona o DPH. Vědomí této skutečnosti může plátce mnohdy zachránit od doměrku, případně mu může ukázat výhodnější cestu, než jakou nabízí text zákona o DPH.

Šestá směrnice č. 388/77/EHS, která byla předlohou k vytvoření vnitrostátních zákonů o DPH pro jednotlivé členské státy, byla od roku 2007 nahrazena Směrnicí č. 2006/112/ES. Judikatura SDEU, na kterou odkazují, se mnohdy vztahuje ještě k období účinnosti Šesté směrnice, proto soud argumentuje jejími (dnes již zrušenými) ustanoveními. Tato ustanovení mají však vždy odpovídající článek i ve Směrnici. Jinými slovy, obsahově se Šestá směrnice od Směrnice neliší, a tak jsou judikáty v drtivé většině případů použitelné i dnes.

Podle preambule Směrnice by se osvobození mělo v členských státech uplatňovat jednotně, aby mohly být i vlastní zdroje Společenství vybírány jednotným způsobem. S tím souvisí i povaha pojmů, s nimiž Směrnice v příslušných ustanoveních pracuje. Jejich obsah nezávisí na soukromém právu jednotlivých členských států, ale je autonomní a musí být vykládán jednotně.¹

Osvobození je výjimkou z obecného pravidla, podle něhož se zdaňuje každé dodání zboží či poskytnutí služby. Při výkladu ustanovení týkajících se osvobození je třeba mít toto na paměti, na rozšiřující výklad zde není místo. Na druhou

¹ Například případ C-326/99 Stichting Goed Wonen, bod 47.

stranu by však měl plátce dbát i na to, aby nadmíru zužujícím výkladem nezne-
možnil aplikaci daného ustanovení, tj. aby je neoklestil příliš. Stručně řečeno,
výklad by měl být přesný a měl by zohledňovat účel úpravy.² Ve smyslu toho-
to pravidla například nelze osvobodit službu, která se skládá ze dvou rovno-
cenných, navzájem neoddělitelných plnění, z nichž jedno by bylo osvobozené,
a druhé zdanitelné, kdyby byla poskytnuta samostatně.³

Stává se, že se daňová správa při chybné implementaci či svérázném výkladu
Směrnice odvolává na její článek 131, podle něhož jsou členské státy oprávněny/
/povinny stanovit podmínky k zajištění správného a jednoduchého uplatňování
osvobození. Tyto podmínky se však týkají výhradně způsobu, jímž má být zabrá-
něno zneužívání osvobození od daně či obcházení daňové povinnosti. Členské
státy jimi nemohou měnit rozsah osvobození.⁴

² Například případ C-267/00 Zoological Society of London, stanovisko generálního advokáta
Jacobse, body 17 až 19.

³ Například případ C-44/11 Deutsche Bank AG.

⁴ Například případ C-8/81 Ursula Becker.

ČÁST I

Činnosti ve veřejném zájmu
osvobozené od daně bez nároku
na odpočet daně na vstupu

Účel osvobození plnění uvedených v článku 132 Směrnice

Podle důvodové zprávy k Šesté směrnici a judikatury SDEU⁵ jsou osvobozena plnění, která osvobozovala většina členských států již před zavedením jednotného systému DPH a jejichž poskytování a zpřístupnění širokému okruhu spotřebitelů je ve veřejném zájmu. Nejsou nicméně osvobozeny všechny činnosti ve veřejném zájmu, ale jen ty, které jsou výslovně uvedeny ve Směrnici.⁶

Subjekty oprávněné k osvobození

U jiných než veřejnoprávních subjektů může členský stát udělit některá osvobození uvedená v článku 132 jen při splnění jedné nebo několika podmínek uvedených v článku 133. Těmi jsou:

1. jde o neziskový subjekt,
2. vedení subjektu není zainteresované na jeho výsledcích,
3. existují cenová omezení a
4. nedochází k narušení hospodářské soutěže.

Rozhodoval-li SDEU v jednotlivých případech o těchto podmínkách, lze závěry z jeho rozhodnutí aplikovat nepochybně na všechny služby, na něž se článek 133 Směrnice vztahuje.

Související služby

Podle článku 134 navíc nemohou být (související) plnění osvobozena, pokud:

- nejsou nezbytná pro uskutečnění transakcí osvobozených od daně,
- je jejich základním účelem dodatečný příjem pro daný subjekt a
- jsou předmětem hospodářské soutěže.

Tato pravidla se týkají jak sportovních, tak kulturních služeb, o nichž bude dále řeč.

⁵ Například C-149/97 Institute of the Motor Industry, bod 18.

⁶ Například C-384/98 D. v W., bod 20.

Služby úzce související se sportem

§ 61 písm. d) zákona o DPH

„Od daně jsou dále osvobozena tato plnění: ... d) poskytování služeb úzce souvisejících se sportem nebo tělesnou výchovou právníckými osobami, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, osobám, které vykonávají sportovní nebo tělovýchovnou činnost,“

Článek 132 odst. 1 písm. m) Směrnice

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění: ... m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;“

1.1 Vymezení subjektů oprávněných k osvobození

1.1.1 Komunitární právo

Rozhodnutí SDEU C-174/00 Kennemer Golf & Country Club objasňuje pojem „nezisková organizace“ (*non-profit-making organization*). Podle SDEU **není klíčové to, zda subjekt vykazuje zisky, nýbrž způsob jejich využití**. Jestliže jsou zisky rozdělovány mezi členy organizace nebo z nich členové jakkoli individuálně těží,⁷ nelze zkoumaný subjekt klasifikovat jako neziskovou organizaci. Jsou-li zisky použity výhradně pro udržení či zkvalitnění hlavní činnosti daného subjektu, nebrání jejich existence označení subjektu jako neziskové organizace.

⁷ Doporučuji ke studiu stanovisko generálního advokáta Jacobse, body 44 až 61.

SDEU dal také za pravdu Komisi, která zažalovala Španělsko pro pochybení při uplatňování článku 132 odst. 1 písm. m) Směrnice.⁸ Podle španělského zákona totiž mohly požívat osvobození od daně pouze subjekty (neziskové i komerční), jejichž **členské příspěvky nebo jednorázové vstupné nepřekročily zákonem daný finanční limit**. Tak se stávalo, že neziskové organizace, které limit překročily, nemohly těžit z osvobození. Vedle toho naopak někteří obchodníci své služby osvobozovali, přestože komunitární zákonodárce zamýšlel vyhradit osvobození pouze pro neziskové subjekty.

Nejnovějším rozhodnutím SDEU je C-495/12 Bridport, v němž soud rozhodoval, zda umožnění vstupu na golfové hřiště **nečlenům klubu za úplatu** je dodatečným příjmem sportovního klubu ve smyslu článku 134 písm. b), jímž by mohla být narušena hospodářská soutěž. Podle soudu by takovým výkladem byl zmařen cíl osvobození, protože **kritériem pro určení, co je, nebo není tímto dodatečným příjmem, nemůže být povaha osoby, jíž je služba poskytována**. Není tedy v pravomoci členského státu omezit v daném případě osvobození z důvodu možného narušení hospodářské soutěže.

Domnívám se, že dosavadní judikaturu SDEU lze shrnout tak, že osvobození služeb úzce souvisejících se sportem náleží, přesně jak stanoví Směrnice, pouze neziskovým organizacím. Ty soud definuje jako subjekty, které nejsou založené za účelem zisku a které případný zisk použijí na rozvíjení své hlavní činnosti. Za narušení hospodářské soutěže se nepovažuje její narušení v důsledku samotného osvobození od daně, ale spíše v důsledku povahy osoby poskytovatele. Členský stát nemůže bránit narušení hospodářské soutěže prostým omezením množiny příjemců služeb.

1.1.2 České předpisy a praxe

V zákoně o DPH není definice neziskové organizace, a proto je nutné se řídit vymezením v judikatuře SDEU. Domnívám se však, že obecná představa o neziskových subjektech v České republice je shodná.

Shrnutí

- Neziskové organizace, jejichž služby úzce souvisejí se sportem nebo tělesnou výchovou jsou osvobozeny od daně, jsou takové subjekty, jejichž hlavním cílem není vytváření zisku a které případný zisk nerozdělují svým členům, ale použijí jej k podpoře své hlavní činnosti.

⁸ Případ C-124/96 Komise v. Španělsko.