



Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky a výkonu daní

Č. j.: 187006/16/7100-20118-012884

Dodatek
k „Informaci GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti
u poskytnutí služby elektronických komunikací“
v oblasti nákupu a prodeje služeb elektronických komunikací

V návaznosti na Informaci GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti u poskytnutí služby elektronických komunikací (dále jen „Informace“), č. j.: 105279/16/7100-20118-012884, vydanou dne 29. 9. 2016, byly na Generální finanční ředitelství zaslány četné dotazy týkající se uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti na základě § 92f odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), resp. nařízení vlády č. 296/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů. Tyto dotazy byly směřovány zejm. do oblasti nákupu a prodeje služeb elektronických komunikací vymezených v Informaci. Z tohoto důvodu vydává Generální finanční ředitelství nyní stanovisko, jehož smyslem je upřesnit stěžejní aspekty této problematiky v oblasti nejčastějších dotazů veřejnosti (dále jen „Dodatek“).

Tento Dodatek nabývá účinnosti dnem zveřejnění na webové stránce Finanční správy ČR. Od tohoto data by se plátcí měli řídit pokyny uvedenými v tomto materiálu. Pokud do účinnosti tohoto Dodatku poskytovatelé i příjemci předmětného plnění uplatnili daňový režim sice odlišně od vymezení stanoveného tímto materiálem, ale učinili tak v dobré víře ve správnost zvoleného postupu a ve vzájemné shodě, nebude tento jejich dříve uplatněný postup ze strany Finanční správy ČR rozporován.

Pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti u transakcí, jejichž charakter je blíže specifikován v kapitole 2.1.2 Informace, **musí být současně splněny následující základní podmínky**:

➤ **Poskytovatel i příjemce služby jsou plátcí dle ZDPH.¹**

Pokud ale příjemce dané služby elektronických komunikací (plátce) bude vystupovat při pořízení zdanitelného plnění jako osoba nepovinná k dani, tj. bude pořizovat zdanitelné plnění výlučně pro soukromou potřebu nebo výlučně pro plnění, které není předmětem daně, použije se běžný režim zdanění. V takovémto postavení může být např. obec, která pořizuje plnění pro potřeby související výhradně s její činností při výkonu veřejné správy (§ 5 odst. 3 ZDPH).

➤ **Poskytovatel i příjemce služby jsou pro účely dané transakce podnikateli v elektronických komunikacích.**

To znamená, že plátce splní povinnost dle § 8 a 13 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZEK“), a je veden v Evidenci podnikatelů v elektronických komunikacích (seznam zveřejňovaný Českým telekomunikačním úřadem na webové stránce: <https://www.ctu.cz/vyhledavaci-databaze/evidence-podnikatelu-v-elektronickych-komunikacich-podle-vseobecneho-opravneni>) nebo tuto povinnost dle ZEK sice nesplní, ale činnost uvedenou v § 8 odst. 1 ZEK fakticky vykonává. Kompetentním orgánem pro posouzení, zda daný plátce je či není podnikatelem v elektronických komunikacích dle ZEK, a to pro účely dané transakce, je Český telekomunikační úřad.

➤ Předpokladem pro výkon komunikační činnosti, která je předmětem podnikání v elektronických komunikacích, je zároveň skutečnost, že plátce se chová jako podnikatel dle § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Podle tohoto ustanovení je za podnikatele se zřetelem ke konkrétní činnosti považován ten, kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku.

Tato definice podnikatele vycházející z občanského zákoníku je souběžně východiskem pro posouzení aplikace režimu přenesení daňové povinnosti u konkrétní transakce. Předpokladem je, že **plátce se pro účely konkrétní transakce chová jako podnikatel - nakupuje službu se záměrem ji následně prodat s cílem dosáhnout zisk.**² To, zda ji prodá se ziskem nebo zisku nakonec v konkrétním případě nedosáhne, není v konečném důsledku rozhodující.

V avizovaných sporných případech aplikace režimu přenesení daňové povinnosti se zpravidla posuzuje transakce mezi poskytovatelem služby (podmínka, že tento poskytovatel je podnikatelem v elektronických komunikacích, je přitom zpravidla

¹ V případě, že poskytovatel nebo příjemce zdanitelného plnění nesplnil svou registrační povinnost v zákonné lhůtě, není možné režim přenesení daňové povinnosti použít, a to do dne nabytí právní moci rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována jako plátce (§ 92a odst. 3 ZDPH).

² Za úmysl dosáhnout zisk se přitom nepovažuje navýšení ceny o případné nezbytné náklady na administrativu spojenou s přeúčtováním. Rovněž u servisních či nákupních organizací obvykle (avšak nikoliv nutně) působících v rámci holdingu se v případě navýšení ceny za účelem krytí nákladů souvisejících s daným nákupem a prodejem v rámci holdingu nejedná o záměr dosažení zisku.

naplněna) a příjemcem služby (u příjemce je třeba naplnění dané podmínky prověřit). Mohou přitom nastat zejm. následující situace:

1/ Příjemce vymezenou službu elektronických komunikací nakupuje za účelem dalšího prodeje, a tento prodej činí trvale, vlastním jménem a na vlastní účet za účelem dosahování zisku. Tento příjemce je považován za podnikatele podle občanského zákoníku a zároveň se jedná o podnikání v elektronických komunikacích (je podnikatelem v elektronických komunikacích). Režim přenesení daňové povinnosti se uplatní.

Např.:

Mobilní operátor A nakupuje službu elektronických komunikací od jiného mobilního operátora na trhu (mobilní operátor B) a prodává tuto službu svému účastníkovi³ - koncovému uživateli⁴. Nákup a prodej služby elektronických komunikací je hlavní činností mobilního operátora A, ze které zpravidla generuje zisk. Tato transakce mezi mobilním operátorem B a mobilním operátorem A bude podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

2/ Příjemce nakupuje vymezenou službu elektronických komunikací za účelem vlastní spotřeby (je v tomto případě účastníkem těchto služeb elektronických komunikací, který je současně koncovým uživatelem) nebo aby umožnil konzumaci služby dalším koncovým uživatelům (např. zaměstnancům, dceřiným společnostem, nájemníkům, ubytovaným osobám, zákazníkům restaurace). Důležité je, že tak nečiní se záměrem dosažení zisku u vymezené služby a dané služby pouze „přefakturuje“. Režim přenesení daňové povinnosti se neuplatní.

Zde je rozhodující, že plátce pořizuje dané služby nikoliv za účelem jejich dalšího prodeje, resp. se záměrem dosažení zisku, ale výlučně za účelem jejich konzumace (plátcem nebo subjektem, kterému plátce službu pouze „přefakturuje“), a proto nebude toto plnění podléhat režimu přenesení daňové povinnosti.

Režim přenesení daňové povinnosti se rovněž neaplikuje v situaci, kdy příjemce (plátce) je již podnikatel v elektronických komunikacích (měl by být uveden ve veřejně dostupné databázi vedené Českým telekomunikačním úřadem), který nakupuje službu elektronických komunikací ze stejného důvodu, tj. výhradně za účelem vlastní spotřeby nebo konzumaci služby umožní dalším koncovým uživatelům (např. zaměstnancům).

Nicméně pokud by nastalo, že plátce – podnikatel v elektronických komunikacích – by pořizoval vymezené služby elektronických komunikací (byť i jen zčásti) pro více účelů, tj. jak pro účely vlastní spotřeby, nebo také umožnění konzumace služby dalším koncovým uživatelům (např. zaměstnancům) nikoli za účelem dosažení zisku, a současně pro další prodej za účelem dosažení zisku, pak se režim přenesení daňové povinnosti u takového plnění použije. Skutečnost, v jakém rozsahu je část nakoupených

³ Na základě § 2 písm. a) ZEK je účastníkem každý, kdo uzavřel s podnikatelem poskytujícím veřejně dostupné služby elektronických komunikací smlouvu na poskytování těchto služeb.

⁴ Koncovým uživatelem je dle § 2 písm. c) ZEK uživatel, který nezajišťuje veřejné komunikační sítě nebo veřejně dostupné služby elektronických komunikací.

vymezených služeb elektronických komunikací použita pro prodej za účelem dosažení zisku, přitom není rozhodná.

V situaci, kdy ze smluvních vztahů jednoznačně nevyplývá, za jakým účelem je daná služba nakupována, lze z hlediska jistoty u poskytovatele vymezených služeb elektronických komunikací doporučit, aby příjemce plnění písemně prohlásil, zda přijaté plnění nakupuje např. za účelem dalšího prodeje nebo výlučně za účelem jeho spotřeby.

Příklady, kdy příjemce vystupující jako účastník vymezených služeb elektronických komunikací:

➤ **je sám koncovým uživatelem**

Např.:

Obchodní společnost (plátce) na základě smlouvy uzavřené s operátorem (plátcem) pořizuje služby volání poskytované v mobilní síti, přičemž tyto služby sama spotřebuje a jejich konzumaci ani dále nikomu neumožňuje. V daném případě není obchodní společnost ani podnikatel v elektronických komunikacích, ani nenakupuje danou službu za účelem dalšího prodeje.

Režim přenesení daňové povinnosti se při transakci mezi operátorem a obchodní společností neuplatní.

➤ **umožňuje konzumaci služby dalšímu koncovému uživateli**

V tomto smyslu může být tímto dalším koncovým uživatelem např.:

- a) zaměstnanec, rodinný příslušník zaměstnance, spolupracující osoba samostatně výdělečně činná, atp.

Např.:

- *Zaměstnavatel (obchodní společnost, operátor, státní úřad, banka atd.) má uzavřenu vlastním jménem a na vlastní účet smlouvu s poskytovatelem telekomunikačních služeb. Tento zaměstnavatel v rámci programu benefitů pro své zaměstnance umožňuje zaměstnancům využívat služební telefony i pro soukromé účely. Zaměstnavatel následně částku za soukromé hovory „přefakturuje“ zaměstnanci, který tuto částku uhradí (např. srážkou ze mzdy). Přeúčtovaná částka vychází z ceny účtované poskytovatelem těchto telekomunikačních služeb a není navyšována zaměstnavatelem o marži.*
- *Zaměstnavatel umožňuje zaměstnanci v rámci benefičního programu pro zaměstnance získat v rámci smlouvy o poskytování telekomunikačních služeb, kterou uzavřel zaměstnavatel, dodatečné „SIM karty“ (obvykle pro potřeby své, tj. za účelem snazšího rozlišení soukromých a služebních telefonátů, či pro potřeby rodinných příslušníků a osob blízkých zaměstnance). Služby poskytnuté*

prostřednictvím těchto dodatečných SIM karet (využité v rámci soukromé spotřeby) jsou účtovány zaměstnanci v nákupní ceně v rámci benefit programu (tj. tedy opět bez marže).

- Vzdělávací společnost odebírá od mobilního operátora služby přístupu k internetu a hlasové služby, přičemž část těchto služeb „přefakturuje“ (bez navýšení o marži) jiné osobě - poradci, se kterým spolupracuje, a to z důvodu zohlednění podílu na nákladech při využívání daných služeb tímto poradcem.

Režim přenesení daňové povinnosti se při těchto transakcích mezi poskytovatelem telekomunikačních služeb a zaměstnavatelem (vzdělávací společností) neuplatní.

- b) subjekt v rámci podnikatelského uskupení (dceřiná společnost, sesterská společnost, mateřská společnost), subjekt v pozici zřizovatele či subjekt zřízený jiným subjektem (např. příspěvková organizace, státní podnik) či jiný podobný subjekt

Např.:

- V rámci holdingu pořizuje mateřská společnost služby elektronických komunikací od poskytovatele těchto služeb (mobilního operátora) za účelem vlastní spotřeby a přitom určitý objem těchto služeb přeúčtovává (neprodává se záměrem zisku) jednotlivým dceřiným společnostem.
- Mobilní operátor poskytuje služby elektronických komunikací obci, která tyto služby následně „přefakturuje“ (v nákupní ceně) mateřské škole. Obec tak činí z pozice zřizovatele dané mateřské školy (příspěvkové organizace).
- Spolku je mobilním operátorem poskytnuta služba elektronických komunikací, přičemž tento spolek umožní konzumaci dané služby obecně prospěšné společnosti, jejímž je zakladatelem, aniž by přitom zamýšlel dosáhnout jakýkoli zisk.
- Státní úřad pořizuje od mobilního operátora služby elektronických komunikací, které „přefakturuje“ (bez marže) státnímu podniku podřízenému tomuto úřadu (státní úřad je zakladatelem státního podniku).

Režim přenesení daňové povinnosti se při transakci mezi operátorem a mateřskou společností (obcí, spolkem, státním úřadem) neuplatní.

- c) nájemník, ubytovaná osoba, společnost mající sídlo v určitém objektu

Např.:

- Majitel nemovité věci nakupuje službu volání, kterou „přefakturuje“ nájemci v souvislosti s nájemným.
- Dle smlouvy uzavřené s poskytovatelem telekomunikačních služeb pořizuje vlastník ubytovacího zařízení (či hotelu) službu přístupu k datovému toku, kterou „přefakturuje“ ubytovanému ve spojitosti s ubytováním.
- Správcovská společnost, která v rámci jednoho objektu zajišťuje údržbu, ostrahu a další servisní služby pro jiné subjekty, nakupuje službu volání od poskytovatele

služeb elektronických komunikací, která je součástí služeb „přefakturovaných“ následně jiným subjektům, a to z důvodu existence jediné ústředny v daném areálu.

Režim přenesení daňové povinnosti se mezi poskytovatelem telekomunikační služby a majitelem nemovité věci (vlastníkem ubytovacího zařízení, vlastníkem hotelu, správcovskou společností) neuplatní.

V situaci, kdy by v rámci jednoho objektu byla z různých důvodů „přefakturována“ pouze poskytovaná telekomunikační služba (bez vazby na službu nájmu, ubytování, atd.), nebyl by režim přenesení daňové povinnosti mezi dotčenými subjekty rovněž uplatněn.

Např.:

- *Obchodní společnost pořizuje od poskytovatele služeb elektronických komunikací službu přístupu k datovému toku, kterou „přefakturuje“ jiným subjektům v jedné budově s jediným připojením.*

d) *jiný subjekt*

Např.:

- *Nákup služby přístupu k datovému toku (připojení přes tzv. „wifi“) od poskytovatele telekomunikačních služeb, která je poskytována konečnému spotřebiteli zdarma (na úřadech, letištích, nádražích, ve školách, nemocnicích, bankách, hotelech, restauracích, dopravních prostředcích, knihkupectvích atd.).*
- *Nákup služby SMS (služby krátkých textových zpráv) od poskytovatele telekomunikačních služeb bezpečnostní agenturou, která posílá tuto zprávu majiteli vozidla v případech pokusu o narušení vozidla (podezření na vloupání), služba SMS je konečnému zákazníkovi (mimo paušální platby) přeúčtována zvlášť.*

Režim přenesení daňové povinnosti se ani u těchto nákupů neuplatní.

Pro úplnost je třeba dodat, že nad rámec výše uvedeného může být v souvislosti s poskytováním vymezené služby elektronických komunikací za jistých okolností uzavřena smlouva o zprostředkování či obchodním zastoupení. Jedná se o smluvní vztah zpravidla mezi poskytovatelem služby (mobilním operátorem) a subjektem vystupujícím v roli zprostředkovatele či obchodního zástupce. Vzhledem k tomu, že předmětem této smlouvy je služba spočívající pouze v opatření příležitosti pro poskytovatele služby uzavřít smlouvu o poskytnutí služby elektronických komunikací s příjemcem služby (účastníkem či koncovým uživatelem), režim přenesení daňové povinnosti se v tomto případě z povahy věci vůbec nepoužije.

Závěrem poukazujeme na to, že posouzení individuálních případů týkajících se nákupu a prodeje služeb elektronických komunikací pro účely aplikace režimu přenesení daňové

povinnosti závisí především na tom, jak jsou u jednotlivého zdanitelného plnění mezi dotčenými subjekty nastaveny konkrétní smluvní podmínky.

Je-li sporné jednoznačně stanovit, zda byly naplněny podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, lze postupovat dle § 92f odst. 2 ZDPH. Pokud obě strany (poskytovatel i příjemce plnění) použijí režim přenesení daňové povinnosti v rozsahu všech zákonem definovaných povinností (nezbytné je zajistit splnění všech povinností nejen poskytovatelem plnění, ale i příjemcem plnění), bude aplikována právní fikce, že dané plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.

Pro získání právně závazného stanoviska ohledně použití režimu přenesení daňové povinnosti při poskytnutí určitého zdanitelného plnění mají daňové subjekty v případech přetrvávajících nejasností možnost využít tzv. institut závazného posouzení podle § 92h ZDPH. Žádost o závazné posouzení pro použití tohoto režimu se podává u Generálního finančního ředitelství a musí mít náležitosti dle § 92i ZDPH.

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce, v. r.