



INTERNÍ SDĚLENÍ

Č. j. 17886/22/7100-20116-050485



Odpověď na dotaz k režimu přenesení daňové povinnosti

Vážené kolegyně, Vážení kolegové,

odbor nepřímých daní Generálního finančního ředitelství obdržel [redacted] Váš metodický dotaz, [redacted] a týká se problematiky zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o DPH“), a směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice o DPH“).

Dle Informace GFR k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016 Č. j.: 2552/15/7100-20116-011073 ve znění Dodatku č. 1, č. j.: 39648/15/7100-20118-012884 a Dodatku č. 2, č. j.: 10852/16/7100-20118-012884 se režim přenesení daňové povinnosti použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč. Vybraným zbožím se přitom rozumí [pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti musí být podle nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení vlády“)] a musí být splněno slovní vymezení zboží a zároveň jeho vymezení příslušným kódem nomenklatury celního sazebníku: mj. v písm. **d) integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a desky plošných spojů osazené těmito obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele.**

Z veřejně dostupných zdrojů lze [redacted] zjistit, že pod pojmem grafická karta se rozumí součást počítače, jejímž úkolem je vytvářet grafický výstup na monitoru. Hlavní součástí grafické karty je grafický procesor (GPU), který slouží pro rychlé a efektivní změny obsahu grafické paměti. Pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 je mj. uvedeno:

Procesory a řídicí jednotky, též kombinované s pamětmi, měniči, logickými obvody,

zesilovači, hodinovými a časovými obvody nebo s jinými obvody

Do těchto podpoložek patří:

1. mikroprocesory, rovněž nazývané mikroprocesorové jednotky (MPU), což jsou integrované obvody, které lze definovat jako zařízení, jež vykonávají primární instrukce, činnosti a systémové řídicí funkce. Sestávají z následujících hlavních částí:

- aritmetická logická jednotka (ALU);
- dekodér instrukce a programový čítač;
- řídicí jednotka;
- vstupní/výstupní (I/O) jednotka pro komunikaci s jinými zařízeními.


Mikroprocesor může pracovat pouze tehdy, je-li kromě vnitřní paměti použita též externí paměť nebo jiné zařízení. Mohou mít jednu nebo více mikroprogramových pamětí (RAM nebo ROM) pro zavádění a ukládání mikroinstrukcí, čímž se zvyšuje počet primárních instrukcí v řídicí jednotce. Mikroprogramová ROM, kterou může obsahovat mikroprocesor, je určena k ukládání binárních základních instrukcí a není považována za reálnou programovou paměť pro ukládání instrukcí, které se mají provést. Tyto výrobky mohou obsahovat rychlou vyrovnávací paměť instrukcí nebo mikroperiferních funkcí. Patří sem mikroprocesory zcela vyrobené pro specifické aplikace, na základě určení „plně zakázkové“, „hradlové pole“ nebo „standardní primární článek“. Provozní kapacita mikroprocesorů znamená délku každého slova, které dokáže registr aritmetické a logické jednotky zpracovat v jednom mikroinstrukčním cyklu.

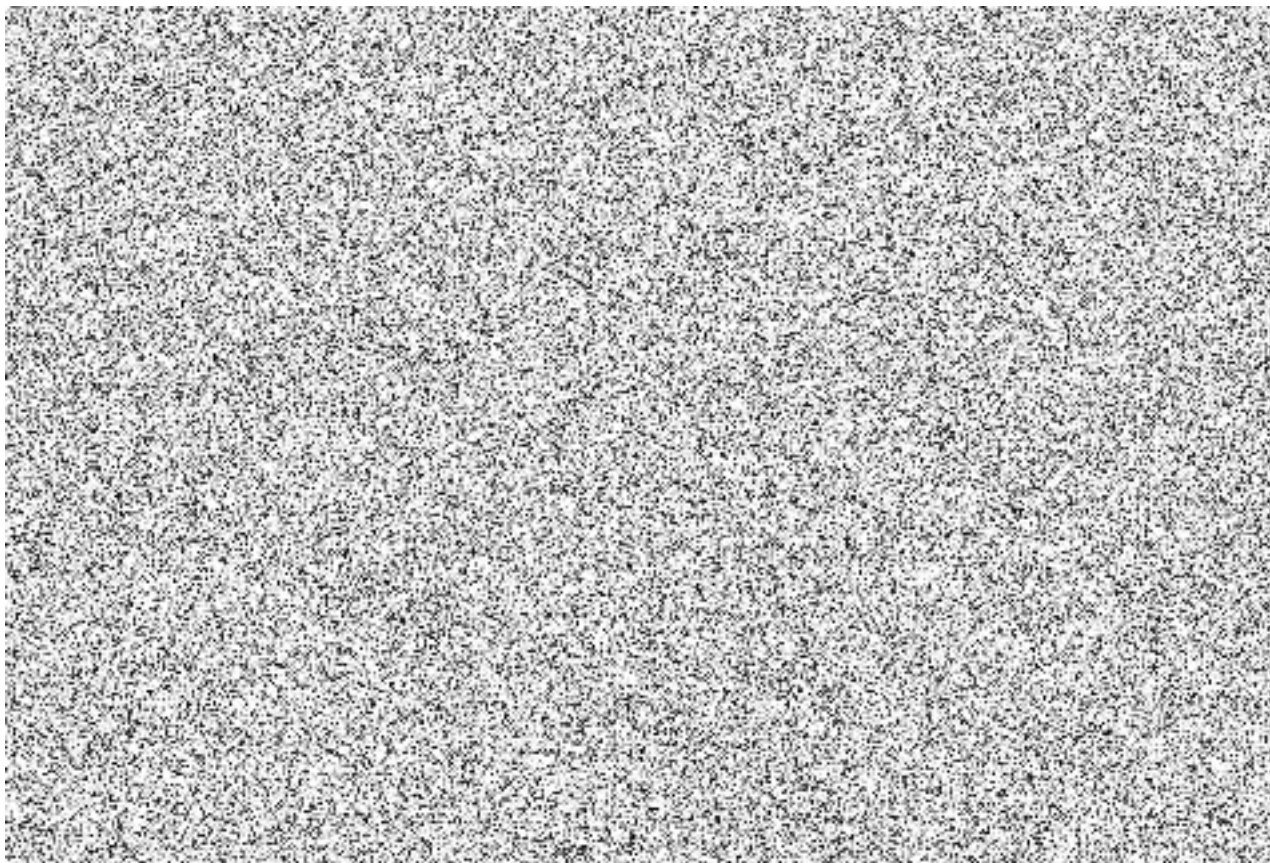
2. Mikrořadiče a mikropočítače, což jsou integrované obvody, sestávající nejméně z následujících hlavních částí:

- mikroprocesoru, rovněž nazývaného mikroprocesorová jednotka (MPU);
- programové paměti (například RAM, ROM, PROM, EPROM, E2ROM, flash E2PROM) připojené k dekodéru instrukce a obsahující program, který definuje pořadí instrukcí;
- datové paměti (například RAM nebo E2PROM), která není, oproti mikroprocesorům, přístupná z vně čipu;
- externí sběrnice (pro data, adresy nebo instrukce).

Mikrořadiče jsou naprogramovány nebo následně programovatelné k vykonávání specifických funkcí a pouze pro určité použití (např. pro televizní přijímače, videorekordéry nebo videopřehrávače nebo pro mikrovlnné trouby). Mikropočítače jsou schopny samostatné činnosti (jsou samostatné) a jsou určeny pro všeobecné použití (např. u střediskových počítačů, minipočítačů a osobních počítačů). Mikropočítače jsou volně programovatelné v souladu s požadavky uživatele. Patří sem mikrořadiče zcela vyrobené pro specifické aplikace, na základě určení „plně zakázkové“, „hradlové pole“ nebo „standardní buňka“. Provozní kapacita mikrořadičů a mikropočítačů znamená délku každého slova, které dokáže registr aritmetické logické jednotky zpracovat v jednom mikroinstrukčním cyklu.

3. Řídicí obvody, což jsou integrované obvody používané k ovlivnění postupu nebo výkonu stroje (například zařízení pro automatizované zpracování dat). Řídicí obvody (např. pro diskové paměťové jednotky, paměti, elektrické motory nebo CRT obrazovky) jsou obvykle schopny interpretovat signály a v souladu s touto interpretací stanovit dobu a pořadí určitých funkcí (například vstup, zpracování, uložení a výstup v systému automatizovaného zpracování dat).

Z uvedeného lze dle názoru  dovodit, že grafické karty s rozhodujícím kvalitativním prvkem (854231) jsou vybraným zbožím dle výše uvedené metodické informace GFR a při splnění podmínek, tj. v případě, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč, podléhají režimu přenesení daňové povinnosti.



Z výše uvedeného podle [redacted] plyne, že grafická karta může být osazená integrovanými obvody a jinými prvky, spadajícími do podpoložky 8471 80 00, ale pakliže obsahuje integrovaný obvod zařazený pod kód nomenklatury celního sazebníku 8542 31, vždy splní podmínku vybraného zboží (pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti podle § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády (*integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a desky plošných spojů osazené těmito obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele*).

Úvod ke stanovisku GŘ

Úvodem je nutné připomenout, že znění relevantního ustanovení § 2 odst. 2, odst. 3 písm. d) a odst. 4 nařízení vlády stanoví, že

Režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překračuje částku 100 000 Kč.

Kdy se vybraným zbožím pro účely odstavce 2 rozumí:

(...)

d) integrované obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a desky plošných spojů osazené těmito obvody, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele,

(...).

Kódem nomenklatury celního sazebníku se pro účely tohoto nařízení rozumí číselné označení zboží uvedené v příloze I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července

1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění.

Z výše uvedeného v zásadě vyplývá, že pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti musí být podle nařízení vlády splněno slovní vymezení zboží a zároveň jeho vymezení příslušným kódem nomenklatury celního sazebníku a celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží musí překročit částku 100 000 Kč.

Na tomto místě je nutné připomenout, že ustanovení ZDPH, která mají povahu výjimky z určité zásady (výjimkou je mj. první nebo druhá snížená sazba daně, osvobození od daně¹, nebo režim přenesení daňové povinnosti²), musí být vykládána restriktivně³, nicméně nesmí být zbavena svého účinku⁴.

Stanovisko GŘ

Předně je vhodné připomenout, že pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92f ve vazbě na přílohu č. 6 ZDPH a nařízení vlády musí být splněny podmínky § 92a ZDPH. GŘ ve svém stanovisku vychází z předpokladu, že podmínky § 92a ZDPH jsou splněny.

Pro posouzení, zdali se při dodání předmětné grafické karty použije režim přenesení daňové povinnosti, je nutné ověřit, zdali předmětná grafická karta splní zejména podmínky § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády.

V tomto ohledu je nutné posoudit, zdali pro použití režimu přenesení daňové povinnosti při dodání grafické karty takováto grafická karta musí být zařazena pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 anebo postačuje, aby se jednalo o desku plošných spojů osazenou obvody zařazenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, které jsou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele,



Z normativního textu § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády v zásadě plyne, že pro použití režimu přenesení daňové povinnosti při dodání grafické karty je nutné zkoumat znění nařízení vlády za spojkou „a“, neboť je možné vyloučit, že by předmětná grafická karta byla integrovaným obvodem uvedeným pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31.

V tomto ohledu je totiž nutné přihlédnout ke znění čl. 199a písm. d) směrnice o DPH, jež zní: dodání zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečného uživatele. Znění směrnice o DPH tak naznačuje, že režim přenesení daňové povinnosti může být aplikován nejen na samotné dodání mikroprocesorů a centrálních procesorových jednotek, ale i na zařízení integrované obvody obsahující, jejichž vymezení si mohou členské státy stanovit, čehož český zákonodárce skrze § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády zjevně využil. Výše uvedená znění právních předpisů tak naznačují, že režim přenesení daňové povinnosti upravený v § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády nezahrnuje pouze zboží zařazené pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, nýbrž i zboží, které do tohoto kódu nenáleží.

Obecně je totiž možné grafickou kartu popsat v tom smyslu, že *Grafická karta zajišťuje tvorbu obrazu, který potom vidíme na monitoru. Spolu s monitorem tvoří dohromady zobrazovací soustavu počítače. Bez grafické karty a monitoru bychom nemohli kontrolovat*

¹ V tomto smyslu viz rozsudek C-432/15 Baštová, bod 58.


² V tomto smyslu viz rozsudek C-564/15 Farkas, bod 26.

³ V tomto smyslu viz rozsudky C-399/93 Oude Luttikhuis a další, bod 23; C-492/08 Komise v. Francie, bod 35, jakož i rozsudek C-432/15 Baštová, bod 59.

⁴ V tomto smyslu viz rozsudky C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust a The Association of Investment Trust Companies, bod 21; C-464/12 ATP PensionService, bod 41, jakož i C-154/17 E LATS, bod 32.

a řídit činnost počítače, zadávat údaje, přijímat výsledky apod. Proto je grafická karta nutnou součástí každého počítače. Grafická karta má tvar běžné přídatné karty. Na desce je umístěn grafický procesor, paměťové čipy a další potřebné obvody. V současné době se pro grafické karty používají dva typy sběrnic. Jednak je to sběrnice PCI, která je díky svým vlastnostem určena pouze pro starší grafické karty. Většina moderních grafických karet se zasunuje do slotu AGP, který byl speciálně navržen pro grafické karty. V porovnání s PCI získáme vyšší výkon a menší zatížení počítače. Na zadní straně grafického adaptéru najdeme konektor pro připojení monitoru. Některé typy karet obsahují ještě další konektory. Je-li např. karta vybavena výstupním TV konektorem, získáme možnost připojit počítač k televiznímu přijímači. Tato varianta je výhodná například při sledování filmů nebo při přehrávání DVD v počítačové mechanice. Některé počítače mají grafickou kartu integrovanou na základní desce. To znamená, že v počítači nenajdeme samotnou (vyjímatelnou) grafickou kartu. Takovou desku poznáme podle toho, že konektor pro připojení monitoru se nachází přímo na desce nebo je k ní připojen pomocí plochého kabelu. Nevýhodou integrované grafické karty je to, že ji nelze vyměnit v případě poruchy ani v případě, že potřebujeme kartu výkonnější. U kvalitních desek lze však takovou kartu vyřadit z provozu. Nejdůležitějším prvkem grafické karty je procesor, který do značné míry ovlivňuje její výkon. Tento procesor je schopen realizovat často používané grafické operace. Taková videokarta bývá nazývána také jako akcelerátor a umožňuje podat podstatně vyšší výkon, protože není nutné, aby každý pixel, který se má zobrazit na obrazovce, byl vypočítán procesorem počítače. Procesor počítače pouze vydá příkaz kartě, co má vykreslit (linku, kružnici, obdélník) a vlastní výpočet jednotlivých zobrazovaných pixelů (bodů) provede k tomuto účelu specializovaný procesor videokarty. Kromě těchto jednoduchých operací je možné, aby procesor videokarty prováděl i složitější operace používané při práci s 3D grafikou (např. zakrývání neviditelných hran, stínování apod.), nebo operace spojené s přehráváním videosekvencí. Videokarty tohoto typu se nazývají 3D akcelerátory a multimediální akcelerátory. Procesor videokarty je propojen pomocí sběrnice s videopamětí. Do této paměti grafický procesor zapisuje vytvářený obraz, načítá z ní textury apod. Paměť může mít různou velikost. Na druhu a velikosti paměti pak závisí rychlost a rozlišení obrazu. Vypočtený digitální obraz je z paměti poslán na vstup DAC (Digital Analog Convertor) převodníku, který z něj vytvoří analogový obraz. Ten je nutný pro běžné monitory řízené hodnotou signálů tří základních barev (Red - červená, Green - zelená, Blue - modrá)⁵.

S přihlédnutím ke znění čl. 199a směrnice o DPH včetně znění § 2 odst. 3 písm. d) nařízení vlády je možné dovodit, že režim přenesení daňové povinnosti se vztahuje i na desky plošných spojů, které jsou osazeny integrovanými obvody. GŘŘ má tedy za to, že pro použití režimu přenesení daňové povinnosti v případě předmětné grafické karty není rozhodující, že by měla být předmětná grafická karta zařazena pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8471 80 00 a nikoli pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31. Pakliže bude předmětná grafická karta splňovat tu skutečnost, že se bude jednat o desku plošného spoje osazenou integrovanými obvody, které budou zařazeny pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31 a které budou dodávány ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele, pak se při jejím dodání použije režim přenesení daňové povinnosti, budou-li splněny i ostatní podmínky § 92a ZDPH včetně nařízení vlády.

S výhradou ověření relevantních skutkových okolností  zejména spočívajících v tom, že předmětná grafická karta musí být dodávána ve stavu před zabudováním do výrobků pro konečné uživatele, nezbývá než konstatovat, že pro použití režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 2 odst. 3 písm. d) nařízení

⁵ Viz stránky Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích:

https://www.pf.jcu.cz/stru/katedry/fyzika/prof/Tesar/diplomky/pruvodce_hw/komponenty/zakladni/grafika/popis.htm (citováno dne 18. 3. 2022)

vlády postačuje, že předmětná grafická karta bude v souladu se slovním vymezením deskou plošných spojů osazenou obvody zařazenými pod kódem nomenklatury celního sazebníku 8542 31, přičemž GFR má za to, že předmětná grafická karta toto vymezení splňuje a při jejím dodání by měl být použit režim přenesení daňové povinnosti.

S pozdravem

Ing. Blanka Mattauschová
ředitelka odboru a zástupkyně ředitelky sekce

Elektronicky podepsáno
31.03.2022
Ing. Blanka Mattauschová
ředitelka odboru a zástupkyně
ředitelky sekce