

HLAVA II UPLATŇOVÁNÍ DANĚ

Díl 1 Daňové subjekty

§ 5 Osoby povinné k dani

(1) Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti.

(2) Osobou povinnou k dani není

- a) člen skupiny,
- b) zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovněprávního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.

(3) Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

(4) Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu^{7a)} se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případech, kdy za výkon těchto působností vybírají poplatky nebo jiné úhrady.

(5) Osoba podle odstavce 4 se považuje za osobu povinnou k dani, pokud uskutečňuje činnosti,

- a) které jsou uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, nebo

b) při jejichž výkonu se má za to, že dochází k výraznému narušení hospodářské soutěže tím, že osoba podle odstavce 4 nebyla považována nebo není považována za osobu povinnou k dani; tyto činnosti stanoví vláda nařízením.

(6) Za samostatnou osobu povinnou k dani se považuje hlavní město Praha a každá jeho městská část.

^{7a)} Například zákon č. 505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů.

I. Osoby povinné k dani

Termín osoba povinná k dani je stěžejní pro celý zák. o DPH. Klíčovým pro označení, zda někdo onou osobou povinnou k dani je, či není, není právní forma, ale uskutečňování ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani tak může být jak fyzická osoba, tak právnická osoba v podobě obchodní společnosti, ale i neziskové organizace. Osobou povinnou k dani je banka stejně jako zdravotnické zařízení, protože oba subjekty jsou poskyvatelé služeb a činnost osob poskytujících služby je ekonomickou činností, pokud je za účelem získávání pravidelného příjmu.

Osobou povinnou k dani je i fyzická osoba, která pronajímá zemědělcí pole, protože využívá hmotný majetek za účelem získávání pravidelného příjmu. Stejně tak je osobou povinnou k dani i ten, kdo je vlastníkem licence, kterou poskytuje za úplatu, byť jedinému subjektu. I využití tohoto nehmotného majetku za účelem získání pravidelného příjmu je ekonomickou činností a poskytovatel licence je osobou povinnou k dani.

II. Osoby nepovinné k dani

Z množiny osob povinných k dani zákon vyčleňuje dvě. Tou první je člen skupiny, a to z toho důvodu, že DPH je pro skupinu upravena speciálně v § 5a až 5c zák. o DPH. Druhou množinou jsou zaměstnanci nebo jiné osoby při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovního, služebního nebo obdobného poměru. V tomto případě zákon přímo stanoví, že jejich ekonomická činnost není uskutečňována samostatně, což je předpoklad, aby daná osoba byla označena za osobu povinnou k dani. V této souvislosti je potřeba připomenout rozsudky NSS 2 Afs 100/2016-29 a NSS 3 Afs 82/2019-38, které se zabývaly otázkou, zda v prvním případě jednatel společnosti a ve druhém předseda

představenstva vykonávají z pohledu zák. o DPH ekonomickou činnost, a lze je tedy považovat za osobu povinnou k dani, byť podle zák. o daních z příjmů je jejich odměňování podřízeno příjmům ze závislé činnosti. Stěžejní pro posouzení byl v obou případech čl. 10 Směrnice, který uvádí, proč jsou ze systému DPH vyloučeni zaměstnanci a další osoby na základě smluv upravujících vztah zaměstnance a zaměstnavatele v oblasti pracovních podmínek, odměňování a odpovědnosti. Klíčovým argumentem pro vyčlenění této zaměstnanecké skupiny osob ze systému DPH je nesplnění podmínky samostatného jednání.

V rozsudku NSS 3 Afs 82/2009-38 naopak soud uvedl důvody, proč výkon funkce předsedy představenstva nelze podřítit pod čl. 10 Směrnice a vyjmout jej ze skupiny osob povinných k dani. Důvodem podle soudu je, že výkon funkce předsedy představenstva nevykazuje znaky závislé práce, neboť mezi předsedou představenstva a společností není vztah nadřízenosti a podřízenosti. Výkon funkce předsedy představenstva se neřídí podmínkou výkonu pracovněprávních vztahů, např. není stanoven rozsah ani rozvržení pracovní doby, místo výkonu práce, neexistuje nárok na dovolenou či odpočinek mezi směnami. Odměna za výkon funkce nepodléhá na rozdíl od mzdy žádnému krácení (ale ani navýšení) plynoucím z množství odvedené práce či odpracované doby.

Přestože tedy § 5 odst. 3 zák. o DPH nadále považuje jednatele a předsedy představenstva za osoby nepovinné k dani, protože jejich příjmy jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, mohou tito statutární zástupci využít přímého účinku Směrnice a vystupovat jako osoby povinné k dani.

III. Subjekty působící v oblasti veřejné správy

Speciální postavení mají v zák. o DPH subjekty, které působí v oblasti veřejné správy. Typicky se jedná o stát, kraje nebo obce. Při výkonu veřejné správy je nelze považovat za osobu povinnou k dani, mimo výkon veřejné správy již osobou povinnou k dani při uskutečňování ekonomické činnosti jsou. Seznam plnění, při kterých se subjekty vykonávající veřejnou správu považují za osoby povinné k dani, uvádí příloha č. 1 zákona. Jedná se např. o dodání energií, skladovací služby či služby pořádání výstav, veletrhů a kongresů. Výčet uvedený v příloze č. 1 zákona však není konečný. Další plnění, ve kterých subjekt vykonávající veřejnou správu vystupuje jako osoba povinná k dani, jsou taková, při nichž by docházelo k výraznému narušení hospodářské soustřeže, pokud by obec či jiný veřejný subjekt nevystupoval jako osoba povinná k dani. Jako příklad můžeme uvést prodej dřeva z obecního lesa nebo pronájem

nebytových prostor ve vlastnictví obce firmám či podnikatelům k uskutečňování jejich ekonomické činnosti.

Jak již bylo uvedeno v rozsudku SDEU C-231/87, C-4/89 *Carpaneto*, pokud jedná veřejnoprávní subjekt na základě ustanovení, dle kterých nemůže jednat soukromý obchodník či poskytovatel služeb, je tato činnost vyloučena z režimu daně z přidané hodnoty. Naopak všude tam, kde jedná veřejnoprávní subjekt dle stejného předpisu jako soukromý podnikatel, ať již ve formě právnické nebo fyzické osoby, je potřeba zkoumat, zda činnost veřejného subjektu nenarušuje výrazně hospodářskou soutěž. Pokud ano, je tato ekonomická činnost podle práva platícího i pro soukromé subjekty činností, při níž je veřejnoprávní subjekt považován za osobu povinnou k dani.

Oprávnění soukromé osoby dovolávat se narušení hospodářské soutěže potvrdily hned dva rozsudky Soudního dvora EU. První z nich, C-430/04 *Feuerbestattungsverein Halle*, se týkal provozování krematoria, kde se soukromoprávní subjekt dotazoval správce daně, zda obec Eisleben je registrována k DPH, nebo zda činnost provozování krematoria vykonává jako osoba nepovinná k dani. Správce daně odmítl s odkazem na mlčenlivost informace poskytnout. Soudní dvůr EU ke sporu uvedl, že soukromá osoba má právo se dovolávat ve sporu přímého účinku Směrnice i v případech, kdy není dosažen výsledek, o který Směrnice usiluje. V tomto případě Směrnice usiluje o to, aby plnění veřejných subjektů nebylo předmětem daně pouze tehdy, kdy tímto plněním nedochází k výraznému narušení hospodářské soutěže. Stejnou možnost dávají soukromému subjektu i rozsudky SDEU C-288/07 *Isle of Wight Council* a C-446/98 *Camara Municipal do Porto*. Na vnitrostátním soudu je pak posoudit, zda k výraznému narušení hospodářské soutěže došlo, či nikoliv.

V rozsudku SDEU C-520/14 *Gemeente Borsele* byla řešena otázka, zda obec, která zajišťuje školní dopravu a dle svého ustanovení vybírá od části rodičů příspěvek na tuto dopravu, vystupuje v pozici osoby povinné k dani. V projednávané věci nebyl příspěvek rodičů na náklady na školní dopravu kalkulován podle skutečných nákladů poskytované služby. Výše příspěvku rodičů totiž nebyla vázána ani na počet kilometrů ujetých každý den, na náklady na jízdu jednoho přepravovaného žáka, ani na četnost těchto jízd. Právě srovnání mezi podmínkami, za kterých dotyčná osoba poskytuje dotyčné služby, a podmínkami, za kterých je tento typ služeb obvykle poskytován, může podle soudu představovat jednu z metod umožňujících ověřit, zda je dotyčná činnost ekonomickou činností. V daném případě obec vybírala příspěvky, které pokrývaly pouze 3 % celkových nákladů na dopravu, přičemž zbytek byl financován z veřejných prostředků. Takový rozdíl mezi náklady na provoz

a částkami vybranými jako protiplnění za nabízené služby může podle soudu naznačovat, že příspěvek rodičů může být postaven na roveň spíše poplatku, a nikoliv úhradě.

Z důvodů značné asymetrie mezi náklady na službu a vybíranou částkou nelze posoudit úhradu jako přímou protihodnotu poskytované služby, a ta pak nemůže být považována za ekonomickou činnost obce. Obec je spíše jen příjemcem a konečným spotřebitelem dopravních služeb, které poskytuje rodičům žáků v rámci činnosti veřejné služby. Jiná situace by byla, kdyby obec sama provozovala přepravu osob a nízkou cenou narušovala hospodářskou soutěž. Pak by tato přeprava nemohla být považována za výkon veřejné správy. Ale v situaci, kdy obec je sama zákazníkem přepravce, který se chová ekonomicky, pak obec hospodářskou soutěž nenarušuje, protože vystupuje pouze v roli příjemce – zákazníka.

K otázce narušení hospodářské soutěže se Soudní dvůr EU vyjádřil i v rozsudku C-79/09 *Komise versus Nizozemí*. V tomto případě se nezabýval situací reálně nastalou, ale poskytl obecně vodítka, že výrazné narušení hospodářské soutěže musí být posuzováno s ohledem na dotčenou činnost jako takovou, aniž by se toto posouzení týkalo konkrétního místního trhu. Riziko porušení hospodářské soutěže musí být i s ohledem na potenciální, a nikoli jen skutečnou hospodářskou soutěž, je-li možná, že soukromý subjekt vstoupí na relevantní trh, reálná, a nikoli čistě hypotetická, což byl již konkrétně případ řešený Soudním dvorem EU ve věci C-344/15 *National Roads Authority* týkající se mýtných služeb.

Tento případ byl zajímavý v tom, že v Irsku zřízený veřejnoprávní subjekt (národní silniční úřad) byl zodpovědný za výstavbu a provoz silniční sítě. Byl povinen převzít správu silnic, o které neprojevil zájem žádný soukromý subjekt. V daném okamžiku bylo v Irsku osm zpoplatněných silnic, které provozoval soukromý subjekt a vybíral na nich mýtné podléhající DPH. O dvě zpoplatněné silnice, konkrétně jednu dálnici a jeden tunel, neměl žádný soukromý subjekt zájem, a tak národní silniční úřad převzal jejich správu a vybíral mýtné bez DPH, protože tuto činnost považoval za výkon veřejné správy. Protože toto jednání bylo napadnuto jako výrazné narušení hospodářské soutěže, bylo posouzení předloženo Soudnímu dvoru EU.

V daném sporu bylo nesporné, že soukromý subjekt nemá reálnou možnost vstoupit na dotčený trh vybudováním silnice, která by mohla konkurovat již existujícím státním silnicím. Zároveň zde platilo, že národní silniční úřad se stal správcem dané komunikace až v případě, kdy o její správu neprojevil zájem žádný soukromý subjekt a národní silniční úřad musel správu nad silnicí

převzít sám. Nejednalo se tedy o situaci, kdy veřejnoprávní subjekt konkuruje podnikatelskému subjektu, ale o situaci, kdy veřejnoprávní subjekt se musel postarat o zajištění činnosti, o kterou soukromé subjekty neměly zájem, ale v oblasti veřejné správy bylo její zajištění nezbytné. Proto mohl národní silniční úřad vystupovat při výběru mýtného na oněch dvou silnicích jako osoba nepovinná k dani, na rozdíl od soukromých subjektů, které v rámci své ekonomické činnosti spravovaly jiné silnice a uplatňovaly na nich mýtné jako službu podléhající DPH.

Skupina

§ 5a [Propojenost osob]

(1) Skupinou se pro účely tohoto zákona rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátec podle § 95a. Pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny (dále jen „členové skupiny“) sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny.

(2) Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby.

(3) Kapitálově spojenými osobami jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob.

(4) Jinak spojenými osobami jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

Skupinu mohou tvořit jen spojené osoby, a to buď kapitálově, nebo jinak. Jak uvádí třetí odstavec komentovaného ustanovení, rozhodující hranice je 40 % podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby.

Příklad:

Korporace A má v obchodním rejstříku zapsán obchodní podíl v korporaci B ve výši 41/101. Převedeno na procenta představuje podíl korporace A v korporaci B výši 40,59 %. Obě korporace mají sídlo v České republice.

Korporace A a B jsou kapitálově spojenými osobami a mohly by vytvořit skupinu.

Pokud bude podíl na hlasovacích právech v jiné výši než podíl na kapitálu, je podmínka propojenosti přes kapitál splněna v případě, že alespoň jeden z těchto podílů bude vyšší nebo roven 40 %.

Skupinu může tvořit i více kapitálově propojených osob za podmínky, že v přímé linii dosahuje podíl na kapitálu další osoby minimálně 40 %.

Příklad:

Korporace A má v obchodním rejstříku zapsán obchodní podíl v korporaci B ve výši 60 %. Korporace B má v obchodním rejstříku zapsán obchodní podíl v korporaci C ve výši 45 %. Korporace A, B i C mají sídlo v České republice, a protože splnily kritérium kapitálové propojenosti, mohou vytvořit skupinu.

Není však podmínkou, že členy skupiny musejí být všechny osoby v řadě, které jsou kapitálově propojeny. V případě osob stejně kapitálově propojených, jako byly osoby v předchozím příkladu, mohou skupinu vytvořit nejen všechny tři osoby, ale samostatně i osoby A a B nebo B a C, ale i A a C, protože i mezi nimi je zachován podíl na kapitálu alespoň 40 % přes korporaci B.

Příklad:

Korporace A má v obchodním rejstříku zapsán obchodní podíl v korporaci B ve výši 30 %. Korporace B má v obchodním rejstříku zapsán obchodní podíl v korporaci C ve výši 45 %. Korporace A, B i C mají sídlo v České republice. Skupinu z důvodu kapitálové propojenosti by mohly vytvořit jen korporace B a C. Korporace A by se mohla přidat do skupiny jen v případě, že by s korporací B nebo C byla propojena přes alespoň jednu shodnou osobu, která se podílí na vedení.

Podle historické Informace Ministerstva financí ke skupinové registraci je pojem „osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba“ nutno vykládat ve vztahu k právníkům osobám, a to zejména obchodním korporacím a družstvům. Jedná se o členy statutárního orgánu (jednatelé společnosti s ručením omezeným, členové představenstva akciové společnosti nebo družstva) a dalších povinně zřízených orgánů (např. dozorčích rad). Pojmem vedení je myšleno vrcholné vedení společnosti, nikoliv vedení jednotlivých úseků nebo týmů.

Příklad:

Pan Novák, jednatel korporace A, je současně členem představenstva korporace B. Korporace A a B nejsou kapitálově propojeny, ale přesto mohou být členy skupiny kvůli propojenosti obou korporací přes pana Nováka.

I v případě, že jsou osoby propojeny přes svoje vedení, mohou utvořit skupinu jen v případě, že mají sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. Členem skupiny nemůže být osoba, která nemá v tuzemsku sídlo nebo provozovnu, byť by splnila kapitálovou propojenost nebo propojenost přes vedení.

Příklad:

Korporace A se sídlem v Německu je 100% vlastníkem korporace B se sídlem v České republice. Jednatel korporace A je zároveň i jednatelem korporace B. Korporace A a B nemohou utvořit skupinu, protože korporace A nemá sídlo nebo provozovnu v České republice.

Příklad:

Korporace A se sídlem v Německu má podíl 30 % v korporaci B se sídlem v České republice. Kromě toho má korporace A v České republice organizační složku zapsanou v obchodním rejstříku, která je aktivní provozovnou korporace A. Vedoucím této organizační složky je pan Malý, který je zároveň jednatelem korporace B. Členem skupiny pro účely DPH nemůže být korporace A, protože nemá sídlo v tuzemsku, ale členem skupiny může být její organizační složka, protože je přes pana Malého jinak spojenou osobou s korporací B, s níž může vytvořit skupinu.

Z pohledu zák. o DPH je za skupinu považována skupina spojených osob, která je registrována jako plátce. Člen skupiny nemůže být sám o sobě plátcem mimo skupinu. Pokud byl plátcem před registrací skupiny k DPH, zruší správcе daně jeho registraci ke dni předcházejícímu vzniku jeho členství ve skupině (viz komentář k § 106 odst. 5).

Členové skupiny vystupují vůči svým obchodním partnerům pod společným daňovým identifikačním číslem (DIČ). Toto skupinové DIČ je ve formátu začínajícím po kódu státu CZ trojčíslím 699 (např. CZ699xxxxxx). Pokud člen skupiny poskytne plnění jinému členu skupiny, není toto plnění předmětem daně. Je ale potřeba si dát pozor na závěry judikátu SDEU C-7/13 *Skandia*