

355/18.01.12 K uplatnění sazby daně podle Přílohy č. 2 zákona o DPH u služeb spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců

Příspěvek byl uzavřen s rozporem

Předkládá: Ing. Mgr. Ladislav Povr, daňový poradce č. osv. 3997

1. Úvod, popis problému

Cílem tohoto příspěvku je přispět ke vyjasnění výkladu v případě, kdy sníženou sazbou daně u služeb, zařazených pod číselným kódem 90 klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1.1.2008 a odpovídajících výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Přílohy č. 2, který je: „Služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců, pokud se nejedná o poskytnutí oprávnění k výkonu práva dílo užít a mimo služby nezávislých novinářů, nezávislých modelů a modelek.“, uplatňuje právnická osoba – zaměstnavatel výkonného umělce.

V důvodové zprávě je k této položce Přílohy č. 2 uvedeno: „Pod položkou CZ-CPA 90 je použit slovní popis „Služby spisovatelů, skladatelů, sochařů a jiných výkonných umělců atd.“, kde mimo výslovně uvedených umělců spadají např. herci, zpěváci, tanečníci, kreslíři, malíři, rytci atd. Výčet výkonných umělců je v souladu se Sdělením Ministerstva zahraničních věcí č. 48/2002 Sb. m. s. a s Vyhláškou ministra zahraničních věcí č. 133/1980 Sb.“

Výkonným umělcem se podle ustanovení zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), v platném znění (dále jen „autorský zákon“) rozumí fyzická osoba, která výkon vytvořila.

Výkonný umělec však může svůj výkon poskytnout osobně, ve skupině⁶ nebo prostřednictvím svého zaměstnavatele – právnické osoby. Možnost poskytovat služby výkonného umělce jako „zaměstnanecké dílo“ plyne z ustanovení § 74⁷ autorského zákona ve vazbě na ustanovení § 58⁸ tohoto zákona.

Problematiku zaměstnaneckého díla lze dobře vysvětlit citací z odborného periodika:⁹

„Pokud jsem zatím konstatoval, že autorem musí být fyzická osoba, neplatí to již pro tzv. vykonavatele autorských práv. Tím je v případě autorských práv popsanych v

⁶ Jak plyne z komentáře k položce 93.29 CZ-CPA v položce 90.01.10 „Služby scénických umělců“ jsou zahrnuty i služby poskytované divadelními a cirkusovými skupinami (nejen samostatnými scénickými umělci).

⁷ § 74 Použití úpravy hlavy I Ustanovení § 2 odst. 3, § 4, 6, 7 a 9, § 11 odst. 4 a 5, § 12 odst. 2 a 3, § 13 až 16, § 18 až 23, § 25 a 26, § 27 odst. 7, § 28 odst. 1, § 29, § 30 odst. 1, 2, 5 a 6, § 30b, § 31, § 34 písm. a) až c), § 35, § 37 až 38a, § 38c, § 38e, 38f, § 40 až 44, § 46 až 48, § 49 až 51, § 53 až 55, § 57 a 58, § 62 odst. 2 a § 64 odst. 1 a 3 platí obdobně i pro výkonného umělce a jeho výkony.

⁸ § 58 Zaměstnanecké dílo (1) Není-li sjednáno jinak, zaměstnavatel vykonává svým jménem a na svůj účet autorova majetková práva k dílu, které autor vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem (zaměstnanecké dílo). Zaměstnavatel může právo výkonu podle tohoto odstavce postoupit třetí osobě pouze se svolením autora, ledaže se tak děje při prodeji podniku nebo jeho části.

⁹ Smejkal Vladimír, Zvláštní postavení zaměstnaneckých a kolektivních děl, Právní rádce, ročník 2002, č. 10, str. 5.

hlavě první zákona zejména zaměstnavatel, který v případě popsaném v ust. § 58 aut. zákona vykonává svým jménem a na svůj účet autorova majetková práva k dílu, které autor vytvořil ke splnění svých povinností vyplývajících z pracovněprávního či služebního vztahu k zaměstnavateli nebo z pracovního vztahu mezi družstvem a jeho členem (není-li sjednáno jinak, což obvykle nebývá, leč tento princip smluvní volnosti je dalším výrazně posíleným aspektem nového autorského zákona).

Autorova osobnostní práva k zaměstnaneckému dílu zůstávají nedotčena, nicméně ze zákona vyplývá, že vykonává-li zaměstnavatel majetková práva k zaměstnaneckému dílu, má se za to, že autor svolil k nakládání s dílem podle potřeb zaměstnavatelových (např. ke zveřejnění, úpravám, zpracování včetně překladu, spojení s jiným dílem, zařazení do díla souborného, jakož i k tomu, aby uváděl zaměstnanecké dílo na veřejnost pod svým jménem), ledaže je sjednáno jinak. Rovněž se má se za to, že autor udělil zaměstnavateli svolení k dokončení svého nehotového zaměstnaneckého díla pro případ, že bude přes výzvu k dodatečnému plnění v prodlení s vytvořením zaměstnaneckého díla, anebo zanikne-li jeho závazek dokončit takové dílo smrtí nebo pro nemožnost plnění, samozřejmě opět za předpokladu, že není sjednáno jinak.“

Z výše uvedené citace je zřejmé, že v případě „zaměstnaneckých děl“ nemůže být poskytovatelem díla vůči třetí osobě nikdo jiný než zaměstnavatel, právnická osoba. Zaměstnaný umělec nemůže poskytnout zaměstnavateli právo dílo užít (nemůže vůči zaměstnavateli uskutečnit zdanitelné plnění). Zaměstnavatel nabývá práva dílo užívat originálně přímo ze zákona.

2. Řešení

Bod 4 Preambule ke Směrnici Rady 2006/112/ES, kde je uvedeno: „Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni společenství. „ **obsahuje požadavek na naplnění principu daňové neutrality.**

Principu daňové neutrality musí být naplněn i v případě aplikace snížené sazby daně na vybrané zboží a služby, jak plyne z ustálené judikatury ESD. Z té vyplývá, že členské státy mají právo aplikovat sníženou sazbu DPH na určité zboží a služby. Členský stát však musí při uplatnění tohoto práva respektovat princip neutrality a také princip objektivity, podle kterých musejí být shodná pravidla aplikována na ta zdanitelná plnění, která mají shodnou podstatu. Z judikatury plyne, že nelze podobné zboží nebo služby, které si navzájem konkurují posuzovat pro účely DPH rozdílně.

Z významných rozhodnutí ESD v této oblasti lze uvést:

C-109/02 Komise v. Německo

20. Nicméně při výkonu této pravomoci musejí členské státy respektovat princip fiskální neutrality. Z judikatury Evropského soudního dvora je zřejmé, že tento

princip zamezuje zejména jednat/zacházet odlišně se stejným zbožím či poskytováním služeb, které jsou předmětem (hospodářské) soutěže, pokud jde o DPH. Proto musí být tyto dodávky zboží či služeb podrobeny jednotné sazbě daně (viz C-267/99 Adam).

Tím, že Německo uplatňuje sníženou sazbu daně na služby poskytnuté publiku nebo organizátorovi koncertu hudebními ansámby a na služby poskytnuté publiku jednotlivými sólisty, zatímco na služby poskytnuté jednotlivými sólisty organizátorovi koncertu uplatňuje sazbu základní, porušilo povinnosti, které mu ukládá šestá směrnice....[...].

C-94/09 Komise v. Francie

25. Soudní dvůr ohledně čl. 12 odst. 3 písm. a) třetího pododstavce šesté směrnice rozhodl, že nic v textu tohoto ustanovení neukládá povinnost vykládat uvedené ustanovení tak, že vyžaduje, aby se snížená sazba uplatnila pouze tehdy, vztahuje-li se na veškeré aspekty určité kategorie služeb podle přílohy H téže směrnice, takže selektivní uplatňování snížené sazby nelze vyloučit, pokud nepředstavuje riziko narušení hospodářské soutěže (viz výše uvedené rozsudky Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 41, jakož i obdobně Komise v. Francie, bod 27).

26 Soudní dvůr z toho dovodil, že členské státy mají možnost uplatňovat sníženou sazbu DPH na konkrétní a zvláštní aspekty určité kategorie služeb uvedené v příloze H šesté směrnice, je-li dodržena zásada daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH (viz výše uvedený rozsudek Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 43).

28 Z toho vyplývá, že pokud se členský stát rozhodne, že využije možnosti nabízené v čl. 98 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112 uplatnit sníženou sazbu DPH na určitou kategorii služeb uvedenou v příloze III této směrnice, má za podmínky dodržení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, možnost omezit uplatnění této snížené sazby DPH na konkrétní a zvláštní aspekty této kategorie.

29 Takto přiznaná možnost členských států selektivně uplatňovat sníženou sazbu DPH je odůvodněna zvláště tím, že jelikož tato sazba představuje výjimku, je omezení jejího uplatnění na konkrétní a zvláštní aspekty v souladu se zásadou, podle které musejí být výjimky a odchylky vykládány restriktivně (výše uvedený rozsudek Komise v. Francie, bod 28).

30 Nicméně je třeba zdůraznit, že využití této možnosti podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotyčné kategorie služeb a jednak dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, aby členské státy využily této možnosti pouze za podmínek, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby, jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

K dodržení zásady daňové neutrality

40 Co se týče otázky, zda uplatněním snížené sazby na přepravu tělesných pozůstatků vozidlem dojde k porušení zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH, je třeba připomenout, že tato zásada brání tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdílně (viz zejména výše uvedené rozsudky Komise v Francie, bod 25, jakož i Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, bod 42).

C-216/97 Gregg a Gregg

20. Princip neutrality zamezuje mezi jiným, aby podnikatelé uskutečňující stejné aktivity byli bráni rozdílně, pokud jde o aplikaci DPH. [...] ¹⁰

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2007, č.j. 9 Afs 5/2007-70, kde je uvedeno:

Smyslem a účelem šesté směrnice je především zajistit, aby společný systém daní z obratu nediskriminoval zboží ani služby podle původu, aby tak mohlo být konečně dosaženo společného trhu umožňujícího poctivou hospodářskou soutěž a podobajícího se skutečnému vnitřnímu trhu (viz 4. Odstavec odůvodnění šesté směrnice).

Publikace Směrnice ES o dani z přidané hodnoty – praktický komentář – W. Berger, str. 344 „Členské státy však nejsou povinny sníženou sazbu daně u těchto plnění aplikovat a mohou tato plnění zdaňovat základní sazbou daně. Členské státy mohou rovněž stanovit, že sníženou sazbu daně je možné aplikovat pouze u některých dílčích oblastí a kategorií plnění uvedených v Příloze III (např. na určité druhy přepravy osob). Pojem dodání (rozvod) vody (bod 2 Přílohy III) může rovněž zahrnovat zřízení vodovodní přípojky domu na vodovodní síť (viz rozsudek ESD ze dne 3.4.2008, C-442/05 ve věci Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien).“

Z výše uvedených citací je evidentní, že režim uplatnění sazby daně musí být vždy vztažen na činnost, která je vykonávána (sníženou sazbu lze aplikovat i pouze na dílčí oblast činnosti), nelze však uplatnění snížené sazby vázat na typ subjektu, který činnost vykonává. V případě, že by pravidla pro uplatnění snížené sazby daně byla vázána na „subjekty“ nikoliv na „činnost“, je to ve zřejmém rozporu s pravidly za jakých jsou členské státy oprávněny uplatnit u vymezených činností sníženou sazbu daně.

Služby výkonných umělců poskytované těmito umělci jako fyzickými osobami jejich příjemcům nebo služby výkonných umělců poskytované jejich zaměstnavatelem jejich příjemcům jsou službami zcela identickými, které si naprosto zásadně konkurují. Je nepřijatelné, aby u služeb, které jsou z pohledu jejich příjemce zcela identické, byl jeden ze subjektů, který je poskytuje, nucen uplatnit základní sazbu daně a druhý mohl uplatnit sazbu daně sníženou. Nepřijatelné je to zvláště za situace,

¹⁰ 20 The principle of fiscal neutrality precludes, inter alia, economic operators carrying on the same activities from being treated differently as far as the levying of VAT is concerned. It follows that principle would be frustrated if the possibility of relying on the benefit of the exemption provided for activities carried on by the establishments or organizations referred to in Article 13A(1)(b) and (g) was dependent on the legal form in which the taxable person carried on his activity.

kdy v případě zaměstnaneckého díla je zaměstnavatel jediným oprávněným dílo poskytnout (zaměstnanec, fyzická osoba, dílo příjemci poskytnout nesmí). Zaměstnavatel nabývá, jak bylo výše uvedeno, právo dílo poskytnout originálně ze zákona. Mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem nedochází k poskytnutí práva dílo užít ve smyslu poskytnutí zdanitelného plnění. Výkonný umělec – osoba samostatně výdělečně činná a zaměstnavatel výkonného umělce jsou v identickém postavení osoby s právem službu poskytnout. V takové situaci nelze se službami, které poskytují zacházet z pohledu DPH rozdílně.

Bylo by v rozporu s uvedenými principy, pokud by služby výkonných umělců provedené jako „zaměstnanecké dílo“, které je odběrateli účtováno zaměstnavatelem výkonného umělce, podléhaly základní sazbě daně a shodná služba poskytnutá samostatným výkonným umělcem by podléhala sazbě snížené. Takto diskriminující přístup není možné s odkazem na výše uvedené z textu Přílohy č. 2 vyvodit.

3. Závěr

Navrhuji vhodným způsobem zveřejnit, že v případě služeb výkonných umělců zařazených pod číselným kódem 90 klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1. 1. 2008 a odpovídajících výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Přílohy č. 2, které byly poskytnuty jako „zaměstnanecké dílo“ a účtovány odběrateli zaměstnavatelem – právnickou osobou se uplatní snížená sazba daně.

Obdobně se snížená sazba uplatní i v případě, kdy služby výkonných umělců zařazených pod číselným kódem 90 klasifikace produkce CZ-CPA platné od 1. 1. 2008 a odpovídajících výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části Přílohy č. 2 budou odběrateli oprávněně účtovány právnickou osobou, která není zaměstnavatelem výkonného umělce.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

Nelze souhlasit se závěrem, že lze uplatnit sníženou sazbu daně u služeb výkonných umělců, které jsou poskytnuty jako „zaměstnanecké dílo“ zaměstnavatelem - právnickou osobou. S ohledem na slovní popis služby uvedený v příloze č.2 vztahující se ke kódu CZ-CPA 90, je pro uplatnění snížené sazby daně nutné, aby tato činnost byla provozována výkonným umělcem, kterým se podle zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „autorský zákon“) rozumí fyzická osoba, která umělecký výkon vytvořila. Podle autorského zákona nemůže být výkonným umělcem právnická osoba. Pro uplatnění snížené sazby daně u služeb vymezených v příloze č. 2 zákona o dani z přidané hodnoty je rozhodné, že jde o služby, které odpovídají současně číselnému kódu klasifikace CZ-CPA uvedenému v příloze č. 2 citovaného zákona a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy. Formulace slovního popisu uvedeného v příloze č. 2 ke kódu CZ-CPA 90, tak neumožňuje uplatnění snížené sazby daně u jiných osob, než které jsou uvedeny ve slovním popisu této položky. Toto je dáno koncepcí uplatnění snížené sazby daně, která je – v souladu se Směrnicí EU - založena na přímé vazbě mezi daným uměleckým výkonem a osobou tento výkon reálně uskutečňující. V případě „zaměstnaneckého

díla“ se tak lze i opřít o zmíněné ustanovení § 58 autorského zákona, kdy zaměstnavatel vystupuje v pozici vykonavatele majetkových práv, ale autorova osobnostní práva k zaměstnaneckému dílu zůstávají nedotčena. V zaměstnavateli tak nelze spatřovat osobu poskytující daný umělecký výkon.

Jak již naznačeno, text zákona o DPH zde přesně navazuje na Směrnici, která v příloze č. III připouští použití snížené sazby daně cit.: „ 9. poskytnutí služeb spisovateli, skladateli a výkonnými umělci a jejich autorské odměny“. Směrnice i příloha č. 2 takto jasně hovoří o výkonech spisovatelů, skladatelů a výkonných umělců, tedy samotných autorů, tak jak tyto definuje autorský zákon. Nelze takto definované osoby rozšířit o další osoby, které nejsou výkonnými umělci, Toto nelze mj. v duchu nutnosti restriktivního výkladu a aplikace směrnici zakotvených případů, kdy lze aplikovat výjimku z pravidla základní sazby daně. Viz. též publ. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty-praktický komentář – W.Berger str. 344 „Seznam plnění podléhajících snížené sazbě daně uvedený v Příloze III je uzavřeným seznamem, členské státy mohou aplikovat sníženou sazbu daně pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb zde uvedených.“*

Stěžejním bodem z něho je dovozen závěr prezentovaný předkladatelem v příspěvku je zmíněná podmínka z judikatury ESD, že stát musí ctít objektivitu, tzn. že musí být shodná pravidla aplikována na zdanitelná plnění shodné podstaty a nedovolit stav, kdy si plnění začnou konkurovat odlišným posuzováním z hlediska DPH. Tento argument je sice věčný, nicméně otázkou zůstává míra oné „konkurence plnění“. Dle názoru GFŘ k této konkurenci v uvedeném případě nedochází, resp. ne v takové míře a intenzitě (protože v konečném důsledku si všechna plnění konkurují), která by -zejména s přihlédnutím k výše uvedenému jde-li o právní úpravu i ve směrnici - zakládala důvod pro navržený závěr. Zákonodárce odlišil autora díla od ostatních osob a k tomu má právo. Předmětná položka je formulována s akcentem na „subjekty“ nikoli na „činnost“.

Vzhledem k textu uvedených předpisů lze příspěvek uzavřít s tím, že rozsah osob, které mohou uplatňovat sníženou sazbu daně nemůže být rozšířen. Proto by mělo i nadále platit, že pokud umělec poskytne své služby samostatně, uplatní sníženou sazbu daně. Pokud ale umělec poskytne své služby jiné osobě, poskytuje jí právo užití, u kterého podle přílohy č. 2 nelze sníženou sazbu daně uplatnit. Stejně tak nelze uplatnit sníženou sazbu daně, je-li umělec v zaměstnaneckém poměru, neboť v rámci zaměstnání nejde o poskytování služeb zaměstnavateli. Ostatně to vychází i z textu předkladatele, když odkazuje na důvodovou zprávu k novele zákona 2011, sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 48/2002 Sb., m.s. a na vyhlášku ministra zahraničních věcí č. 133/1980 Sb.