

**Generální finanční ředitelství**  
Lazarská 7, Praha 1, 117 22

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 14.12.2011**

### **UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 14.12.2011**

#### **Daň z příjmů**

339/14.09.11 Uplatňování DPH v případě nepeněžních vkladů a souvislosti v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob.....str. 3

*Předkládá: Martin Kopecký*

347/14.12.11 Úprava částky S2 v priznání k dani z příjmů právnických osob.....str.23

*Předkládá: Jiří Kutlák*

#### **DPH**

344/13.10.11 Aplikace DPH na službu spočívající ve výplatě výher sázejícím .....str.14

*Předkládá: Ing. Pavel Černý*

349/14.12.2011 Aplikace DPH u některých právních instrumentů.....str.25

*Předkládají: Olga Holubová  
Ing. Pavel Černý*

#### **Spotřební daň**

351/14.12.11 Účastník řízení o zajištění (zajištěných) vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.....str.30

*Předkládá: Ing. Ivo Šulc*

**NEUZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY odložené na příští jednání KV - seznam****Daň z příjmů**

346/14.12.2011 Mezinárodní pronájem pracovní síly a vznik stálé provozovny v ČR

Předkládají: *Ing. Otakar Machala*  
*Ing. Jiří Nesrovnal*

**DPH**

348/14.12.11 Dodání zboží, resp. pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, které je předmětem spotřební daně, včetně poskytnutí služeb, které se vztahují k dodání či k pořízení vybraných výrobků, od 1. 4.2011

Předkládají: *Ing. Ivo Šulc*  
*Mgr. Milan Tomíček*

350/14.12.2011 Bonusy poskytované finálním zákazníkům

Předkládají: *Ing. Stanislav Kryl*  
*Ing. Jan Souček*

## UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 14.12.2011

### Daň z příjmů

#### 339/14.09.11 Uplatňování DPH v případě nepeněžních vkladů a souvislosti v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

*Předkládá: Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826*

#### Úvod

Cílem příspěvku je vyjasnit uplatnění DPH v případě nepeněžitých vkladů a dopady uplatnění DPH na účetnictví a daň z příjmů.

Podle § 13 odst. 4 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o DPH („ZDPH“), se za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu také považuje vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě ve hmotném majetku, pokud vkladatel při nabytí majetku nebo jeho části uplatnil odpočet daně, s výjimkou vložení hmotného majetku, který je součástí vkladu podniku nebo jeho části, tvořící organizační složku podniku; vkladatel i nabyvatel v takovém případě odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně. Obdobná úprava týkající se vložení majetkového vkladu v nepeněžité podobě v nehmotném majetku je uvedena v ustanovení § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH.

Od 1. dubna 2011 byl novelou č. 47/2011 do ZDPH zaveden nový institut ručení za daňový nedoplatek na DPH. Rádi bychom Vás požádali o vyjasnění praktické aplikace společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění daňové povinnosti vkladatelem a nabyvatelem a o potvrzení rozdílu oproti ručení za daňový nedoplatek na DPH. Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ke dni vkladu jsou vkladatel i nabyvatel registrováni jako plátcí daně, vkladatel při pořízení vkládaného majetku uplatnil plný nárok na odpočet daně, nabyvatel má plný nárok na odpočet daně na vstupu a jak vkladatel, tak i nabyvatel mají sídlo v České republice.

#### 1. Analýza institutu společného a nerozdílné odpovědnosti vs. ručení za nezaplacenou daň

Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění daňové povinnosti byla do ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH doplněna bodem č. 41 zákona č. 302/2008 Sb. s účinností od 1. ledna 2009. Z textu důvodové zprávy k tomuto bodu novely ZDPH není zřejmé, z jakého důvodu byla povinnost ke splnění daňové povinnosti rozšířena i na nabyvatele vkladu. Dále důvodová zpráva nespecifikuje, zda toto ustanovení mělo do ZDPH zapracovávat čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“), který umožňuje, aby členské státy stanovily, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Termín „ručení“ se objevuje v českém a slovenském znění Směrnice. V některých jiných zněních Směrnice (např. anglickém, francouzském, italském a polském) se objevuje termín „společná odpovědnost“. Podle názoru předkladatele nemá žádná jazyková verze Směrnice přednost před ostatními a pokud je některé verzi použit termín „ručení“ a v jiné „společná odpovědnost“, mělo by se vycházet ze

Otázku vkladů řeší Směrnice v čl. 19, podle kterého členské státy v případě převodu souhrnu majetku nebo jeho části jako vkladu do obchodní společnosti mohou mít za to, že nedošlo k dodání zboží. Podle čl. 193 Směrnice je daň povinna odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202. Možnost členského státu stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba povinná k dani, která obdržela nepeněžitý vklad, není ve Směrnici uvedena.

Ze Směrnice tedy není možné usuzovat na význam předmětného ustanovení v § 13 a §14 ZDPH, neboť Směrnice nezná společnou a nerozdílnou odpovědnost více osob za splnění povinnosti odvést daň. Směrnice pouze v čl. 205 umožňuje, aby členské státy zapracovaly do národní legislativy institut ručení. Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění povinnosti a ručení za splnění povinnosti jsou však právně dvě odlišné kategorie a nelze je zaměňovat.

Pokud společnou odpovědnost stanoví ZDPH, pak jde o odpovědnost nad rámec Směrnice (která umožňuje pouze akcesorický vztah ručení), ale dotčené osoby (vkladatel, příjemce) ji mohou využít ve svůj prospěch, neboť zde není žádný rozpor se Směrnicí. Nelze však společnou odpovědnost vykládat ve světle čl. 205 Směrnice, tedy považovat ji za ručení nabyvatele za splnění daňové povinnosti vkladatele, která vkladateli v souvislosti s vkladem vznikla.

Společná a nerozdílná odpovědnost ke splnění daňové povinnosti je stanovena také v § 5b odst. 2 ZDPH, podle kterého členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti skupiny vyplývající z daňových zákonů. V tomto případě je odpovědnost širší než v § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH, kde je odpovědnost omezena pouze na splnění daňové povinnosti vzniklé v souvislosti s vkladem majetku. I z úpravy společné odpovědnosti jednotlivých členů skupiny DPH vyplývá, že všichni odpovídají společně, nikoliv že ostatní členové skupiny ručí na splnění daňové povinnosti, ke které je povinen pouze její zastupující člen. Pokud tedy ZDPH používá termín „společná a nerozdílná odpovědnost“, pak tento termín musí mít pro celý ZDPH stejný význam.

Společná a nerozdílná odpovědnost nemá v ZDPH stanovena bližší pravidla. Stejně tak tomu je i v ostatních daňových předpisech, které stanoví společnou a nerozdílnou odpovědnost více osob za splnění daňové povinnosti - § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, § 3 odst. 5 a § 8 odst. 5 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, § 4 odst. 3 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

Vzhledem k absenci právní úpravy týkající se společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění právní povinnosti ve veřejnoprávních předpisech je nutno podle mého názoru vycházet z úpravy společné a nerozdílné odpovědnosti v soukromém právu. Podle

---

smyslu a účely úpravy uvedené ve Směrnici, kterým je podle názoru předkladatele rozšíření okruhu osob, které mají (primární nebo sekundární) odpovědnost za úhradu daně spolu s primárním daňovým dlužníkem.

§ 511 odst. 1 občanského zákoníku jestliže je právním předpisem nebo rozhodnutím soudu stanoveno, nebo účastníky dohodnuto, anebo vyplývá-li to z povahy plnění, že více dlužníků má témuž věřiteli splnit dluh společně a nerozdílně, je věřitel oprávněn požadovat plnění na kterémkoli z nich. Jestliže dluh splní jeden dlužník, povinnost ostatních vůči věřiteli zanikne.

Z výše uvedeného plyne, že v případě vkladu může daňovou povinnost splnit vůči správci daně jak vkladatel, tak i příjemce, a jestliže povinnost splní kterýkoliv v nich, pak daňová povinnost druhého vůči správci daně zanikne.

Otázku splnění daňové povinnosti vůči správci daně si mohou vkladatel a nabyvatel vyřešit ve smlouvě o vkladu. Takováto dohoda nemá vliv na oprávnění správce daně vyžadovat splnění daňové povinnosti jak po vkladateli, tak i po nabyvateli, neboť upravuje pouze vzájemný vztah mezi dvěma subjekty soukromého práva a nikoliv jejich vztah ke správci daně<sup>2</sup>.

Pokud by si strany podíl na dluhu smluvně neurčily, pak by to znamenalo, že každá z nich má ve smyslu § 511 odst. 2 občanského zákoníku povinnost uhradit druhé straně polovinu z částky uhrazené daně, neboť jde o soukromoprávní vztah mezi těmito dvěma subjekty, pro který ZDPH nemá samostatnou zvláštní právní úpravu. Pokud by daň uhradil vkladatel, pak by měl mít nárok, aby mu nabyvatel uhradil polovinu zaplacené daně. Vyrovnaní mezi vkladatelem a nabyvatelem ZDPH neřeší, neboť jde o soukromoprávní vztah mezi vkladatelem a nabyvatelem. Pokud si strany ve smlouvě o vkladu, případně v jiné smlouvě, určí, že povinnost uhradit DPH vztahující se k předmětu vkladu má nabyvatel, který zároveň uplatní nárok na odpočet této daně, a nabyvatel tuto daň uhradí, pak tak činí svým jménem a na svůj účet. Vkladateli z této smlouvy neplyne žádný příjem, neboť neuhrazená daň nevstupuje do pořizovací ceny podílu ve společnosti, která vklad nabývá.

Přiznat daň má dle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH povinnost vždy plátce, který zdanitelné plnění uskutečnit, tj. vkladatel.

Pokud § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH uvádí, že vkladatel i nabyvatel odpovídají za splnění daňové povinnosti společně a nerozdílně, pak podle názoru předkladatele se termínem „daňová povinnost“ myslí daň na výstupu vyplývající z uskutečněného zdanitelného plnění ve formě nepeněžitého vkladu.

To znamená, že společná a nerozdílná odpovědnost se vztahuje pouze k platbě daně, nikoliv k jejímu přiznání.

---

<sup>2</sup> Podle § 241 daňového řádu je dohoda, podle níž daňovou povinnost ponese namísto daňového subjektu zcela nebo zčásti jiná osoba, není vůči správci daně účinná.

## 1.1. Dílčí závěr

Institutu společné a nerozdílné odpovědnosti definovaný v § 13 odst. 4 písm. f)/ § 14 odst. 3 písm. f) ZDPH je aplikovatelný pouze v případě nepeněžitých vkladů a opravňuje správce daně požadovat na kterémkoliv subjektu úplné splnění daňové povinnosti. Tomu odpovídá samostatné oprávnění vkladatele i nabyvatele tuto daň jako svoji vlastní daňovou povinnost svým jménem a na svůj daňový účet uhradit.

Přiznat tuto daň má vždy pouze vkladatel. Pokud daň uhradí nabyvatel, nemůže ji správce daně již dále vymáhat na vkladateli. Nabyvatel tuto daň hradí jako svoji vlastní daňovou povinnost, nikoliv jako daňovou povinnost vkladatele. Dohoda mezi nabyvatelem a vkladatelem o tom, kdo daň uhradí, je vůči správci daně neúčinná.

Ručení za nezaplacenou daň definované v § 109 ZDPH je správce daně oprávněn uplatnit na jakémkoliv zdanitelné plnění, u kterého správce daně prokáže existenci skutečností podle § 109 ZDPH. Ručení však nelze uplatnit v případě nepeněžitého vkladu, neboť vkladatel i nabyvatel jsou oba primárními daňovými dlužníky.

## 2. Dopady z hlediska účetnictví

Režim společné odpovědnosti a ručení v oblasti DPH nemá žádný přímý odraz v účetních předpisech. Proto je třeba, aby na základě obecných účetních principů a pravidel účetnictví zohledňovalo vznik práv a povinností vyplývajících z titulu společné odpovědnosti, resp. ručení za splnění daňové povinnosti.

### 2.1. Společná odpovědnost u nepeněžitých vkladů

Vzhledem k tomu, že k převodu vlastnictví mezi vkladatelem a nabyvatelem dochází na základě smlouvy o vkladu, předpokládá se, že tato smlouva může upravit mezi stranami (bez vlivu na jejich povinnost vůči správci daně), kdo splní povinnost uhradit dlužnou daň. Pokud by k této dohodě nedošlo, pak by o tomto závazku museli účtovat obě smluvní strany a teprve na základě úhrady jednou z nich by druhá strana svůj daňový závazek odúčtovala zpět (a případně zaúčtovala uplatněný regres).

Způsob účtování by měl vycházet z toho, že DPH by v případě plného nároku na odpočet měla být neutrální daní, pokud jde o výsledek hospodaření<sup>3</sup>. To znamená, že bez ohledu na to, zda daň uhradí převodce nebo nabyvatel, neměla by u žádného z nich být zaplacená daň výnosem nebo nákladem.

Pokud v případě vkladu do základního kapitálu uhradí DPH převodce, pak navrhuji následující způsob účtování:

Varianta 1 – strany se dohodly, že DPH uhradí převodce<sup>4</sup>, nabyvatel nárokuje odpočet v plné výši, hodnota vkladu určena znalcem ve výši 200 včetně DPH (základ

<sup>3</sup> Výjimkou jsou například bezúplatná plnění, kdy je plátce povinen odvést daň na výstupu a příjemce plnění je oprávněn nárokovat odpočet této (nezaplacené) daně. To však není případ nepeněžitého vkladu, kdy vkladatel buď obdrží jako protihodnotu nový obchodní podíl nebo se vkladem hodnota jeho existujícího obchodního podílu zvýší.

<sup>4</sup> Pro zjednodušení předpokládáme, že podíl převodce na společném závazku z titulu DPH je zanedbatelný.

daně 167, daň 33), zůstatková cena vkladu u vkladatele je 100. Předmětem vkladu je movitá věc.

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110	022/xxx		
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10	xxx/082		
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100	378/082	167	022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110	082/022		
Uplatnění DPH na výstupu	33	061/343	33	343/419
Úhrada DPH správci daně	33	343/221		
Uplatnění nároku na odpočet			33	221/343
Zápis zvýšení ZK do OR	100	061/378	200	419/411

Varianta 2 – strany se dohodly, že DPH uhradí a nárokuje v plné výši nabyvatel, hodnota vkladu určena znalcem ve výši 167 bez DPH<sup>5</sup> (daň 33).

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110	022/xxx		
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10	xxx/082		
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100	378/082	167	022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110	082/022		
Uplatnění DPH na výstupu			33	343.1/343.2
Uplatnění nároku na odpočet			33	343.2/343.1
Zápis zvýšení ZK do OR	100	061/378	167	419/411

<sup>5</sup> Podle názoru předkladatel lze, aby znalec v souladu s § 59 odst. 3 obchodního zákoníku stanovil hodnotu vkladu ve výši bez DPH. Tento přístup odpovídá ekonomické realitě, kdy ve variantě 2 hradí DPH na vstupu a uplatňuje související nárok na odpočet DPH nabyvatel, zatímco ve variantě 1 hradí DPH na výstupu vkladatel, zatímco nárok na odpočet uplatňuje nabyvatel.

Uvedené způsoby účtování vyjadřují ekonomické dopady vkladu, včetně uplatnění DPH. V případě, kdy daňovou povinnost splní nabyvatel (tzn., že DPH uplatní a zároveň ji vynárokuje zpět), pak se o tuto DPH vlastní kapitál nabyvatele nezvýší.

Varianta 3 – strany se dohodly, že DPH uhradí převodce na daňový účet nabyvatele a nabyvatel uplatní nárok na odpočet v plné výši. Pro zachování neutrality se převodce a nabyvatel zároveň dohodnou, že nabyvatel vrácené DPH přepośle zpět na účet převodce. Hodnota vkladu určena znalcem ve výši 167 bez DPH (daň 33) tato hodnota je rovněž uvedena v související smlouvě o vkladu a v rozhodnutí valné hromady nabyvatele o zvýšení základního kapitálu. To znamená, že v okamžiku úhrady daně převodcem mu zároveň vznikne (soukromoprávní) pohledávka vůči nabyvateli ve výši uhrazené daně.<sup>6</sup>

Tato varianta nejlépe vystihuje ekonomickou podstatu a vůli stran při nepeněžitým vkladu mezi plátcí, neboť umožňuje, aby se zaplacená DPH vrátila zpět na vkladatele, tzn. žádná ze stran navíc k nepeněžitému vkladu nic nepřidá a ani navíc neobdrží hotovost ve výši daně nad rámec hodnoty vkladu určené znalcem.

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Hmotný majetek (předmět vkladu)	110	022/xxx		
Oprávký dlouhodobého hm. majetku	10	xxx/082		
Uzavření smlouvy o vkladu a předání předmětu vkladu nabyvateli	100	378.1/082	167	022/419
Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	110	082/022		
Uplatnění DPH na výstupu (závazek) a související pohledávka za nabyvatelem	33	378.2/343		
Uplatnění nároku na odpočet DPH (pohledávka) a související závazek vůči vkladateli			33	343/379
Úhrada DPH správci daně	33	343/221		
Uplatnění nároku na odpočet			33	221/343
Vyrovnání DPH mezi vkladatelem a nabyvatelem	33	221/378.2	33	379/221
Zápis zvýšení ZK do OR	100	061/378.1	167	419/411

<sup>6</sup> Podle názoru předkladatele dohody převodce a nabyvatele o vypořádání DPH souvisejícího s nepeněžitým vkladem neodporuje regulaci vkladu dle § 59, § 109 (pro s.r.o.), resp. § 163a ObchZ (pro a.s.). Protože hodnota vkladu je určena bez DPH a ve stejné výši je tento vklad použit na zvýšení základního kapitálu, neznamená to, že hodnota vkladu je nižší, než je povinnost společníka ke splacení upsaného vkladu, ani že hodnota vkladu je vyšší a dochází k vrácení rozdílu ve smyslu § 163a odst. 3 ObchZ.



## 2.2. Dílčí závěr – společná odpovědnost

Podle názoru předkladatele jsou všechny tři varianty uplatnění DPH z hlediska ZDPH přípustné.

Varianta 1 – DPH přízná a zaplatí na svůj daňový účet vkladatel, nabyvatel uplatní nárok na odpočet DPH.

Varianta 2 – DPH přízná vkladatel, nabyvatel zaplatí DPH na svůj daňový účet a zároveň uplatní nárok na odpočet. Uhrazením DPH nabyvatelem dochází k zániku daňové povinnosti vkladatele vůči správci daně. Protože tato situace není v ZDPH procesně řešena a došlo by u vkladatele i nabyvatele k diskrepanci mezi přiznanou a zaplacenou daní (daňovou povinností), měl by nabyvatel a/nebo vkladatel informovat správce daně o tom, že přiznanou DPH hradí nabyvatel na svůj daňový účet. Lze postupovat analogicky tak, jak je uvedeno v § 109a odst. 2 ZDPH pro případ zvláštního zajištění daně.

Varianta 3 – DPH přízná vkladatel a zaplatí ji na daňový účet nabyvatele a zároveň mu ve výši zaplacené daně vznikne pohledávka vůči nabyvateli, vkladatel uplatní nárok na odpočet DPH a zároveň má ve výši odpočtu závazek vůči vkladateli. Protože tato situace není v ZDPH procesně řešena a došlo by u vkladatele i nabyvatele k diskrepanci mezi přiznanou a zaplacenou daní (daňovou povinností), měl by nabyvatel a/nebo vkladatel informovat správce daně o tom, že přiznanou DPH hradí nabyvatel na svůj daňový účet. Lze postupovat analogicky tak, jak je uvedeno v § 109a odst. 2 ZDPH pro případ zvláštního zajištění daně.

Podle názoru předkladatele jsou všechny tři výše uvedené varianty účtování o DPH při nepeněžitém vkladu přípustné a vyplývají z dohody stran o tom, kdo uhradí daňovou povinnost a jakým způsobem dojde případně mezi stranami ke vzájemnému vyrovnání.

Všechny navržené varianty vyjadřují ekonomickou podstatu příslušné transakce a respektují vůli stran vyjádřenou ve smlouvě o vkladu o tom, kdo ponese břemeno DPH. Tato smlouva je sice vůči správci daně při nesplnění daňové povinnosti neúčinná, pokud je však daňová povinnost v souladu se smlouvou uhrazena, pak ji musí správce daně respektovat.

## 2.3. Ručení

V případě ručení musí účetnictví převodce i nabyvatele respektovat subsidiární a akcesorickou podstatu závazku ručitele. To znamená, že v případě úhrady daně ručitelem musí účetnictví zohlednit také vznik nového závazku z titulu regresu ručitele vůči původnímu dlužníkovi. Na rozdíl od společné odpovědnosti je zda vždy pouze jeden primární dlužník a strany se smluvně nemohou dohodnout, že z ručitele jako sekundárního dlužníka se stane společný a nerozdílný primární dlužník.

Na druhé straně však tento nový závazek by neměl mít vliv na to, že DPH by z hlediska výsledku hospodaření měla být neutrální jak u plátce daně, tak i u ručitele.

Ručitel sice uhradí dlužnou daň za plátce, na druhé straně však tato DPH je součástí ceny, kterou má ručitel zaplatit plátci za přijaté plnění.

Pokud tedy ručitel uplatní vůči plátci regres z titulu zaplacené daně, může vůči této pohledávce plátce namítat svoji pohledávku vůči ručiteli z titulu nezaplacené části kupní ceny. Pokud není lhůta pro platbu odložena, pak lze tyto pohledávky vzájemně započíst, neboť obě tyto pohledávky mají soukromoprávní charakter a lze je případně smluvně převádět na třetí osoby.

Pro účely účtování není podstatné, zda ručitel bude postupovat podle § 109a ZDPH a uhradí daň na daňový účet poplatníka sám, nebo zda bude tato úhrada provedena na základě výzvy správce daně. Podle mého názoru lze o závazku ručitele vůči finančnímu úřadu a související pohledávce vůči poplatníkovi účtovat na straně ručitele pouze rozvahově, tzv. bez vlivu na jeho hospodářský výsledek. Pokud již ručitel plátce celou cenu vč. DPH zaplatil, pak mu vůči plátci vznikne nová pohledávka ve výši zaplacené DPH.

Pokud by nebylo pravděpodobné, že regresní pohledávka ručitele za hlavním dlužníkem bude uhrazena, pak je ručitel povinen vytvořit (daňově neúčinnou) opravnou položku v souvislosti s reálnou možností budoucího odpisu této pohledávky. Pokud se ručitel rozhodne neuplatňovat vůči primárnímu plátci DPH regres, pak DPH zaplacenou z titulu ručení zaúčtuje přímo do svých (daňových) nákladů.

Příklad: Příjemce uhradí na základě ručení DPH ve výši 33 za plnění v celkové ceně 200 (základ daně 167, daň 33) a uplatní vůči plátci regres.

	Převodce		Nabyvatel	
	MD/D		MD/D	
Prodej zboží	167	311/604	167	112/321
DPH na výstupu	33	311/343	33	343/321
Uplatnění nároku na odpočet			33	221/343
Uplatnění daně z titulu ručení			33	315/343
Zaplacení daně z titulu ručení			33	343/221
Uplatnění regresu	33	343/325		
Zápočet	33	325/311	33	321/315

#### 2.4. Dílčí závěr - ručení

Vzhledem k tomu, že společná odpovědnost a ručení představují různé formy zajištění daně, musí se tedy současně lišit i způsob jejich zaúčtování, jak u vkladatele, tak u nabyvatele. Na rozdíl od společné odpovědnosti vzniká vždy regresní pohledávka ručitele vůči primárnímu dlužníkovi, která musí být zachycena v účetnictví obou subjektů.

### 3. Dopady z hlediska daně z příjmů

#### 3.1 Zákonná úprava

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemá vlastní úpravy daňových dopadů společné odpovědnosti dlužníků za splnění závazků ani daňových dopadů ručení u hlavního dlužníka a u ručitele. Na základě § 23 odst. 2 a odst. 10 ZDP by se pro zjištění základu daně mělo vycházet z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví.

#### 3.2 Dílčí závěr

Jak se zřejmé z výše uvedeného návrhu účtování, úhrada daně z titulu společné odpovědnosti ani úhrada daně z titulu ručení a následný regres by neměly mít vliv na výsledek hospodaření. Z tohoto důvodu by uplatnění institutu společné odpovědnosti ani ručení pro účely DPH nemělo mít žádné přímé dopady v rámci daně z příjmů.

Pokud se DPH zaplacená z titulu ručení stane nákladem, pak je tento náklad plně daňově uznatelným na základě § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP, neboť tato daň není v § 25 ZDP specificky uvedena jako daňově neuznatelný náklad. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu pak plyne, že náklady uvedené § 24 odst. 2 ZDP již není třeba testovat na daňovou uznatelnost podle § 24 odst. 1 ZDP, ale bez dalšího jde o daňově uznatelné náklady.

### 4. Závěr

Navrhuji, aby byla potvrzena správnost výše uvedených závěrů, a to z hlediska DPH, účetnictví a daně z příjmů.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

#### **K úvodu, tj. z pohledu úpravy DPH**

I když důvodová zpráva k novele zákona o DPH platné od 1.1.2009 neuvádí na základě jakých důvodů byl institut společné a nerozdílné odpovědnosti za splnění daňové povinnosti do ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zapracován, je zřejmé, že tímto byly poznatky z praxe, kdy vkladatel daň přiznal, ale neodvedl a nabyvatel uplatnil nárok na odpočet.

Společná a nerozdílná odpovědnost za splnění povinnosti a ručení za splnění povinnosti jsou nesporně dvě odlišné právní kategorie (instituty). Nedomníváme se však, že v daném případě je zakotvení společné a nerozdílné odpovědnosti v ZDPH nad rámec směrnice.

Ačkoli jinak lze ve výchozích bodech s rozбором v části 1 příspěvku v zásadě souhlasit, zůstává tu výhrada ke striktnímu konstatování v dílčím závěru pod bodem 1.1., a to, že nabyvatel hradí daň, za kterou odpovídá společně a nerozdílně, jako svoji vlastní daňovou povinnost. V případě, že nabyvatel dotčenou daň uhradí, činí tak na osobní účet vkladatele vedený u příslušného správce daně vkladatele. Nabyvatel tuto daňovou povinnost nepřiznává. Pokud daň uhradí, činí tak z titulu své společné a nerozdílné odpovědnosti, kterou sdílí s vkladatelem v rovině platební. Lze

doporučit, aby nabyvatel v případě, že se rozhodne tuto daňovou povinnost uhradit, zaslal správci daně vkladatele sdělení k platbě, tj. uvědomil tohoto správce daně, že zaslal na ODÚ vkladatele úhradu daňové povinnosti vyplývající z majetkového vkladu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. f) ZDPH.

## **K bodu 2. Dopady z hlediska účetnictví**

Dílčí výhrady k navrhovanému způsobu účtování.

### **Část 2.1. a 2.2. – Společná odpovědnost**

#### **Varianta 1.**

PŘEVODCE – souhlas s navrženým způsobem účtování

NABYVATEL – souhlas s navrženým způsobem účtování.

#### **Varianta 2.**

PŘEVODCE - nesouhlas s navrženým způsobem účtování neboť navrhovaného postupu účtování nevyplývá, že DPH je u PŘEVODCE přiznána, jak se o této povinnosti zmiňuje předkladatel s odkazem na ZDPH a tuto povinnost přiznat daň potvrzuje i GFŘ z pohledu úpravy ZDPH.

Převodcem přiznaná avšak nezaplacená DPH by měla být zaúčtována na účet pohledávky souvztažně s účtem závazků (platební povinnost z titulu DPH splní nabyvatel).

NABYVATEL – nesouhlas s navrženým způsobem účtování. Účtováno bude s ohledem na zápis v obchodním rejstříku. U nabyvatele by dále mělo být účtováno o závazku vzniklého z titulu úhrady DPH zdanitelného plnění přiznaného převodcem, kterou hradí nabyvatel souvztažně s účtem pohledávky.

K poznámce pod čarou 6 – ve smyslu textu citovaného ustanovení obchodního zákoníku hodnota vkladu odpovídá částce, která bude zaúčtována na účet 411 v závislosti na zápisu o zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku.

#### **Varianta 3.**

PŘEVODCE – souhlas a navrženým způsobem účtování.

NABYVATEL – nesouhlas s navrhovaným způsobem účtování zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku. Účtováno bude s ohledem na zápis v obchodním rejstříku.

K poznámce pod čarou 7 - ve smyslu textu citovaných ustanovení obchodního zákoníku hodnota vkladu odpovídá částce, která bude zaúčtována na účet 411 v závislosti na zápisu o zvýšení základního kapitálu v obchodním rejstříku.

Výše uvedené způsoby účtování vycházejí z platných účetních předpisů a postupů účtování (Českých účetních standardů). Ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů se účetní jednotka může od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchytku od standardů a její důvody je povinna uvést v příloze účetní závěrky.

### **Část 2.3. – Ručení**

Bude-li zvolen způsob ručení, pak navrhuje postupovat ve smyslu níže uvedeného.

Souhlas s částí týkající se problematiky ručení s tím, že o závazku ručitele vůči finančnímu úřadu a související pohledávce vůči poplatníkovi se na straně ručitele

účtuje rozvahově, tzn. bez vliv na výsledek hospodaření a pokud již ručitel celou cenu včetně DPH zaplatil, pak mu vůči plátcí vznikne nová pohledávka ve výši zaplacené DPH včetně možnosti tvorby daňově neúčinné opravné položky. Nesouhlas s tím, že pokud ručitel nebude uplatňovat vůči primárnímu plátcí regres vzniká mu daňový výdaj (náklad). V případě, že pohledávku (DPH) nebude ručitel uplatňovat vůči plátcí, pak se jedná o daň zaplacenou za jiného poplatníka, která ve smyslu § 25 odst. 1 písm. r) ZDP není daňovým výdajem (nákladem). Navrhovaný způsob účtování z pohledu NABYVATELE neodpovídá textu daného příkladu, kdy je uvedeno, že se jedná o pohledávku vůči původnímu dlužníkovi neodvedeného DPH, když však u něj o žádné pohledávce z titulu odvedeného DPH účtováno není.

### **K bodu 3. Dopady z hlediska daně z příjmů**

#### **Část 3.2. Dílčí závěr**

Souhlas se závěrem předkladatele v prvním odstavci.

Nesouhlas se závěrem předkladatele ve druhém odstavci.

Ustanovení ZDP neupravuje uznání zaplacené daně z přidané hodnoty z titulu společné odpovědnosti nebo ručení jako daňového výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Citované ustanovení umožňuje uplatnit jako daňový výdaj (náklad) daň z převodu nemovitostí zaplacenou ručitelem, nelze jej ale uplatnit tak, jak navrhuje předkladatel. Dle našeho názoru by pro účely daní měly být akceptovány účetní postupy s odkazem na § 23 odst. 10 ZDP, a ty představují pouze rozvahové operace. Navíc ustanovení § 24 odst. 7 ZDP uvádí mimo jiné, že u společníka, který je plátcem DPH, lze nabývací cenu podílu na obchodní společnosti, není-li tato plátcem DPH, zvýšit o částku odvedené DPH vztahující se k vloženému majetku.

## DPH

### 344/13.10.11 Aplikace DPH na službu spočívající ve výplatě výher sázejícím

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM**

*Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osvědčení 369*

Tento příspěvek je zpracován s cílem vyjasnit aspekty **aplikace DPH u služeb spočívajících ve výplatě výher sázejícím** poskytovaných smluvními obstaravateli (dále jen obstaravatel) provozovatelům (dále jen provozovatel) loterií a jiných podobných her (dále také jen sázková činnost). Záběr tohoto problému se rozšiřuje spolu s nárůstem počtu provozovatelů her a zapojováním dalších a dalších obstaravatelů do distribučních sítí provozovatelů. U různých provozovatelů je koncepce smluvních vztahů s obstaravateli v zásadě obdobná. Přitom v rámci daňové správy lze k této záležitosti sledovat různé přístupy

#### I. Vymezení okruhu řešení

Loterie a jiné podobné hry lze z hlediska realizace vztahu provozovatele vůči sázejícímu při výplatě výher rozdělit do následujících okruhů:

1. hry, u nichž veškeré vztahy mezi provozovatelem a sázejícím probíhají obvykle přímo bez nutnosti využití třetích osob
  - a. hry provozované v určitém specifickém místě (např. kasinové hry, dostihové sázky)
  - b. hry provozované prostřednictvím specifického zařízení (např. hrací automaty)
  - c. hry provozované prostřednictvím specifického komunikačního kanálu mezi provozovatelem a zákazníkem (např. hry po telefonu, po internetu)
2. hry, jejichž provoz je zajišťován prostřednictvím najatých třetích osob (obstaravatelů)
  - a. hry s okamžitým zjištěním a výplatou výhry (např. interaktivní videoloterní terminály, stírací loterie)
  - b. hry s závisející na budoucí události s odloženým zjištěním a výplatou výhry (např. číselné loterie, kursové sázky)

V tomto příspěvku jde především o hry výše uvedené v bodu 2. V rámci provozování těchto her dochází v široké míře k využití sítě smluvních obstaravatelů. Na základě obstaratelské smlouvy (či jinak nazvané smlouvy s obdobným obsahem) uzavřené mezi provozovatelem a obstaravatelem poskytuje obstaravatel pro provozovatele obstaratelské služby.

Na základě obstaratelské smlouvy poskytuje obstaravatel provozovateli mimo jiné služby, které souvisejí se sázkovou činností. Jde o následující služby:

1. přijímání sázek
2. výplata výher.

Tyto činnosti provádí obstaravatel vůči zákazníkům jménem a na účet provozovatele, a to za úplatu, kterou mu poskytuje provozovatel.

Je třeba předeslat, že provozovatelé s využitím sítě obstaravatelů provozují různé hry podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách, které pro účely tohoto rozboru lze rozdělit do dvou skupin:

- A) hry, u nichž sázející skutečnost, zda a kolik vyhrál, zjistí okamžitě po uzavření sázky a zaplacení vkladu, a, pokud vyhrál, nechává si okamžitě výhru u obstaravatele, u něhož uzavřel smlouvu o sázce, vyplatit (např. okamžité loterie, interaktivní videoloterní terminály)
- B) hry, při nichž sázející u obstaravatele nejprve uzavře sázku a složí vklad do hry, posléze dojde ke slosování či jiné skutečnosti, na níž je založena výhra, a teprve po uplynutí určité doby od uzavření sázky, obvykle trvající několik dní, uplatní sázející u libovolného obstaravatele nárok na výplatu výhry (zejména číselné loterie, kursově sázky).

**Tento příspěvek se týká her spadajících do skupiny označené B.**

## II. Věcný rozbor problematiky

Provozovatel uzavírá a naplňuje při provozování loterií a jiných podobných her ve vztahu k zákazníkům (sázejícím) vždy určitý konkrétní smluvní závazkový vztah založený na smlouvě o sázce, který lze považovat za ucelený a v němž jednotlivé úkony a skutečnosti na sebe navazují a vzájemně souvisí. Tento smluvní vztah spočívá na více faktických právních událostech a úkonech, které nastávají, resp. jsou prováděny postupně v dílčích krocích, některé z právních úkonů provádí provozovatel sám, některé prostřednictvím obstaravatelů, některé jinými cestami. Průběh procesu realizace smluvního vztahu dle smlouvy o sázce lze popsat takto:

1) Na základě povolení příslušného státního orgánu provozovatel uvádí do provozu určitou hru a nabízí veřejnosti účast v této hře, což činí mimo jiné prostřednictvím obstaravatelů.

2) Zákazník - zájemce o účast ve hře, pokud akceptuje podmínky předložené nabídky, uzavírá s provozovatelem smlouvu o sázce. Přitom vznikají vzájemné závazky obou stran, a to závazek sázejícího uhradit vklad do hry a závazek provozovatele poskytnout sázejícímu, v případě naplnění očekávané skutečnosti, výhru. S ohledem na zákonné podmínky je sázející povinen uhradit vklad současně s uzavřením sázky. Tyto skutečnosti tedy nastávají s pomocí obstaravatele, který vystupuje jménem provozovatele vůči sázejícímu, uzavírá s ním smlouvu o sázce a inkasuje od něho pro provozovatele vklad do hry. Je zřejmé, že uzavření sázky a přijetí částky vkladu, tedy činnosti, jež v daném okamžiku provádí obstaravatel za provozovatele a pro provozovatele, jsou činnosti vzájemně podmíněné, úzce spojené věcně i časově a totožné z hlediska subjektu obstaravatele, který tyto činnosti poskytuje. Za tyto činnosti obstaravatel získává od provozovatele úplatu stanovenou obvykle jako procentní podíl z výše částky uzavřené sázky (přijátého vkladu). Je evidentní, že nelze oddělit činnost obstaravatele pro provozovatele spočívající na jedné straně v uzavření smlouvy o sázce a na straně druhé v přijetí úhrady pohledávky provozovatele za sázejícím (přijetí vkladu sázejícího).

- 3) Na základě vlastní aktivní činnosti (losování) nebo nezávislé nahodilé události (např. výsledek sportovního utkání), na níž je založena hra, dochází ke skutečnosti určující vznik nároku sázejících na výhru. Tuto skutečnost uvádí provozovatel ve známost a vzniká nárok sázejících - výherců na výhru, tedy závazek provozovatele vůči výhercům k výplatě výhry.
- 4) Následně provozovatel dává obstaravatelům pokyn k výplatě výher a poskytuje jim údaje pro identifikaci výherců - oprávněných osob.
- 5) Výherce prostřednictvím obstaravatele uplatňuje svou pohledávku vůči provozovateli, kterou obstaravatel jménem provozovatele uspokojuje tak, že vyplácí výherci hotovost odpovídající výši výhry. Tím zaniká závazek provozovatele vůči výherci a pohledávka výherce vůči provozovateli.
- 6) Provozovatel refunduje obstaravateli vyplacené prostředky a poskytuje obstaravateli odměnu za výplatu výhry, obvykle ve výši procentního podílu z vyplacené výhry.

K uvedenému popisu je třeba doplnit některé další významné skutečnosti:

1. Obstaravatel je povinen provést výplatu výhry bez ohledu na to, zda smlouva o sázce s daným výhercem byla uzavřena jeho prostřednictvím či prostřednictvím jiného obstaravatele.
2. Obstaravatel obvykle vyplácí výhry za příslušnou odměnu i v době, kdy nepřijímá vklady z důvodů smluvních nebo technických.
3. Rozlišení odměny za uzavření sázky a přijetí vkladu a odměny za výplatu výher je běžně aplikováno u číselných loterií a sázkových her (skupina her výše označená B<sup>7</sup>). Zde je plně odděleno (časově, místně a z hlediska subjektu poskytovatele) uzavření sázek a přijetí vkladu na straně jedné a výplata výher na straně druhé. Sázející si může vsadit v pondělí u obstaravatele X a výhru si nechá vyplatit ve středu u obstaravatele Y.
4. Jedná-li se o vysoké výhry, nevyplácí se prostřednictvím obstaravatelů, ale vyplácí je provozovatel v hotovosti sám nebo bezhotovostní prostřednictvím banky. V takovém případě žádný obstaravatel odměnu za výplatu výhry nezíská, protože takovou službu obstaravatel neposkytuje.
5. Obstaravatel není smluvní stranou smlouvy o sázce a účastníkem v závazkových vztazích, které na jejím základě vznikají. Pro strany smlouvy o sázce (provozovatel vs. sázející) se jedná o jediný kontrakt, kde dílčí fáze na sebe navazují a vzájemně souvisí. Obstaravatel však přistupuje ke vztahům vznikajícím v rámci smlouvy o sázce jako třetí osoba, která pouze v určitých fázích koná izolovaně dílčí úkony za jednu ze smluvních stran, tedy za provozovatele.

Stručně shrnuto lze konstatovat, že v případě skupiny her výše označených B obstaravatel poskytuje provozovateli:

---

<sup>7</sup> Naopak, k rozlišení odměny za uzavření sázky a přijetí vkladu a odměny za výplatu výhry nedochází u okamžitých loterií a dalších her, kde sázející zjistí skutečnost, zda a kolik vyhrál, okamžitě po uzavření sázky (skupina her výše označená A). Pokud sázející vyhrál, nechává si zpravidla okamžitě výhru u obstaravatele, u něhož uzavřel smlouvu o sázce, vyplatit. Zde se spojuje výplata výhry s uzavřením sázky a přijetím vkladu a obstaravatel obdrží jedinou odměnu, v takovém případě nelze oddělovat výplatu výhry od uzavření sázky a přijetí vkladu, činnost obstaravatele je časově, místně i subjektivně spojená, odměna za uzavření sázky a přijetí vkladu a odměna za výplatu výhry není v obstaravatelské smlouvě sjednána odděleně.



1. službu uzavření sázky společně s přijetím vkladu za odměnu ve výši procentního podílu z přijatého vkladu, a to ve vztahu k tomu sázejícímu, který uzavírá s provozovatelem smlouvu o sázce u daného obstaravatele
2. službu výplaty výhry za odměnu ve výši procentního podílu z vyplacené výhry, a to ve vztahu k tomu sázejícímu, který uplatní vůči provozovateli nárok na výplatu výhry u daného obstaravatele, nejde-li o vysokou výhru.

Množina sázejících a jejich sázek, kterých se týká služba poskytnutá obstaravatelem dle bodu 1, zásadně není shodná s množinou sázejících a jejich sázek, kterých se týká služba poskytnutá obstaravatelem dle bodu 2.

### III. Aplikace DPH

Dále je uvedena analýza aplikace DPH u služeb spočívajících v (i) uzavření sázky a přijetí vkladu a (ii) výplatě výher, jak jsou charakterizovány shora.

### **Osvobození podle § 60 ZDPH**

Nejdříve je třeba zjistit, zda je možno činnosti uvedené v předchozím odstavci pod bodem 1 a 2<sup>8</sup> osvobodit od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také jen Směrnice), resp. podle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH (dále také jen ZDPH). Ani jedna z těchto činností nespadá pod provozování loterií a jiných podobných her, jak jej pro svoje účely definuje v § 60 ZDPH, neboť se jedná o **služby související s provozováním loterií a jiných podobných her zajišťované pro provozovatele jinými osobami**, které § 60 ZDPH výslovně vylučuje z pojmu provozování loterií a jiných podobných her. Taková legislativní konstrukce podmínek pro aplikaci osvobození loterní činnosti je plně v souladu se Směrnicí, neboť podle čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice „*Členské státy osvobodí od daně ...sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy ...*“, tomu odpovídá i judikatura Soudního dvora EU (dále také jen SDEU), např. rozhodnutí C-89/05 United Utilities, podle něhož služby subdodavatele pro organizátora sázek nemohou požívat osvobození od daně podle ustanovení stanovujícího osvobození sázkové činnosti<sup>9</sup>.

### **Osvobození podle jiných ustanovení ZDPH**

---

<sup>8</sup> Ve vztahu k § 60 ZDPH není třeba zabývat se každou službou jednotlivě, neboť, jak je vysvětleno dále, ustanovení § 60 se nevztahuje ani na uzavření sázky a přijetí vkladu ani na výplatu výher.

<sup>9</sup> Záměrně nezmiňuji rozhodnutí SDEU C-464/10 TBF, neboť okolnosti tohoto případu jsou zcela odlišné.

Poskytovatel služby v případě TBF jednal **vlastním jménem** na účet svého odběratele, zatímco obstaravatelé, jejichž daňový režim řeší tento příspěvek, jednají **jménem svého odběratele**. Jak uvádí soud v odst. 43 rozhodnutí, „...*Kdyby totiž podmínky, které vyplývají ze samotného čl. 6 odst. 4 šesté směrnice, nebyly splněny, pak by se osvobození od DPH stanovené v čl. 13 části B písm. f) této směrnice v případě sázek ve věci v původním řízení neuplatnilo.*“

Pokud bylo vyloučeno osvobození podle § 51 odst. 1 písm. j) ZDPH, není tím automaticky vyloučena aplikace jiného osvobození od daně, včetně osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH na základě podřazení služby pod finanční činnosti dle § 54 odst. 1 písm. d) ZDPH.<sup>10</sup>

### **Uzavření sázky a přijetí vkladu**

Podle obstaratelské smlouvy obstaravatel jménem provozovatele uzavírá se zákazníky sázky a přijímá vklady, za což mu přísluší odměna, odvozená od objemu uzavřených sázek. Jak je výše uvedeno, nelze od sebe oddělit uzavření sázky na straně jedné a přijetí vkladu na straně druhé. Tyto dvě složky jsou navzájem neoddělitelně spjaty, neboť obstaravatel nemůže jménem provozovatele uzavřít se zákazníkem smlouvu o sázce, aniž by současně od něho přijal vklad, a naopak. Pak nelze plnění posoudit jinak, než jako plnění souborné ve smyslu judikatury SDEU (např. C-41/04 Levob, odst.71 až 75, C-349/96 Card Protection Plan, odst. 29 až 32). Pro stanovení správného daňového režimu předmětného souborného plnění je dále třeba zjistit, která z jeho dvou složek má rozhodující charakter (podpůrně Levob, odst. 27 až 30), resp. která převládá a je důležitější. Je-li to samotné uzavření smlouvy o sázce nebo přijetí platby. Nelze logicky dojít k jinému závěru, než že rozhodující složkou služby je uzavření smlouvy. Platba vkladu (buď uskutečněná ve stejném okamžiku) je pouhým důsledkem a byla by přijata bez právního důvodu, kdyby nebyla současně uzavřena smlouva o sázce. Pro účely aplikace DPH proto nelze tuto službu obstaravatele posoudit jako službu platebního styku (tj. přesun finanční částky mezi provozovatelem a zákazníkem), která je osvobozena od daně podle § 54 ZDPH, ale jako zprostředkování (tj. uzavření smlouvy s přijetím vkladu jménem provozovatele). Tuto službu zákon o DPH neosvobozuje ani jí nepřisuzuje sníženou sazbu daně, proto se uplatní daň na výstupu v základní sazbě. I kdyby se však služby uzavření smlouvy a přijetí vkladu posuzovaly samostatně, bylo by přijetí vkladu posouzeno jako vymožení dluhu (v angl. *debt collection*), které není osvobozeno od daně (§ 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH).

### **Výplata výhry**

Služba výplaty výher spočívá v tom, že obstaravatel jménem provozovatele vyplácí sázejícímu peněžní částku (tj. provádí přesun peněz od jednoho subjektu ke druhému), a to ve výši existujícího závazku provozovatele vůči sázejícímu založeného na nároku sázejícího na výhru. Výplatou takové částky zaniká pohledávka sázejícího vůči provozovateli a závazek provozovatele vůči sázejícímu. V daném okamžiku je nepodstatné, z jakého vztahu tato pohledávka na straně jedné a závazek na straně druhé, vznikly. Z hlediska charakteru služby poskytnuté obstaravatelem zde není žádná vazba na sázkovou činnost, v jejímž důsledku dochází k převodu peněz. Nutno podotknout, že v rámci jediné obstaratelské smlouvy obvykle poskytuje obstaravatel provozovateli i další na sobě nezávislé služby, např. služby spojené s dobíjením kreditů mobilních telefonů apod. Tyto jiné činnosti bezpochyby nejsou posuzovány jako činnosti související se sázkovou činností a jejich daňový režim odpovídá jejich charakteru bez ohledu na to, že jsou poskytovány současně se službami souvisejícími se sázkovou činností podle jediné smlouvy.

<sup>10</sup> K zajištění provozu hry provozovatel využívá různá plnění od externích subjektů, přitom jejich daňový režim není založen na tom, k čemu je plnění u příjemce využíváno, ale na charakteru takového plnění. Příkladem může být pojištění využívané v rámci dané hry, které bezpochyby spadá pod osvobození pojišťovacích činností.

Ve zkoumaném případě uskutečňuje obstaravatel službu platebního styku, podobně jako banka při výplatě vysokých výher.

Činnost spočívající ve výplatě výher spadá pod případy osvobození od daně podle ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice, dle něhož „*Členské státy osvobodí od daně ... činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek ...*“. Jak vyplývá z ustáleného názoru SDEU, jak byl prezentován v rozhodnutí C-2/95 Sparekassernes Datacenter (dále také jen rozhodnutí SDC), není osvobození od daně závislé na tom, zda je služba poskytnuta klientovi subjektem, se kterým je ve smluvním vztahu, nebo jeho subdodavatelem (odst. 59 rozhodnutí SDC). Není také důležité, jaká je právní forma poskytovatele, zda je bankou či jinou finanční institucí nebo zcela odlišným subjektem (odst. 35 rozhodnutí SDC). Není rozhodné, zda je poskytována celá služba nebo její část (odst. 64 rozhodnutí SDC). Aby služba mohla být osvobozena, musí tvořit alespoň takovou ucelenou část, která je schopna ve svém důsledku **docílit změny ve finančním a právním postavení klienta** (odst. 66 rozhodnutí SDC).

Uvedenému ustanovení Směrnice odpovídá ustanovení § 54 odst. 1 písm. d) ZDPH ve spojení s ustanovením § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH. Podle těchto ustanovení ZDPH jsou od daně osvobozeny finanční činnosti, mimo jiné pak platební styk. Je zřejmé, že činnosti prováděné v rámci výplaty výher představují svým charakterem platební styk. K tomu je pro zamezení pochybností nutno dodat, že pojem platební styk užitý v ZDPH neznamená jen činnosti spadající pod úpravu založenou zákonem č. 284/2009 Sb., o platebním styku, který upravuje kogentně právní aspekty některých platebních služeb a platebních systémů, ale je třeba vycházet z komunitárního pojetí tohoto pojmu uplatňovaného v rámci společného systému daně z přidané hodnoty, jak jej lze dovodit z ustanovení Směrnice (viz výše uvedená citace). To potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu<sup>11</sup>.

Je třeba doplnit, že daného případu se přímo nedotýká meritorní rozhodnutí SDEU C-175/09 ve věci AXA UK plc (dále také jen rozhodnutí AXA), kde šlo o posouzení služby poskytované věřiteli pro zajištění úhrady jeho pohledávek, nikoli tedy dlužníkovi, kterým je při výplatě výher provozovatel. V případě výplaty výher se jedná o platební operaci, kterou dlužník prostřednictvím obstaravatele za úplatu plní svůj dluh. Neaplikuje se tedy výjimka z osvobození podle ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice týkající se vymáhání pohledávek. Naopak dle rozhodnutí AXA lze potvrdit, že služba spočívající v zajištění úhrady pohledávky mezi dlužníkem a věřitelem představuje operaci týkající se plateb.

---

<sup>11</sup> Podle ustálené judikatury ESD jsou osvobození od daně upravená čl. 13 Směrnice autonomními pojmy práva Společenství a musí být proto definována na úrovni Společenství (viz např. 348/87 ve věci *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-453/93 ve věci *Bulthuis-Griffioen*, C-358/97 ve věci *Komise v. Irsko*, C-275/01 ve věci *Sinclair Collis*, C-284/03 ve věci *Temco Europe*, C-428/02 ve věci *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*). Výrazy použité za účelem označení osvobození od daně v čl. 13 Směrnice je třeba vykládat restriktivně, protože představují výjimky z obecného principu, podle kterého má být daň z přidané hodnoty uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou povinnou k dani (viz zejména C-150/99 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C-326/99 ve věci *Goed Wonen*, C-280/04 ve věci *Jyske Finans*). [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.4.2010, čj. 2 Afs 6/2009 - 64, www.nssoud.cz.]

Podle ustálené judikatury SDEU je navíc nepřípustné, aby bylo s plněními stejného druhu, tj. s plněními, která si mohou navzájem konkurovat, zacházeno z pohledu DPH odlišně<sup>12</sup>. Bylo by tedy v rozporu s principem neutrality, kdyby služby vyplácení vyšších výher, které provádějí banky, byly osvobozeny od daně, zatímco služby výplaty výher drobnějších, které poskytují obstaravatelé, byly považovány za zdanitelná plnění.

Odměny, které za provádění výplaty výher přijímá obstaravatel, tedy představují úplaty za provádění finančních činností osvobozených podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH od daně bez nároku na odpočet.

#### IV. Shrnutí

Výplata výher na straně provozovatele představuje nutnou součást provozování loterní činnosti, neboť je nedílnou součástí vztahu mezi provozovatelem hry a sázejícím. Na základě existence určité skutečnosti, na níž je založena daná hra, vzniká nárok sázejícího vůči provozovateli na výhru. Obstaravatel poskytuje provozovateli za úplatu službu spočívající ve výplatě finančních částek (výher) výhercům jako samostatnou činnost za samostatnou odměnu. Tato činnost obstaravatele není vázána na příjem sázek, neboť obstaravatel vyplácí výhry sázejícím bez ohledu na to, zda sázku uzavřeli prostřednictvím daného obstaravatele, výplata výher je časově oddělená od příjmu sázek, obstaravatel vyplácí výhry i v době, kdy neprovádí uzavírání sázek a přijímání vkladů. Odměna za výplatu výher nemá souvislost s rozsahem přijatých sázek, ale je postavena jako procentní část z vyplacených výher.

Služba výplaty výher není poskytována jako vedlejší služba k jiné hlavní službě, není dílčí součástí jiné služby. Aplikace daně z přidané hodnoty tedy závisí právě a jen na charakteru této služby.

Služba spočívající ve výplatě výher nespadá pod osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice v souladu s platnou judikaturou SDEU, služba není osvobozena od daně podle § 51 odst. 1 písm. j) ZDPH, neboť tato činnost nespadá pod provozování loterií a jiných podobných her, jak je pro svoje účely definuje v § 60 ZDPH. To však nevylučuje možnost, že dané plnění bude osvobozeno dle jiného ustanovení.

Charakter služby odpovídá činnostem týkajícím se plateb spadajícím pod osvobození od daně podle ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice, konkrétně službě platebního styku, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH na základě jejího podřazení pod finanční činnosti dle § 54 odst. 1 písm. d) ZDPH.

**Za podmínek uvedených v tomto příspěvku tedy platí, že odměny, které za provádění výplaty výher přijímá obstaravatel, představují úplaty za provádění finančních činností osvobozených podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH od daně bez nároku na odpočet.**

---

<sup>12</sup> Např. C-162/07 Ampliscientifica, odst. 25

### Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

#### **Zůstává původní stanovisko viz. níže**

Se závěrem předkladatele nelze souhlasit. Pro určení charakteru služeb poskytovaných obstaravatelem je podstatné posouzení, zda jde o služby samostatné nebo zda jde o více dílčích těsně spojených plnění poskytovaných obstaravatelem jako jedno plnění provozovateli sázkové hry.

Odměny obstaravatele z výplaty výher u číslicových loterií, sázkových her jsou úplatou za službu, a to „službu související s provozováním loterií“. V daném případě, tak jak je popsáno v příspěvku, se jedná o soubor služeb (úkonů) poskytovaných na základě obstaravatelské smlouvy, sestávající z mnoha úkonů ve vztahu k loterijní činnosti. V tomto kontextu služba výplaty výhry nemůže být posouzena, jako služba osvobozená podle § 54 ZDPH. Nemůže jít ani o službu osvobozenou podle § 60 ZDPH, neboť ji neprovádí oprávněná osoba, tou je pouze provozovatel sázkových her.

Takové služby poskytované obstaravatelem za odměnu (úplatu) jsou proto zdanitelným plněním.

Podle § 1 odst. 1 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách se loterií nebo jinou podobnou hru rozumí hra, jíž se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad (sázku), jehož návratnost se účastníkovi nezaručuje. O výhře nebo prohře rozhoduje náhoda nebo předem neznámá okolnost nebo událost uvedená provozovatelem v předem stanovených herních podmínkách. Podle § 4 odst. 4 téhož zákona se provozováním loterií a jiných podobných her rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovateli ukládají jiné právní předpisy.

Na základě uvedeného lze konstatovat, že provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí nejen přijetí vkladu a tím uzavření smlouvy o sázce, ale také další činnosti spojené s vyhodnocením výsledku loterie, včetně výplaty případných výher. Takto je koncipován i smluvní vztah mezi provozovatelem loterie a obstaravatelem. Obstaravatel vystupuje jménem provozovatele a na jeho účet. Dle popisu v příspěvku je zřejmé, že smlouva je uzavřena vždy na všechny uvedené služby a žádná z provozovatelem uzavřených smluv o obstarání služeb nezahrnuje pouze výplatu výher, aniž by zahrnovala přijetí sázek. Je zcela irelevantní hodnotit skutečnost zda u daného obstaravatele příslušný sázející zároveň vsadil a zároveň vybral výplatu, nebo zda v daném období příslušný obstaravatel pouze vyplácel výhry nebo pouze přijímal sázky. Obstaravatel musí být na základě smluvního vztahu být připraven poskytnout celý rozsah služeb dle smluvního vztahu. Tyto služby poskytuje jménem a na účet provozovatele loterie tak jako by je provozovatel poskytoval sám.

Výplata výher, tak jak ji navozuje tento příspěvek KV KDP, je nedílnou součástí provozování loterií s tím, že pokud obstaravatel zajišťuje tyto služby jménem a na účet provozovatele loterie, jde o služby související s provozováním loterií. Nelze vycházet z toho, že výplata výher nenavazuje na týmž obstaravatelem uzavřenou sázku, neboť výplata peněz resp. výhry navazuje až na provedení vyhodnocení příslušné hry, což je také součástí provozování loterií. (pozn. vyplácené peníze jsou předmětem výhry – viz § 3 citovaného zákona).

Služba provedení výplaty výher, tak jak je popsáno v příspěvku, není vedlejší službou ke službě hlavní, neboť přijetí sázky a vyplacení případné výhry spolu souvisí a společně tvoří základní obsahové prvky daného právního vztahu. Výplata výhry by bez přijetí sázky nemohla existovat, přitom ale není rozhodující, kdo kterou dílčí službu jménem a na účet provozovatele provede. Lze poukázat i na předkladatelem uváděný judikát ESD C-41/04 Levob, který pod bodem 1) závěru uvádí, že pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH.

Lze tak uzavřít, že vyplácení výher na základě obstaravatelské smlouvy, jejíž předmětem je jak uzavírání sázek, tak výplata výher, případně poskytnutí dalších úkonů související se sázkovou činností, poskytované obstaravatelem za odměnu je zdanitelným plněním. Z popsané situace v příspěvku je zřejmé, že provozovatel (obstaravatel) poskytuje celou řadu dílčích plnění, které však tvoří jednu nerozdělitelnou službu související s provozováním loterií, je součástí provozování loterií a tudíž nemůže být uměle oddělena jako samostatná služba výplaty výhry. Proto se nelze ztotožnit s navrženým závěrem předkladatele, že obecně platí, že výplata výher se považuje za provádění finančních činností osvobozených podle §51 odst. 1 písm. c) zákona o DPH bez nároku na odpočet.

**Daň z příjmů****347/14.12.11 Úprava částky S2 v přiznání k dani z příjmů právnických osob****PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

*Předkládá: Jiří Kutlák, daňový poradce, č. osv. 1368*

Popis problematiky:

V rámci daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2010 byla poprvé uplatněna sleva na investiční pobídky. V příloze k ř. 5 tabulky H II. byla na ř. 5 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob vyčíslena částka S2 to dle § 35b odst. 1 písm b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen Zákon).

Dle § 35b odst. 1 písm b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se částka S2 vypočte za jedno ze dvou předcházejících zdaňovacích období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, za které lze slevu uplatnit poprvé, a to ta částka daně, která je vyšší; tato částka bude upravena o hodnoty jednotlivých meziročních odvětvových indexů cen vyhlášených Českým statistickým úřadem, a to počínaje indexem vztahujícím se ke zdaňovacímu období, za které byla tato částka vypočtena. Rok 2010 byl současně zdaňovacím obdobím, kdy mohla poprvé být uplatněna sleva na investiční pobídky.

Jelikož v roce 2009 byla vykázána daňová ztráta, bylo při výpočtu částky S2 vycházeno z r. 2008, kde upravená částka S2 dle § 35b odst. 1 činila např. 2 600 000,- Kč.

Abychom získali končnou částku S2 je nutné provést úpravu o meziroční odvětvové indexy cen.

Návrh řešení:

Úprava indexem cen se poprvé provede indexem za rok 2009, protože tento index představuje úpravu statistických údajů r.2008 vůči roku 2009. Následně se takto upravená částka dále upraví o hodnotu indexu za rok 2010.

Ve spolupráci se statistickým úřadem byly pro jednotlivé roky zjištěny tyto indexy:

r. 2009 - 76,7  
r.2010 - 107,1

Tzn., že částka 2 600 000,- Kč se vynásobí indexem 76,7 roku 2009, a takto upravená částka se upraví indexem 107,1 roku 2010. Po těchto úpravách bude konečná částka ve výši 2 135 788,- Kč.

Návrh řešení:

Žádám o odsouhlasení výše uvedeného postupu na Koordinačním výboru a jeho následné zveřejnění.

**Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

Souhlase závěrem předkladatele s následující výhradou.

Algoritmus výpočtu částky **S2** je upraven v příloze k Přiznání k dani z příjmů právnických osob, vydávané Ministerstvem financí pouze elektronicky jako tiskopis MFin 5404/C, s označením „Samostatná příloha k řádku 5 tab. H přílohy č. 1 II. oddílu“. Tento algoritmus, definovaný na ř. 7 dílčí tabulky II/b, reflektuje skutečnost, že ČSÚ vyhledává na svých webových stránkách meziroční odvětvové indexy cen v %. Proto je proměnnou v tomto algoritmu „Hodnota meziročních odvětvových indexů (v %), zaokrouhlená s přesností na jedno desetinné místo“, která se uvádí na ř. 6 této dílčí tabulky.

Z názvu položky ř. 6 dílčí tabulky II/b a časové posloupnosti zdaňovacích období spadajících do období, za která lze slevu uplatňovat (§ 35b odst. 4 ZDP) je podle názoru GFŘ patrné, že z hlediska matematických zákonitostí postačuje index vyjadřující tzv. zřetězení meziročních odvětvových indexů cen, vypočítávaný postupně za jednotlivá zdaňovací období spadající do období, po které lze slevu uplatňovat, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období, kterého se týkala částka **S2** zjištěná postupem podle textu před středníkem v § 35b odst. 1 písm. b) ZDP.

Podle tohoto algoritmu činí hodnota meziročních odvětvových indexů 2010/2008, vycházející z údajů uvedených v příspěvku, 82,1 %, jak vyplývá z následujícího příkladu výpočtu:

$\frac{\text{index 2009/2008}}{100}$	x	$\frac{\text{index 2010/2009}}{100}$	x 100	=	index 2010/2008 (v %)
$\frac{76,7}{100}$	x	$\frac{107,1}{100}$	x 100	=	82,1 %
0,767	x	1,071	x 100	=	82,1 %

Částka **S2** použitá v příkladu, po úpravě o hodnoty meziročních odvětvových indexů cen 2010/2008, vypočtená s použitím shora uvedeného algoritmu, který vychází z předpokladu neměnnosti původně stanovené částky **S2**, činí 2 134 600,- Kč.



## DPH

### 349/14.12.2011 Aplikace DPH u některých právních instrumentů

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

*Předkládají: Olga Holubová, daňový poradce č. osv. 367*

*Ing. Pavel Černý, daňový poradce č. osv. 369*

#### 1. Úvod

S ohledem na časté pochybnosti a odlišné názory při praktické aplikaci DPH u některých právních instrumentů předkládáme tento příspěvek k projednání Koordinačnímu výboru a navrhuje shodné závěry vhodnou formou publikovat k využití daňovými subjekty i daňovou správou.

V příspěvku se zabýváme následujícími instrumenty, jak jsou definovány v platném občanském a obchodním právu:

- a) Náhrada škody<sup>13</sup>
- b) Smluvní pokuta<sup>14</sup>
- c) Úrok z prodlení<sup>15</sup>
- d) Poplatek z prodlení<sup>16</sup>
- e) Odstupné<sup>17</sup>

#### 2. Vnitrostátní úprava

Zákon o DPH<sup>18</sup> neobsahuje pro tyto právní nástroje žádnou speciální úpravu, proto se posuzují podle obecných ustanovení, a to podle § 2 odst. 1 písm. a) a b) a § 13 a následujících.

#### 3. Komunitární úprava

##### **Směrnice<sup>19</sup>**

Ani Směrnice výslovně neřeší postup při uplatňování DPH ve výše uvedených případech. I zde je proto třeba vycházet z obecných ustanovení, zejména čl. 2 a čl. 14 a následujících.

##### **Judikatura SDEU**

K dispozici jsou dvě rozhodnutí SDEU, která tematicky souvisejí. Ve věci C-222/81 BAZ Bausystem AG<sup>20</sup> rozhodoval SDEU o tom, zda úrok z prodlení přiznaný soudem

---

<sup>13</sup> Zejm. § 415 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 373 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

<sup>14</sup> § 544 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 300 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

<sup>15</sup> § 517 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 369 a násl. zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

<sup>16</sup> § 517 a násl., § 697 a § 723 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.

<sup>17</sup> § 497 zák. č. 40/1964 Sb., občanského zák.; § 355 zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zák.

<sup>18</sup> Zák. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

<sup>19</sup> Směrnice Rady č. 2006/112/EU, o společném systému daně z přidané hodnoty

<sup>20</sup> Rozhodnutí se sice týká ustanovení Druhé směrnice (67/228/EHS), které bylo Šestou směrnicí změněno, nicméně, dle našeho názoru, je argumentace soudu relevantní i dnes, protože principy, na základě nichž soud

dle občanského či obchodního zákoníku může být považován za dodatečnou platbu za poskytnutou službu či dodané zboží. Dospěl k názoru, že nikoli, protože tento úrok nemá souvislost s poskytnutím či přijetím služeb a netvoří úplatu vztahující se k obchodní transakci. Naopak, představuje jednoduše náhradu nákladů (v angl. reimbursement of expenses, ve fr. remboursement de frais, v něm. Erstattung von Kosten), tedy kompenzaci za pozdní platbu.

Druhým souvisejícím rozhodnutím je *C-277/05 Société Thermale*, v němž SDEU řešil daňový režim nevratných záloh při odstoupení od smlouvy, kdy každá ze smluvních stran mohla „zrušit svůj závazek“ a v takové situaci byla povinna vzdát se dříve zaplacené zálohy, resp. vyplatit její dvojnásobek. SDEU rozhodl, že v daném případě nejsou nevrácené zálohy úplatou za poskytnutou službu. Mimoto v obecné rovině konstatoval, že smluvní strany mají svobodu určit si obsah svého právního vztahu včetně následků případného odstoupení od smlouvy nebo nedodržení svých povinností. Místo detailního určení svých povinností mají nicméně možnost odkázat na různé nástroje občanského práva. Strany si tak mohou pro případ nesplnění smluvních povinností stanovit ujednání týkající se odškodnění nebo sankce za prodlení, zástavy nebo nevratné zálohy. Třebaže jsou všechny určeny k posílení smluvních povinností stran a některé jejich funkce jsou totožné, mají tyto nástroje zvláštní charakteristiky. Pokud jde o nevratnou zálohu,

- *představuje tato známka uzavření smlouvy* v rozsahu, v němž její zaplacení předpokládá domněnku existence smlouvy,
- *motivuje strany, aby uvedenou smlouvu splnily*, protože strana, která ji zaplatila, může odpovídající částku ztratit, zatímco druhá strana je povinna ji případně vyplatit v dvojnásobné výši, pokud nesplnění pochází z její strany, a konečně
- *tvoří paušální odškodnění* vzhledem k tomu, že její zaplacení zbavuje jednu ze stran povinnosti prokázat výši utrpěné škody, když druhá strana odstoupí od svého závazku.

Podle SDEU není na překážku, neodpovídá-li paušální odškodnění skutečné výši vzniklé škody, je totiž běžné a vyplývá to ze samotné podstaty paušálního odškodnění, že skutečná škoda je vyšší či nižší.

Třetím případem, jenž je oproti dvěma již zmíněným poněkud specifický a jenž rovněž souvisí s tématem tohoto příspěvku, je *C-63/92 Lubock Fine*. SDEU se v něm zabývá odstupným vyplaceným pronajímatelem nemovitosti svému nájemci, jestliže byl nájem osvobozen od daně a jestliže pronajímatel požaduje zkrácení původně sjednané doby nájmu. Podle rozhodnutí SDEU je toto odstupné (placené

---

rozhodoval, zůstaly beze změny. To vyplývá i ze stanoviska generálního advokáta, podle něhož, má-li úrok z prodlení penalizovat kupujícího, nemůže být považován za součást běžné obchodní transakce.

pronajímatelem) považováno za úplatu za převod práva užívat nemovitost „zpět z nájemce na pronajímatele“ a daňový režim by měl být shodný s daňovým režimem původního nájmu. Znamená to, že za okolností uvedených v dané kauze představuje „odstupné“ úplatu za službu, jež je předmětem daně, byl-li nicméně původní nájem osvobozen od daně, bude od daně osvobozeno i „odstupné“.

#### **4. Návrh výkladu v jednotlivých případech**

##### **a) Náhrada škody**

Náhrada škody představuje plnění z titulu odpovědnosti za způsobenou škodu. Povinná osoba proti poskytnuté náhradě škody nezískává žádné protiplnění v podobě dodání zboží či poskytnutí služby. Poskytnutí náhrady škody tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH. Na tomto závěru nic nemění skutečnost, je-li náhrada škody paušalizována.

Pokud by plnění z titulu odpovědnosti za škodu spočívalo ve věcném plnění, tj. v odstranění způsobené škody, nejde o plnění za úplatu, tedy nejde o plnění, které je předmětem DPH.

Tyto závěry jsou v souladu s rozhodnutími *BAZ Bausystem AG* a *Société Thermale*.

##### **b) Smluvní pokuta**

Smluvní pokuta představuje smluvní zajišťovací instrument, který dále plní funkci sankční, příp. odškodňovací (částečná nebo paušalizovaná náhrada škody). Titulem k nároku na smluvní pokutu je zásadně porušení smlouvy, nejde o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby. Úhrada smluvní pokuty tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH, což bezesbytku odpovídá kvalifikaci smluvní pokuty v rozhodnutí *Société Thermale* SDEU.

##### **c) Úrok z prodlení**

Úrok z prodlení je zákonným sankčním instrumentem pro případ prodlení s plněním peněžitého závazku, má současně odškodňovací charakter. Nejde o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby. Úhrada úroku z prodlení tedy obecně není, jak potvrdil i SDEU v případě *BAZ Bausystem AG*, úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH.

##### **d) Poplatek z prodlení**

Obdobně jako úrok z prodlení se posoudí i poplatek z prodlení, který je zákonným sankčním instrumentem pro případ prodlení s plněním specifických závazků v souvislosti s nájemní smlouvou a má současně odškodňovací charakter. Nejde o úplatu za dodání zboží či poskytnutí služby. Úhrada poplatku z prodlení tedy obecně není úplatou za plnění, které by bylo předmětem DPH. Rovněž i v tomto případě můžeme svůj závěr opřít o rozhodnutí *BAZ Bausystem AG*.

##### **e) Odstupné**

Odstoupení od smlouvy je **jednostranným právním úkonem** smluvní strany, kterým dochází k zániku smlouvy, a to s účinky *ex tunc* nebo *ex nunc*. Odstupné hradí strana odstupující od smlouvy, pokud pro takový případ bylo odstupné sjednáno a pokud nejde o odstoupení z důvodů zákonných, u nichž odstupné sjednat nelze. Odstupné sjednané ve smlouvě plní zásadně účel paušální kompenzace skutečné či možné újmy protistrany následkem předčasného ukončení smlouvy a současně motivuje smluvní strany, aby smlouvu splnily. Povahu odstupného ve smyslu § 497 obč. zák. měla i nevratná záloha v případě *Société Thermale*.

V této souvislosti je třeba odlišit následující případy, kdy se sice používá pojmu „odstupné“, nejde však obsahově o stejnou situaci.

Jde především o případy vyrovnání při konsensuálním ukončení smlouvy. V takových případech smlouva zaniká s účinky, jaké smluvní strany sjednají. Nedochozí k neplatnosti dříve učiněných úkonů, resp. povinnosti vracet poskytnutá plnění, strany jsou obvykle povinny uhradit dříve vzniklé závazky vyplývající z již poskytnutých plnění.

Pokud v souvislosti se zánikem budoucích práv a závazků ze smlouvy hradí některá smluvní strana zvláštní úplatu, často označovanou jako „odstupné“, je třeba vždy posoudit, zda za takovou zvláštní úplatu něco od druhé smluvní strany získává. V této souvislosti je třeba odkázat na shora uvedené rozhodnutí *Lubbock Fine*, kde nájemce za zvláštní úplatu při konsensuálním ukončení nájemní smlouvy převáděl zpět vlastníkovu právo užívat nemovitost. Soud v tomto případě plnění, za něž byla úplata hrazena, posoudil jako úplatný převod práva užívat nemovitost, který je předmětem DPH.

Pojem „odstupné“ se často užívá i při cessích smluv, nicméně v takových případech má tento pojem zcela odlišný význam překračující zvolený rámec tohoto příspěvku.

### **5. Doplnující závěry:**

Při hodnocení, zda náhrada škody, smluvní pokuta, úrok z prodlení, poplatek z prodlení či odstupné jsou úplatou za plnění, které je předmětem daně, je třeba řídit se těmito základními pravidly:

- i. Vychází se ze skutečné podstaty právního úkonu. Spoléhání se na pojmy použité smluvními stranami může být zavádějící, protože jednotlivé pojmy bývají mnohdy zaměňovány či používány nevhodně.
- ii. Instituty soukromého práva používané k zajištění plnění smluvních závazků, jejichž funkce je preventivní, odškodňovací či sankční, se posoudí shodně i pro účely DPH, jak to konstatoval SDEU ve věci *Société Thermale*.

**Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

S navrženými závěry lze v zásadě souhlasit. Instrumenty, které mají charakter odškodnění či sankce a je jednoznačné, že je nelze kvalifikovat jako úplatu za zdanitelné plnění nelze považovat za předmět daně z přidané hodnoty. Rozhodně je nutné podtrhnout fakta konstatovaná v bodu 5. příspěvku (Doplňující závěry), tj, že je nezbytné vycházet z věcného obsahu právních úkonů a v případě, že je dohledatelná věcná vazba ke zdanitelnému plnění, je nutno příslušnou jakkoli jinak formálně označenou platbu hodnotit jako úplatu za takové zdanitelné plnění. Toto platí pro všechny instrumenty popisované v příspěvku, zejména pak pro tzv. odstupné.

## Spotřební daň

### **351/14.12.11 Účastník řízení o zajištění (zajištěných) vybraných výrobků nebo dopravního prostředku**

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

*Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osvědčení 10*

*Dotčená ustanovení:*

- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSpD“, zejména ustanovení § 42 až § 42 b ZSpD
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad na aplikaci práv a povinností účastníků řízení o zajištění, resp. zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku.

#### **Preambule**

Na základě zkušeností z praxe se legislativně upravila, od 1. 5.2011, problematika zajištění věcí (vybraných výrobků nebo dopravních prostředků) zcela nově a podle zákonodárců i přehledně. Navrženou úpravou se, podle důvodové zprávy, zpřehledňuje právní úprava zajištění vybraných výrobků a dopravních prostředků. Systematicky je rozčleněna do 5 paragrafů, přičemž každý paragraf upravuje jednu fázi „řízení“. Současně navrhovaná právní úprava reaguje na výše uvedené poznatky z praxe a odstraňuje výkladové potíže zejména ve vztahu, kdo je kontrolovanou osobou, kdo je účastníkem „řízení o zajištění“ a „řízení o propadnutí“, přičemž se přiznávají práva účastníka řízení i osobám mající věcná práva k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku, aby nedocházelo k výše uvedeným problémům. Navrhovaná právní úprava je tedy pro daňové subjekty přehlednější a zejména výhodnější (přiznává daňovým subjektům více práv, dochází k rozšíření okruhu „účastníků řízení“)<sup>21</sup>. Navržená úprava byla přijata zákonem č. 95/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů

#### **1) Právní rámec**

##### ZSpD

§ 42a (1) Účastníkem řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku je

- a) osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny,
- b) osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku.

<sup>21</sup> Zdroj [www.psp.cz](http://www.psp.cz)

(2) Celní úřad nebo celní ředitelství vydá nejpozději do 3 pracovních dní od vyhotovení protokolu podle § 42 odst. 3 rozhodnutí o zajištění. Celní úřad nebo celní ředitelství v rozhodnutí uloží zákaz se zajištěnými vybranými výrobky nebo dopravním prostředkem jakýmkoli způsobem nakládat.

(3) Proti rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku se lze odvolat nejpozději do 7 pracovních dní od jeho doručení.

#### § 42b Řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku

(1) Celní úřad nebo celní ředitelství, které rozhodlo o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jehož cílem je prokázání, zda s vybranými výrobky bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval.

(2) Účastníkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku jsou osoby uvedené v § 42a odst. 1.

#### Daňový řád

§ 1 (2) Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

§ 4 Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.

## **2) Popis nesrovnalostí, či problémových výkladů**

### *2.1 Proces „Řízení o zajištění, resp. o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku“*

V rámci legislativní jistoty doporučuji přijmout následující dílčí závěr:

V případě nově upraveného postupu správce daně se při zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle ustanovení § 42 až § 42e ZSpD a to včetně zahajování předmětného řízení a jeho ukončování použije daňový řád, pokud konkrétní postup není upraven přímo v dotčených ustanoveních ZSpD. Aplikace správního řádu je v tomto případě absolutně vyloučena.

### *2.2 Práva a povinnosti účastníků řízení*

Vzhledem k tomu, že ZSpD nekonkretizuje účastníky řízení o zajištění, resp. o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku, je nutné zaujmout konkrétní stanovisko, zdali tyto osoby jsou daňovým subjektem, či třetí osobou. Od tohoto vymezení účastníka řízení se odvíjí hlavně jeho práva a povinnosti, které zakládá daňový řád. Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně<sup>22</sup>. ZSpD v tomto případě tyto osoby nijak blíže neoznačuje a ani jinak nevynezuje. Vzhledem k tomu, že právě daňový subjekt má práva a povinnosti

---

<sup>22</sup> Ustanovení § 20 daňového řádu

týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu lhůty pro stanovení daně je nutné vymežit i tyto účastníky řízení, aby měli právní jistotu své ochrany, či svých povinností.

Doporučuji přijmout následující dílčí závěr:

Právnícké nebo fyzické osoby, které jsou účastníky řízení o zajištění, resp. o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku, mají pro tento účel postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.

Návrh:

Pokud bude přijat tento dílčí závěr, doporučujeme jej při nejbližší příležitosti doplnit do příslušných ustanovení ZSpD (§ 42a a § 42b).

### 2.3 Přejídné období (před 1. 5.2011 a od 1. 5.2011)

Vzhledem k tomu, že čl. II Části první „Přejídná ustanovení“ zákona č. 95/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu), ve znění pozdějších předpisů neobsahuje postup přechodu na řízení o již zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, lze tedy předpokládat, že dnem 1. 5.2011 se stávají účastníky řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona všechny vymezené osoby v ustanovení § 42b ZSpD.

Doporučuji přijmout následující dílčí závěr:

Právnícké nebo fyzické osoby, které jsou účastníky řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (95/2011 Sb.) musí být osloveny a přizvány k tomuto, již zahájenému řízení. Pokud se tak nestane, jde o vadu řízení, která má za následek nezákonnost celého řízení.

### 3) Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.



## **Stanovisko MF a GŘC**

### **K bodu 2.1 (vyloučení aplikace správního řádu) – souhlas se závěry předkladatele**

Vzhledem k tomu, že daňový řád v § 1 odst. 2 definuje správu daní jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, neměly by vznikat pochyby o tom, zda je řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku a na něj navazující řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku (§ 42 a násl. zákona o spotřebních daních), řízením podle daňového řádu. Je evidentní, že řízení podle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních je řízení při správě daní. Jeho samotné zahájení a konání se neděje libovolně, ale naopak cílem je učinit potřebné kroky tak, aby bylo zajištěno správné zjištění a stanovení daní. Proto myšlenka, že by se toto řízení mohlo řídit správním řádem není opodstatněná. Už samotný fakt, že se jedná o řízení, které je upraveno daňovým zákonem, tedy v tomto případě zákonem o spotřebních daních, by mělo navádět k závěru, že správa tohoto řízení se bude řídit postupy při správě daní a tudíž daňovým řádem.

### **K bodu 2.2 (účastník řízení jako daňový subjekt) – nesouhlas se závěry předkladatele**

Přiznat účastníku řízení o zajištění postavení daňového subjektu podle daňového řádu by bylo nadbytečné. Tento účastník spadá pod pojem „osoba zúčastněná na správě daní“ a to jako tzv. třetí osoba. I třetí osoba podle § 22 daňového řádu disponuje právy a povinnostmi a jakožto příjemce rozhodnutí má také právo podat opravné prostředky a podobně. Není tedy opodstatněná obava, že by účastník řízení podle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních nedisponoval potřebnými právy a povinnostmi.

Rozšíření postavení daňového subjektu například i na osobu „u níž byly vybrané výrobky zjištěny“ (§ 42a odst. 1 písm. a)), by tak bylo zbytečnou komplikací, nehledě na možné problémy s případnou nutností registrace k dani.

Diskutovanou otázkou byly také pravomoci správců daně, jelikož ti musejí dodržovat svoji místní příslušnost určenou § 13 daňového řádu. Podle § 15 daňového řádu je možné, aby správce daně provedl úkon i mimo svůj obvod, týká-li se daňového subjektu. V této konstrukci byl spatřován problém spočívající v nemožnosti zahájení řízení mimo obvod působnosti správce s „účastníkem řízení“ dle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních, jelikož ten není daňovým subjektem. V daném případě bude uvedené řízení zahajováno při výkonu vyhledávací činnosti a až následně může být zahájeno daňové řízení s konkrétním daňovým subjektem. Ani tento argument tedy neopodstatní přiznání postavení daňového subjektu účastníku řízení podle § 42 a násl. zákona o spotřebních daních. V tomto případě není novelizace zákona o spotřebních daních nutná.

### **K bodu 2.3 (přechodná ustanovení) – souhlas se závěry předkladatele**

Přechodné ustanovení zákona 95/2011 Sb., který novelizoval zákon o spotřebních daních, neuvádí úpravu postupu přechodu řízení podle původního § 42 zákona o spotřebních daních na novou úpravu. Požadavek explicitní úpravy toho, co se děje s účastníky řízení, které bylo zahájeno podle původní úpravy, ale ve kterém je pokračováno podle úpravy nové, by byl jistě vhodný. Nicméně i její absence se dá překlenout výkladem za použití základních právních vztahů a principů. Jelikož se jedná o procesní ustanovení („řízení o zajištění“) bude se od účinnosti nové právní úpravy postupovat podle této. Tudíž pokud byl rozšířen okruh účastníků řízení, správce daně má ex lege povinnost i tyto nové osoby přizvat k již zahájenému řízení.