

**Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR
konaného dne 20. 1. 2010**

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 20. 1. 2010

Daň z příjmů

288/09.12.09 - Problematika vícestranného zápočtu a jeho daňové dopady str. 3
Předkládá: Ing. Zdeněk Urban

292/20.01.10 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP po
vydání zákona č. 2/2009 Sb. str. 10
Předkládají: Ing. Jiří Hanák
Ing. Jiří Nesrovnal
Ing. Radislav Tkáč

DPH

291/20.01.10 - Problematika výkladu ustanovení § 68 odst. 9 pís. a) zákona o DPH – dodávky
pro NATO str. 12
Předkládají: Ing. Jan Rutar
Ing. Pavel Kuře

Spotřební daň

294/20.01.10 - Problematika vrácení spotřební daně při dodání zdaněného vybraného výrobku
do jiného členského státu (§ 14 odst. 2 zákona) str. 15
Předkládá: Ing. Ivo Šulc

295/20.01.10 - Problematika výpočtu výše spotřební daně celkem – doklady, kterými se
prokazuje zdanění vybraných výrobků str. 21
Předkládá: Ing. Ivo Šulc

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DPH

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH ... str. 25
Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku
887 str. 36
Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

Daň z příjmů

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH str.41

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP. str.46

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07..... str. 56

Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová
Ing. Jakub Dostálek

296/20.01.10 - Určení místa plnění a DUZP u tzv. řetězových dodávek z EU str. 61

Předkládají: David Krch
Jaromír Hrazdira

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Spotřební daň

298/24.02.10 - Problematika bodu 1. přechodného ustanovení poslaneckého tisku č. 888 str. 70

Předkládá: Ing. Ivo Šulc

299/24.02.10 - Problematika významu pojmu „držel“, který je použit v poslaneckém tisku č. 888 (novela zákona o spotřebních daních) str. 73

Předkládá: Ing. Ivo Šulc

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

297/24.02.10 Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 20. 1. 2010

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 288/09.12.09 – MF předkládá upravené stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

288/09.12.09 - Problematika vícestranného zápočtu a jeho daňové dopady

Předkládá: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

1. Úvod

Zákon o daních z příjmů obsahuje celou řadu ustanovení ve vztahu k odpisu pohledávek a zániku závazků, které mohou vyvolat daňově neuznatelné náklady nebo jiné zvýšení základu daně z příjmů. V případě vícestranných „zápočtů“ se pak může jednat především o ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v aktuálním znění (dále jen ZDP) při zániku závazku.

Problematika započtení je řešena v ustanoveních §§ 580-581 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále jen OZ) v aktuálním znění. Některá ustanovení o započtení pohledávek jsou pak součástí části třetí, hlavy I, dílu IX v §§ 358 až 364 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v aktuálním znění (dále jen ObchZ). V obou zákonech se objevuje pojem **vzájemné** pohledávky. Z jazykového výkladu tohoto pojmu je především dovozováno, že pojem vzájemné představuje pouze vztah dvou subjektů. (viz např. ELIÁŠ, K. a kolektiv autorů, *Občanský zákoník. Velký akademický komentář*. II. díl., Linde Praha, a.s., 2008, str.1693).

V praxi však dochází k „započtení“ i mezi třemi a více subjekty, přičemž v první polovině 90. let dokonce tento způsob „započtení“ převažoval. Právně se však lze domnívat, že se nejedná o aplikaci ve smyslu §§ 580 a 581 OZ, případně ustanovení §§ 358 - 364 ObchZ, ale že je tento postup spíše vykládán s využitím ustanovení § 572 odst. 2 OZ. Jedná se tedy o dohodu o zrušení závazků, která je uzavírána písemně a zrušuje at' již jeden, či více závazků, neboť je zřejmé, že se jedná o vícestrannou, nejméně však třístrannou dohodu, když u dvoustranné bychom se mohli odkázat na běžná ustanovení ZDP o započtení. Ve smyslu výše uvedeného ustanovení OZ existující závazky, není-li stanoveno jinak, zanikají. Ustanovení § 572 odst. 2 OZ pak připouští, je-li to výslovně v dohodě o zrušení závazku dovoleno, i částečný zánik závazku.

Výše uvedený postup dle § 572 odst. 2 a 3 OZ je využíván především tam, kde existují určitá omezení pro aplikaci ustanovení § 524 a násl. OZ, tedy například blokáce postoupení pohledávky ze smluvních důvodů, ale i při určité nejistotě některého či některých zúčastněných subjektů, kteří k dohodě o postoupení některé z pohledávek nejsou ochotni přistoupit.

2. Příklady vybraných situací

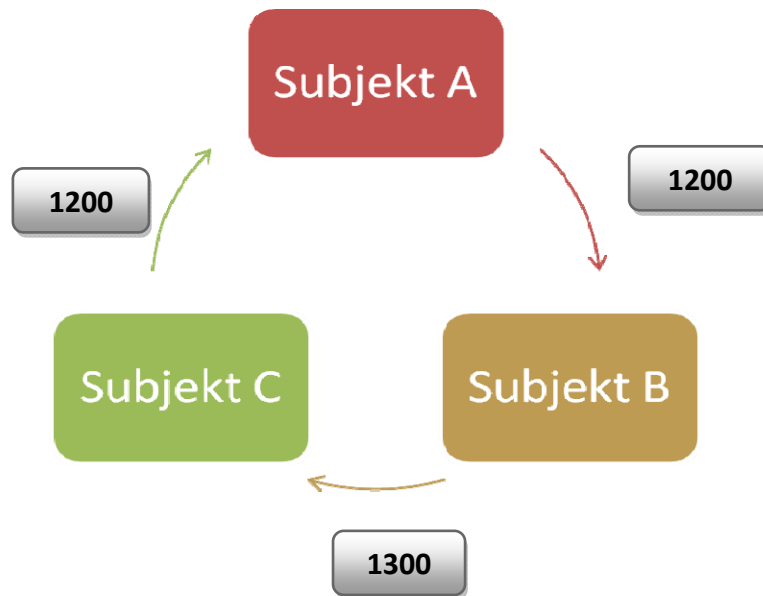
Příklad:

Pro zjednodušení je zvolen pouze třístranný příklad, ačkoliv v praxi jsou i vícestranné dohody o zániku závazku.

Subjekt A má vůči subjektu B pohledávku ve výši 1200

Subjekt B má vůči subjektu C pohledávku ve výši 1300

Subjekt C má vůči subjektu A pohledávku ve výši 1200



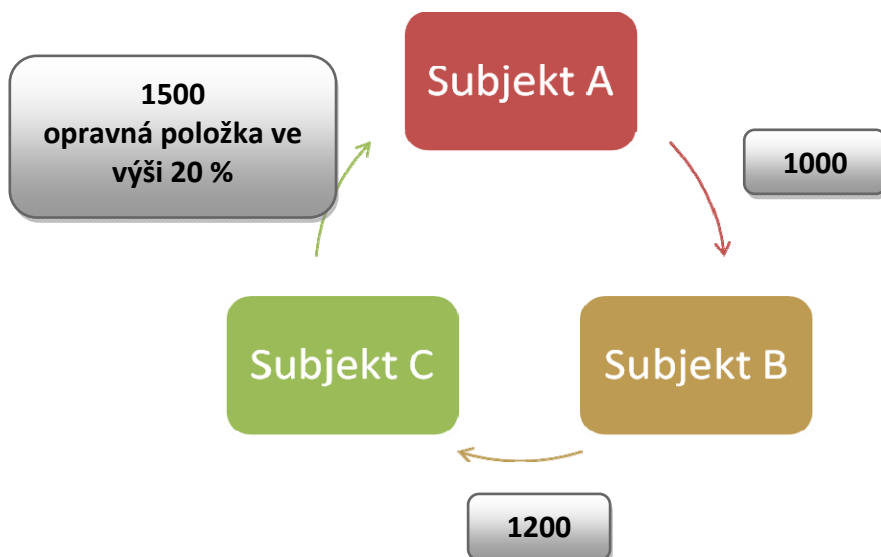
V případě příkladu je zřejmé, že v případě subjektu A zaniká závazek vůči subjektu C ve výši 1200, v případě subjektu B zaniká závazek vůči subjektu A ve výši 1200 a v případě subjektu C zaniká jen část závazku vůči subjektu B, a to ve výši 1200.

Příklad 2:

Subjekt A má vůči subjektu B pohledávku ve výši 1000

Subjekt B má vůči subjektu C pohledávku ve výši 1200

Subjekt C má vůči subjektu A pohledávku ve výši 1500 a vytvořenu opravnou položku ve výši 20 % dle zvláštního právního předpisu



V tomto případě subjekt C rozpustí opravnou položku k pohledávce ve výši 300 (vzhledem ke skutečnosti, že pohledávka subjektu C dle dohody zanikne pouze ze dvou třetin, je možné přistoupit k rozpuštění opravné položky ve výši 200) a částečně zanikne závazek subjektu A vůči subjektu C ve výši 1000, v případě subjektu B zaniká závazek vůči subjektu A ve výši 1000, tedy v plné výši a v případě subjektu C zaniká jen část závazku vůči subjektu B, a to ve výši 1000.

Jednou z možných variant je i situace, kdy subjekt C rozpustí opravnou položku k pohledávce ve výši 300 (vzhledem ke skutečnosti, že pohledávka zanikne ze čtyř pětin, je možné přistoupit k rozpuštění opravné položky ve výši 240) a částečně zanikne závazek subjektu A vůči subjektu C ve výši 1200, v případě subjektu C zaniká závazek vůči subjektu B v plné výši, tedy 1200, subjekt B bude ve svém účetnictví i nadále evidovat závazek ve výši 200 vůči subjektu A.

3. Účetní část a daňová problematika

3.1 Alternativy daňové problematiky

Přestože se ve výše uvedeném případě dle občanského práva jedná o zánik závazku, není v tento okamžik důvod k aplikaci § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP, když ekonomickou podstatou je trojstranný zápočet, byť se nejedná o zápočet právně.

V případě existence závazku, který na základě ustanovení § 572 odst. 2 OZ zanikne, mohlo dojít v minulosti k následujícím situacím:

1. Vznik závazku byl spojen se vznikem nákladů
 - a. Daňově uznatelných
 - b. Daňově neuznatelných
2. Vznik závazku byl spojen s pořízením majetku ať již odepisovaného či nikoli
 - a. Tento se prostřednictvím spotřeby dostal do daňově uznatelných nákladů
 - b. Stále figuruje v aktivech daňového subjektu
 - c. Stále figuruje v aktivech daňového subjektu, ale se stává nákladem postupem dle § 24 odst. 1 písm. a) ZDP, tedy prostřednictvím daňových odpisů.

Výnos ze související pohledávky, která bude „započtena“, pak v minulosti byl s největší pravděpodobností zdaněn, byť opačnou variantu nelze taktéž vyloučit.

3.1.1. Vznik závazku nebyl spojen se vznikem daňově uznatelných nákladů a to ani prostřednictvím daňových odpisů

V situacích uvedených pod body 1. b) a 2. b) nedochází k dodaňování zaniklých závazků, a to vzhledem k samotnému ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP konkrétně vzhledem k větě, že „*Toto ustanovení se dále nevztahuje na závazky, z jejichž titulu nebyl uplatněn výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*“. Problémem tedy není situace, kdy ze závazků, z jejichž titulu se má zvýšit postupem dle § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP základ daně, nebyl uplatněn výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Výluka je pak i u závazků, u kterých jsou vedeny rozhodčí a další řízení, tedy například u závazků z titulu půjček, úvěrů, finančních výpomocí apod. ve výši vztahující se k jistině.

3.1.2. Vznik závazku byl spojen se vznikem daňově uznatelných nákladů, závazek nevznikl z titulu nákupu odepisovaného aktiva

V situacích uvedených pod bodem 1. a) a 2. a) se pak dostáváme do situace, že výše uvedenou část ustanovení nelze použít. Bohužel § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP o pouhém zániku závazku (dissoluci) nehovoří, a tento typ zániku závazku tak patří pod ty, které zanikly jinak, než uvádí zákon a měl by se o ně navýšit základ daně. V této situaci je však dle mého názoru nutné zohlednit právě tu skutečnost, že skutečným obsahem věci není jen zánik závazku samotného, ale zároveň „úhrada“ v minulosti vzniklé pohledávky, ať již zdaněné či nikoliv. V situaci, kdy by „úhrada“ neměla formu zániku závazku ale dvojstranného započtení např. po postoupení pohledávky, by daňový subjekt k úpravám základu daně v souladu se ZDP rovněž nepřistoupil. Problematika možného alternativního výkladu § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP se nám tedy zužuje především do závazků, které vznikly především z běžných obchodních vztahů, na základě kterých byl společností uplatněn daňový náklad.

Protože se jedná o odpis závazku, nelze dle názoru předkladatele aplikovat ani ustanovení § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, neboť v minulosti byl tento náklad daňovým a nelze aplikovat ani ustanovení § 24 odst. 2 zc) ZDP, neboť se nejedná o příklad nedaňového nákladu uvedeného v § 25 ZDP.

Dalším argumentem pro výše uvedený závěr je pak i skutečnost, že postup dle § 572 odst. 2 a 3 OZ je pro zúčastněné daňové subjekty právně nejjednodušší a nejtransparentnější.

3.1.3. Vznik závazku byl spojen se nákupem odepisovaného aktiva, které figuruje v rozvaze daňového subjektu

Situace 2. c) je kombinací výše uvedených, a proto pro ni dle názoru navrhovatele platí stejné již výše uvedené závěry, tedy že daňový subjekt není povinen přistoupit k navýšení základu daně.

3.2. Účetní část

Problematiku vícestranného zápočtu je obecně možné účetně řešit buď pouze v rámci účtových skupin třetí účtové třídy či s odrazem do nákladů a výnosů účetní jednotky.

Pokud se týká zaúčtování prostřednictvím účtů nákladů a výnosů, má odpis pohledávky ve smyslu § 25 odst. 1 písm. zc) nedaňový charakter, avšak měl by být kompenzován současným výnosem, a to do jeho výše prostřednictvím § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, neboť se jedná o výnos, který s odpisem pohledávky přímo souvisí a ovlivnil výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období.

Problematiku rozvahového zobrazení výše uvedené problematiky je nutné posuzovat ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 poslední věta ZDP, tedy že: „*Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem²⁰⁾ některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*“ Dle ustanovení § 7 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění (dále jen ZoÚ) je „vzájemné zúčtování“ možné, jen pokud se jedná o krok v rámci účetní metody. Tyto jsou pak řešeny v § 58 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška“)

Odstavec 1 výše uvedeného ustanovení vyhlášky se na v tomto příspěvku řešenou problematiku nevztahuje, když jediný bod, o kterém bychom mohli uvažovat je písm. a), tedy zaúčtování prostřednictvím dobropisů.

Odstavec 3 výše uvedeného ustanovení vyhlášky hovoří o vzájemném zápočtu ve smyslu občanského a obchodního zákoníku a ne o zápočtu ve smyslu ekonomické podstaty. Běžně užívaný postup s využitím pouze účtů třetí účtové třídy pak nejspíše nemá zcela oporu v tomto ustanovení a je v tomto případě nutné opět vycházet z teologického výkladu odstavce 3 a jeho prostřednictvím možnost zúčtování v rámci třetí účtové skupiny aplikovat.

Způsob zaúčtování nám však neřeší postup pro účely aplikace § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP.

Návrh na opatření:

Při aplikaci vícestranné dohody dle § 572 odst. 2 a 3 OZ pro účely daně z příjmů bude vycházeno z ekonomické podstaty této dohody, tedy že ekonomicky se jedná o vícestranný zápočet a nebude aplikováno ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 12. ZDP do výše, ve které došlo k odúčtování související pohledávky řešené v této dohodě. Důvodem k tomuto postupu je především judikatura NSS, která v posledních letech při výkladu daňových ustanovení ZDP přednostně aplikuje ekonomickou podstatu posuzovaných dopadů smluvních vztahů, teologický a systémový výklad¹ a přelomově i určitou přiměřenost vznikajících nákladů. Postup bude aplikován bez ohledu na to, zda dochází k účtování prostřednictvím účtových skupin 54 a 64 nebo 31 a 32 případně jiných účtů účtových skupin třetí účtové třídy. Shodný postup bude uplatňován i v případě, že dohoda s obdobnými důsledky nebude uzavřena podle českého práva, ale podle jiného práva.

¹ Viz. např. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17.12.2007: „Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

Po projednání na Koordinačním výboru a eventuálních doplňcích doporučuji přijaté stanovisko zveřejnit.

Upravené stanovisko Ministerstva financí:

V uvedeném příspěvku po zjištění podrobnějších údajů došlo ke shodě, že se nejedná o vícestranný zápočet (zápočet je možné provést pouze vzájemně mezi věřitelem a dlužníkem), ale jde o dohodu, kde se mnohdy s využitím práva jiného státu využívá principu zániku závazku bez vzniku závazku jiného (obdobně jako v ustanovení § 572 občanského zákoníku), kdy se dohodne uzavřená skupina svými pohledávkami a závazky vzájemně propojených účastníků na společném postupu při řešení svých jednotlivých vzájemných (dvoustranných) vztahů.

Podstatou uvedeného postupu je nalézt společnou hodnotu vztahů, u které dojde předem dohodnutým způsobem ke zrušení neuhrazených závazků bez vzniku závazků nových (dále jen „dohoda“). Uvedená dohoda se liší od systému postoupení pohledávek, kdy jsou takto mezi více poplatníky postoupením „setříděny“ pohledávky tak, aby mohly být započteny se závazky k témuž dlužníkovi. V případě uváděné dohody pohledávky postupovány nejsou, nevznikají tedy pořizovací ceny a každý z poplatníků se „vzdá“ pouze té jednotně stanovené hodnoty své pohledávky, v jaké mu podle dohody zanikne jeho závazek vůči jinému účastníkovi jednajícímu v souladu s dohodou.

Základní podmínky daňové řešitelnosti dohody jsou:

- a) jasné stanovení jmenovitých hodnot jednotlivých řešených pohledávek a závazků tak, aby byla vyloučena možnost následného zpochybnění existence a hodnoty jednotlivých pohledávek a závazků,
- b) jasné stanovení „společné“ hodnoty, ve které se pohledávky a závazky prolínají a ve které bude na základě dohody realizováno zrušení nesplněných závazků. Vyjasněna tak bude nejen výše výnosu, který vznikne zánikem závazku, ale jednoznačně je tím vymezena i zbývající hodnota jednotlivých závazků a pohledávek (tj. rozdílu mezi jmenovitou hodnotou jednotlivých závazků a dohodou sjednanou výší, která bude na základě dané dohody zrušena bez vzniku závazku nového),
- c) dohodou budou řešeny pouze nepromlčené závazky.

Při splnění výše uvedených podmínek pak v případě realizace dohody platí:

- a) zbývající hodnota závazků bude v případě naplnění podmínek ustanovení § 23 odst. písm. a) bodu 12 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dodaněna zákonem stanoveným způsobem,
- b) zbývající (neuhrazená) hodnota pohledávek může být při splnění podmínek stanovených zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoR“), řešena prostřednictvím tvorby daňově uznatelných opravných položek,
- c) v případě, že k pohledávkám řešeným na základě dohody byly již vytvořeny daňově uznatelné opravné položky v souladu se ZoR, musí být tyto sníženy na hodnotu, která odpovídá poměru zaniklého závazku a neuhrazené nominální výše (posuzuje se vždy ke jmenovité hodnotě pohledávky, neboť pořizovací cena v rozvaze poplatníka při jejím nabytí pouze vyjadřuje „cenu pořízení“ její právně vymahatelné výše),
- d) zaniklý závazek představuje účetní výnos a zdanitelný příjem vždy, pokud z jeho titulu byl uplatněn daňově uznatelný výdaj (náklad).

Výše uvedené podmínky jsou pro smluvně koordinované „vícestranné“ řešení neuhrazených závazků a pohledávek u vzájemně propojených účastníků jako daňové akceptovatelné výhradně za předpokladu, že je takto řešena „jednotná“ (a tedy pro všechny zúčastněné stejná) nominální hodnota. Pojem „nominální hodnota“ je zde použit záměrně proto, aby byl odlišen pohled ze strany obecného práva od práva daňového, kde jsou v souvislosti s problematikou stanovení rozvahové hodnoty pohledávky a daňové povinnosti příslušného poplatníka (jak věřitele, tak i dlužníka) významné pojmy „jmenovitá hodnota“ nebo „pořizovací cena“.

Jednoznačně stanovená a pro všechny zúčastněné stejná výše „řešené“ nominální hodnoty, ve které se všechny pohledávky a závazky prolínají a ve které bude na základě dohody realizováno „skupinové“ zrušení nesplněných závazků, **je nezbytná proto, že každý věřitel připouští zánik závazku svého dlužníka pouze v rozsahu, v jakém jiný věřitel ze společně jednajících skupiny zajistí zánik závazku vůči němu.** Za uvedených podmínek se tak neztratí přehled nejen o tom, v jaké výši u jednotlivých dlužníků zaniká závazek a vzniká tím u nich účetní výnos a zdanitelný příjem, ale neztrácí ani přehled o o daňovém dopadu na věřitele, který tímto způsobem řeší pohledávku, jejíž pořizovací cena (tedy v jeho rozvaze zanesená hodnota pohledávky nabyté postoupením) bude nižší, než zánikem eliminovaná nominální hodnota.

Bude-li tedy společně řešena nominální hodnota 10, pak bude z hlediska ZDP zřejmý rozdíl u jednotlivých účastníků. **Pokud bude u konkrétní osoby věřitele nominální hodnota řešené pohledávky:**

- **totožná s jmenovitou hodnotou pohledávky a obě budou ve výši 15**, pak v tomto případě u dané osoby (u níž pohledávka vznikla) zanikne pouze část její nominální hodnoty. Právně bude možno za standardních podmínek vymáhat hodnotu 5, což bude v daném případě i rozvahová hodnota pohledávky u věřitele. Dlužník bude za standardních podmínek v případě neuhrazení zbývající části povinen „dodanit“ 5,
- **větší než pořizovací cena, kdy nominální hodnota 15 byla pořizována postoupením za 10**. Opět zaniká pouze část pohledávky a pro dlužníka platí výše uvedená pravidla. Věřitel však bude danou pohledávku evidovat pouze v podrozvaze a jakýkoliv příjem související s úhradou pohledávky bude u něho zdanitelným příjmem,

Z uvedeného je zřejmé, že v případě, kdy jednotliví věřitelé řeší své jednotlivé pohledávky se svými dlužníky dle společně smluvně stanovených pravidel není významné, zda řeší tímto způsobem vždy celou nominální hodnotu své pohledávky nebo jen její část. Všichni zúčastnění však musí vždy řešit stejnou výši nominální hodnoty.

V případě, kdy by v rámci dohody byly rušeny závazky v různé výši nominální hodnoty, pak pro daňové účely nelze výše uvedený postup uplatnit a je nutné postupovat standardním způsobem. To znamená, že **nejprve by muselo dojít k postoupení pohledávek mezi jednotlivými věřiteli tak, aby se u jednotlivých osob „potkala“ pohledávka se závazkem a mohl být následně za standardních podmínek proveden jejich vzájemný zápočet.** Tím bude nejen zřejmé, jaká konkrétní nominální hodnota pohledávky je mezi jednotlivými účastníky řešena, ale bude u každého z věřitelů pro daňové účely prokazatelně určena i její jmenovitá hodnota či pořizovací cena.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

292/20.01.10 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP po vydání zákona č. 2/2009 Sb.

Předkládají: Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osvědčení 3701
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680

1. Úvod

Po vydání a nabytí účinnosti zákona č. 2/2009 Sb., vznikly u části odborné veřejnosti pochybnosti, zda nedošlo k věcné změně v oblasti osvobození příjmů cenných papírů u fyzických osob v návaznosti na právní úpravu obsaženou v ust. § 4 odst. 1 písm. w) ZDP v návaznosti na ust. čl. II bod 3. zákona č. 261/2007 Sb. a ust. čl. II bod 1. a 2. zákona č. 2/2009 Sb.

2. Problémové oblasti

Ustanovení § 4 odst. 1 písm. r) a w) bylo zákonem č. 261/2007 Sb. novelizováno, kdy došlo k podstatné změně lhůty určené zákonem pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů. Ustanovení čl. II Přejícná ustanovení bod 3. zákona č. 261/2007 Sb. pak určilo, že cit.: „*U osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 se postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“ (tj. k 1.1.2008, pozn. Předkladatele). Na základě této přechodné úpravy tedy platí, že fyzická osob, která nabyla cenný papír do konce roku 2007 a prodá jej po 31.12.2007 bude při posuzování, zda se jedná o příjem z prodeje cenného papíru osvobozený nebo zdanitelný, postupovat dle původního znění § 4 odst. 1 písm. w) ZDP platného do 31.12.2007. Tzn. že pro toto rozhodování bude podstatné, zda doba mezi nabytím a prodejem cenného papíru přesáhla 6 měsíců či nikoli, a to bez ohledu na to, jak velký podíl na společnosti fyzická osoba vlastní.

Zákonem č. 2/2009 Sb., došlo k legislativně technické úpravě ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, přičemž právě s ohledem na charakter provedených změn (jedná se zejména o technické zpřesnění textu zákonné úpravy), určilo přechodné ustanovení čl. II bod 1. a 2. zákona č. 2/2009 Sb., že se novelizované ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP použije poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2008.

V návaznosti na popsany legislativní proces, vznikly u části odborné veřejnosti pochybnosti, zda po nabytí účinnosti zákona č. 2/2009 Sb., platí nadále právní stav a úprava vyplývající z přechodného ustanovení čl. II bod 3 zákona č. 261/2007 Sb.

Dle našeho názoru k věcné změně v této oblasti nedošlo a i po vydání a nabytí účinnosti zákona č. 2/2009 Sb. platí nadále v plném rozsahu právní úprava vyplývající z ustanovení čl. II bod 3 zákona č. 261/2007 Sb.

Stručný rozbor předmětné právní úpravy ze zákona č. 2/2009 Sb.:

a) novelizace ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP zákonem č. 2/2009 Sb.:

V § 4 odst. 1 písm. w) se slova „investičních cenných papírů a cenných papírů kolektivního investování podle zvláštního předpisu upravujícího podnikání na kapitálovém trhu“ nahrazují slovy „cenných papírů“ a slova „celkový podíl, přímý i nepřímý, na základním kapitálu a“ nahrazují slovy „celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo“.

- b) důvodová zpráva k novelizaci ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP zákonem č. 2/2009 Sb.:

K bodu 4 - § 4 odst. 1 písm. w)

K posílení právní jistoty a spravovatelnosti podmínek pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů se navrhuje nerozlišovat cenné papíry na investiční cenné papíry a na ostatní cenné papíry, a dále pro účely testování limitu 5% podílu na základním kapitálu a hlasovacích právech společnosti v době 24 měsíců před prodejem brát v úvahu pouze přímý podíl. V neposlední řadě se navrhuje zpřesnit, že rozhodující je překročení limitu jen u jedné z kategorií, tj. buď u podílu na základním kapitálu nebo u hlasovacích práv, přičemž stačí, když je limit překročen i jen u jedné z těchto kategorií.

- c) Z textů uvedených výše v písm. a) a b) dle našeho názoru vyplývá, že změnou právní úpravy provedenou zákonem č. 2/2009 Sb., došlo v § 4 odst. 1 písm. w) ZDP jen k technickým a upřesňujícím změnám a záměrem zákonodárce nebylo provádět věcnou změnu, jejímž důsledkem by bylo neuplatňování čl. II bod 3 zákona č. 261/2007 Sb.

3. Závěr

Novelizací ustanovení § 4 odst. 1 písm. w) ZDP provedenou zákonem č. 2/2009 Sb., a nabytím účinnosti čl. II bod 1. a 2. zákona č. 2/2009 Sb. nedošlo k věcné změně při uplatňování čl. II bod 3. zákona č. 261/2007 S. Tzn. že i po nabytí účinnosti zákona č. 2/2009 Sb., se u osvobození příjmů z prodeje cenných papírů nabytých do konce roku 2007 postupuje podle § 4 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31.12.2007.

Z toho hlediska také nadále platí závěry (stanoviska MF) k příspěvku JUDr. David Staněk, Ph.D., Ing. Jiří Hanák, Ing. Radek Lančík, Ing. Jiří Nesrovnal, 99/27.11.07 - Osvobození příjmů z prodeje cenných papírů podle § 4 odst. 1 písmena r) a w) zákona o daních z příjmů po 31.12.2007, projednávaném na KV v době od 27.11.2007 do 13.2.2008, které se také částečně promítal no textu § 4 odst. 1 písm. w) ZDP provedenou zákonem č. 2/2009 Sb.,

3. Návrh na opatření

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

Souhlas se závěrem předkladatelů.

DPH

Příspěvek 291/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

291/20.01.10 - Problematika výkladu ustanovení § 68 odst. 9 písm. a) zákona o DPH – dodávky pro NATO

Předkládají: Ing. Jan Rutar, daňový poradce, č. osvědčení 4085
Ing. Pavel Kuře, daňový poradce č. osvědčení 2542

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „ZDPH“), které se týká osvobození od daně při dodání zboží a služeb pro použití ozbrojenými silami ostatních členských států Severoatlantické smlouvy.

Situace

Tento příspěvek se nezabývá případy, které řeší § 86 ZDPH.

Dle ustanovení § 68 odst. 9, písm. a) ZDPH je od daně s nárokem na odpočet osvobozeno dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněné v tuzemsku za současného splnění následujících podmínek:

- a/ zboží nebo služba jsou určeny pro použití ozbrojenými silami členských států Severoatlantické smlouvy (NATO) kromě České republiky nebo civilními zaměstnanci je doprovázejícími nebo k zásobení jejich jídelen a
- b/ tyto síly se podílejí na společném obranném úsilí.

Dle našeho názoru je výše uvedené znění ZDPH v souladu s čl 151 odst. 1 písm. c) Směrnice Rady č. 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“).

Výše uvedená definice osvobození ve své interpretaci však není zcela jednoznačná, a tudíž není jasné, v jakých případech je možné osvobození aplikovat.

Stanovisko

1) Vymezení definice „ozbrojených složek“ a „podílu na společném obranném úsilí“

Pokud jde o podmínku uvedenou pod bodem a), domníváme se, že za ozbrojenou sílu je možné považovat například policii, armádu či vězeňskou službu příslušného členského státu NATO, popřípadě i neozbrojené složky poskytující ozbrojeným složkám nezbytnou související podporu; zásobení jídelen ozbrojených složek spadá do definice vždy.

Otázku „podílu na společném obranném úsilí“ (bod b)) lze dle našeho názoru interpretovat na základě článku 3 Severoatlantické smlouvy, ze kterého vyplývá, že přistoupením ke smlouvě se členské státy zavazují „jednotlivě i společně, stálou a účinnou svépomocí a vzájemnou výpomocí udržovat a rozvíjet svou individuální i kolektivní schopnost odolat ozbrojenému útoku.“ Je tedy, dle našeho názoru, zřejmé, že zejména v případě armád členských států

NATO půjde o trvalou podmínku, která byla splněna již v okamžiku vstupu jejich země do této organizace. Jinými slovy, obecným pravidlem je, že armády členů NATO se veškerou svou činností podílí na společném obranném úsilí. Nelze však jistě vyloučit ani případy, kdy armáda členského státu NATO nakupuje plnění, která ke společnému obrannému úsilí nebudou použita..

V případě ostatních ozbrojených složek (policie, vězeňská služba) je zřejmé, že se na společném obranném úsilí automaticky podílet nemusí, resp. půjde o činnost, která není trvalého charakteru. Domníváme se, že osvobození dodávek pro ostatní ozbrojené složky pravděpodobně ani nebylo smyslem tohoto ustanovení. Bohužel nám není známa judikatura ESD, případně další materiály, které by se touto problematikou zabývaly. Proto se domníváme, že v těchto případech je vždy nutné postupovat individuálně a posuzovat, zda je dodané zboží či poskytnutá služba využita v rámci aktivit NATO.

2) Způsob prokázání nároku na osvobození dodávky zboží či poskytnutí služeb

V tomto příspěvku se nezabýváme problematikou, jakým způsobem prokázat skutečné poskytnutí plnění, protože zde, dle našeho názoru, nenastává problém. Poskytnutí plnění se bude prokazovat stejným postupem, jako kterékoliv jiné (neosvobozené) plnění.

Podstatnou otázkou však v případě uvedené problematiky vidíme v tom, jakým způsobem prokázat nárok dodavatele na osvobození plnění. Jak vyplývá z výše zmíněného, není jednoznačně definováno, které subjekty mají nárok na nákup osvobozeného plnění. Z toho pak také vyplývá problém, jakým způsobem prokázat nárok na osvobození.

Vyjdeme-li z toho, že záměrem osvobození bylo zejména umožnit dodávky pro armády členských států NATO, které jsou „státními“ institucemi, pak by dle našeho názoru mělo být postačující, pokud odběratel bude ve smlouvě týkající se plnění deklarovat, že plnění použije pro určený účel (společné obranné úsilí) a vystaví pro dodavatele potvrzení, kterým toto využití potvrdí. Dodavatel dle našeho názoru není ve většině případů schopen ověřit, zda tomu tak skutečně bylo a není schopen jiným způsobem prokázat, jak bylo plnění využito.

V opačném případě by to mohlo vést k tomu, že dodavatel „z opatrnosti“ dodávku neosvobodí, čímž daňový režim plnění nebude v souladu se ZDPH ani se Směrnicí a pravděpodobně také v takovém případě zakázku nezíská, protože cena „včetně DPH“ bude vyšší.

Zde je třeba také podotknout, že dle našich poznatků armády členských států NATO často nejsou ve své zemi vůbec registrovány jako plátcí DPH a i v případě registrace k DPH nebudou pravděpodobně schopny prokázat „využití plnění pro ekonomickou činnost“, aby mohly uplatnit nárok na vrácení DPH v ČR.

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že osvobodit lze dodávky pro armády (případně ministerstva obrany) členských států NATO, pokud tyto dodávky budou využity pro aktivity (obránné úsilí) v rámci NATO. Vzhledem k charakteru odběratelů („státní“ instituce členských států NATO) a velmi obtížné či dokonce nemožné ověřitelnosti skutečného využití dodávky ze strany dodavatele považujeme za dostatečné pro prokázání nároku na osvobození prohlášení odběratele („oficiální státní instituce“, nikoliv soukromého subjektu), že dodávka bude využita pro určený účel, tedy „společné obranné úsilí v rámci aktivit NATO“.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Ministerstvo financí souhlasí s návrhem řešení předloženým předkladateli pouze částečně.

Považujeme za nutné toto upřesnění:

1) Osvobození podle § 68 odst. 9 písm a) se vztahuje pouze na ozbrojené síly ostatních členských států NATO, které se účastní aktivit přímo souvisejících se společným obranným úsilím. Společné obranné úsilí představují aktivity, kterých se členské státy zúčastní se záměrem dosáhnout cílů stanovených ve smlouvě o NATO. To znamená, že automaticky nemůžou být osvobozeny veškeré aktivity ozbrojených sil ostatních členských států NATO, bez ohledu na důvod jejich přítomnosti na území ČR. Ozbrojenými silami podle zákona č. 310/1999 Sb., o pobytu ozbrojených sil jiných států na území České republiky, se rozumí vojenský a civilní personál s vojenským materiálem. Osvobození tedy musí být aplikováno úzce a vztahuje se pouze na dodávky určené těmto ozbrojeným silám (nikoli např. na dodávky subkontraktorům).

2) Prohlášení odběratele („oficiální státní instituce“, nikoliv soukromého subjektu), že dodávka bude využita pro určený účel, tedy „společné obranné úsilí v rámci aktivit NATO“ je možné považovat za jeden z důkazních prostředků.

SPOTŘEBNÍ DAŇ

Příspěvek 294/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

294/20.01.10 - Problematika vrácení spotřební daně při dodání zdaněného vybraného výrobku do jiného členského státu (§ 14 odst. 2 zákona)

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osvědčení 10

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon“). Jde o § 14 odst. 2 zákona – uplatnění nároku na vrácení spotřební daně při dodání zdaněného vybraného výrobku do jiného členského státu. Příspěvek řeší jen uvozující větu a písmeno a) tohoto ustanovení.

Preamble

Tento příspěvek řeší problematiku podmínek vzniku nároku na vrácení daně a podmínek pro samotné uplatnění nároku na vrácení daně. Příspěvek lze rozdělit do tří kategorií:

- i) význam pojmu „plátce“ v uvozující větě tohoto ustanovení
- ii) význam slova „zaplacená“
- iii) návaznost na splatnost daně, která je dle konkrétních ustanovení „splatná jednou částkou za měsíc“.

Právní základ

§ 4 zákona

(1) Plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

[....]

c) která uplatňuje nárok na vrácení daně, pokud tento zákon nestanoví jinak

znění zákona do konce března 2010 (§ 14 odst. 2 a 4, § 55 až 57)

znění zákona od dubna 2010 (§ 15, 15a a 56)

[....]

(2) [....] Osoba uplatňující nárok na vrácení daně je povinna se registrovat u celního úřadu nejpozději do dne, kdy poprvé uplatní nárok na vrácení daně, není-li již jako plátce daně registrována. [.....].

§14 zákona

(1) [.....]

(2) Plátcí, který

znění zákona do konce března 2010

předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky byla zaplacená na daňovém území České republiky a tyto výrobky byly dopraveny

znění zákona od dubna 2010

dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky

do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínky, že

a) před odesláním vybraných výrobků celnímu úřadu oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně; s tímto oznámením předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které budou dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacená,

[.....]

§ 76 zákona

Daň je splatná jednou částkou za měsíc, a to ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. [.....]

Základní situace

Osoba hodlá dopravit vybraný výrobek, např. lihoviny do jiného členského státu. V souladu se zákonem také plánuje uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, neboť bude do jiného členského státu dopravovat zdaněný vybraný výrobek tuzemsku, tedy uvolněný do volného daňového oběhu.

i) Význam pojmu „plátce“ v uvozující větě

Pokud bude onou osobou již registrovaný plátce spotřební daně, pak není při uplatnění tohoto ustanovení žádný problém, neboť tato osoba je již registrována.

Určitý problém ale nastává u osoby, která není dosud registrována jako plátce spotřební daně. Do konce března 2010 nutí osobu ustanovení § 14 odst. 2, uvozující text věty v návaznosti na ustanovení § 4 odst. 1 písm. c) zákona a v návaznosti na druhou větu odst. 2 § 14 zákona se registrovat jako plátce. Změnou zákona (poslanecký tisk č. 888 – číslo novely zákona nebylo ke dni zpracování tohoto příspěvku známo) dochází ale ke změně textu v závorce v ustanovení § 14 odst. 1 písm. c). Vypadává odkaz právě na ustanovení § 14 odst. 2 a 4 zákona.

Návrh řešení

Pokud je úmyslem zákonodárce, že musí být osoba, která uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně registrována jako plátce, pak lze jen tento úmysl ve stanovisku MF ČR k tomuto příspěvku potvrdit. Pokud ale dochází k jinému významu změny textu v závorce, od dubna 2010, jak je výše uvedeno, pak by bylo vhodné při nejbližší novele zákona doplnit do ustanovení § 14 text „Osoba uplatňující nárok na vrácení daně podle § 14 odst. 2 má pro tento účel postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat. Obdobně tomu je např. i v ustanovení § 56, 56a a 57. Lze jen pro tento účel připomenout, že podle ustanovení § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, popř. podle ustanovení § 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zahrnuje pojem „daňový subjekt“ i plátce.

ii) Význam slova „zaplácena“

Osoba je povinna oznámit skutečnost, že bude uplatňovat nárok na vrácení daně podle ustanovení § 14 odst. 2 písm. a), ještě před zahájením dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu do jiného členského státu. Doklad o tom, že na daňovém území České republiky je spotřební daň z těchto výrobků zaplácena, je osoba povinna předložit správci daně **současně** s tímto oznámením. V praxi to znamená, že doprava nemůže být zahájena dříve, než bude mít osoba uvedený doklad k dispozici.

Proto přijalo jak MF ČR, tak i GŘC několik závěrů, které vyústily ve vydání stanovisek, která připouští, že dokladem o tom, že v tuzemsku je spotřební daň z dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu zaplácena, je buď

- daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona – v případě nákupu z daňového skladu), nebo
- doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona – v případě nákupu od distributora, který není provozovatelem daňového skladu).

Subjekt, který uplatňuje nárok na vrácení daně, nemá povinnost ani právo zjišťovat, zda provozovatel daňového skladu, který uvedené výrobky uvedl do volného daňového oběhu, skutečně daň odvedl. **Doklad podle § 5 odst. 2 nebo 3 je tedy pro prokázání zaplacení spotřební daně postačující.**

V těchto stanoviscích se ale již třetí doklad, kterým se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, a kterým je doklad o dopravě (§ 5 odst. 4 zákona), neuvádí.

Příklady:

Varianta A)

Provozovatel daňového skladu hodlá dopravit lihoviny, které skladuje v daňovém skladu, jehož je provozovatelem, do jiného členského státu. Protože příjemce nemá žádné oprávnění pořídit tyto lihoviny bez tuzemské spotřební daně, pak nelze tyto výrobky dopravovat bez daně, v režimu podmíněného osvobození od daně. Vyjmutím těchto výrobků z daňového skladu tedy dochází k okamžiku, kdy vzniká provozovateli tohoto daňového skladu povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Vzhledem k tomu, že tyto lihoviny dopravuje tento provozovatel daňového skladu, není možné vystavit daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona –

nejde o nákup z daňového skladu), nebo doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona – nejde o nákup od distributora, který není provozovatelem daňového skladu).

Správce daně chce ale prokázat zdanění těchto výrobků. To znamená, že doprava těchto lihovin nemůže být zahájena dříve, než bude mít subjekt uvedený doklad k dispozici. Pokud ale bude chtít provozovatel daňového skladu prokázat ono zdanění těchto lihovin, je nucen správcem daně **zaplatit** spotřební daň z těchto výrobků jaksí mimo zákonnou splatnost této daně, tedy vlastně „dopředu“. Pak předloží správci daně současně s oznámením i doklad o tom, že spotřební daň byla za tyto výrobky již zaplacená. Vzhledem k tomu, že nelze v tomto případě vystavit ani daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona) a ani doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona) musí provozovatel daňového skladu v souladu s ustanovením § 5 odst. 4 zákona vystavit doklad o dopravě. Doklad o dopravě vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji.

Tento postup je ale ve srovnání s výše uvedeným stanoviskem správce daně diskriminační a přináší do podnikání nerovná pravidla hospodářské soutěže. Navíc ustanovení § 76 zákona ukládá daň uhradit jednou částkou za měsíc.

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je nutné přijmout sjednocující závěr, že i doklad podle § 5 odst. 4 zákona (doklad o dopravě) je tedy pro prokázání zaplacení spotřební daně postačující. Předmětnou daň přizná provozovatel daňového skladu až v daňovém přiznání v souladu s ustanovením § 18 zákona a pokud splní ostatní podmínky pro uplatnění nároku na vrácení daně, může uplatnit tento nárok ve stejném daňovém přiznání, ve kterém přiznává daň za předmětné lihoviny. Pokud by nedošlo k žádné jinému vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit u tohoto provozovatele daňového skladu, byla by výsledná daňová povinnost nulová a nemusel by hradit žádnou částku na dlužné dani.

Varianta B)

Uživatel, který přijímá a užívá na základě povolení minerální oleje v režimu osvobození od daně, hodlá dopravit část minerálních olejů, které přijal v režimu osvobození od daně do jiného členského státu. Protože nepoužije osvobozené minerální oleje v souladu s povolením, vzniká uživateli povinnost daň přiznat a zaplatit. Vzhledem k tomu, že tyto minerální oleje dopravuje tento uživatel, není možné vystavit daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona – nejde o nákup z daňového skladu), nebo doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona – nejde o nákup od distributora, který není provozovatelem daňového skladu).

Správce daně chce ale prokázat zdanění těchto minerálních olejů. To znamená, že doprava těchto minerálních olejů nemůže být zahájena dříve, než bude mít subjekt uvedený doklad k dispozici. Pokud ale bude chtít uživatel prokázat ono zdanění těchto minerálních olejů, je nucen správcem daně **zaplatit** spotřební daň z těchto výrobků jaksí mimo zákonnou splatnost této daně, tedy vlastně „dopředu“. Pak předloží správci daně současně s oznámením i doklad o tom, že spotřební daň byla za tyto výrobky již zaplacená. Vzhledem k tomu, že nelze v tomto případě vystavit ani daňový doklad (§ 5 odst. 2 zákona) a ani doklad o prodeji (§ 5 odst. 3 zákona) musí uživatel v souladu s ustanovením § 5 odst. 4 zákona vystavit doklad o

dopravě. Doklad o dopravě vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad nebo doklad o prodeji.

Návrh řešení

Zde navrhuje stejné řešení jako ve variantě A)

- iii) návaznost na splatnost daně, která je dle konkrétních ustanovení splatná jednou částkou

Následující část navazuje na zaplacení daně, o které je výše hovořeno. V ustanoveních § 57a, 76 a 98a zákona je uvedeno, že **daň je splatná jednou částkou za měsíc**. Takto uvedené slovní spojení vyvolává dojem, že nelze hradit daň několika splátkami, byť ve lhůtě splatnosti. Jde o případy, kdy plátce má více bankovních účtů a hodlá dlužnou daň hradit např. ze dvou účtů. Např. z důvodu, že plátce nedisponuje na jednom svém účtu tak vysokým zůstatkem finanční hotovosti. Takto uvedené slovní spojení nutí plátce převádět svou hotovost napřed z jednoho svého účtu na druhý a následně hradit dlužnou daň z tohoto druhého účtu.

Návrh řešení

Vypustit ze zákona při nejbližší novele uvedené slovní spojení.

Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr doplnit do novely zákona a vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Ministerstva financí:

i) Pojem „plátce“

Souhlas. Subjekt podle § 14 odst. 2 je klasickým plátcem podle § 4 odst. 1 písm. c) s povinností registrace podle § 4 odst. 2 (i od dubna 2010).

ii) Význam slova „zaplacená“

Nesouhlas u varianty A i varianty B.

Daňový doklad se podle § 5 odst. 2 vystavuje při uvedení do volného daňového oběhu. Doklad vystavuje provozovatel daňového skladu nabyvateli. V případě varianty A je nabyvatelem osoba v jiném členském státě, které jsou vybrané výrobky dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem. Daňový doklad podle § 5 odst. 2 je dokladem, který se předkládá správci daně před zahájením dopravy vybraných výrobků do jiného členského státu podle § 14 odst. 2 písm. a). Nic však správci daně pro pozdější posouzení nároku na vrácení

spotřební daň nebrání, aby v případě pochybností zahájil vytykáací řízení a ověřil si, že spotřební daň byla přiznána a zaplacená.

Může také nastat situace, že daň bude provozovatelem daňového skladu přiznána spolu s uplatněním nároku na vrácení daně v jednom daňovém přiznání. Podle § 14 odst. 2 písm. d) tento nárok musí být doložen dokladem o zaplacení daně v jiném členském státě, nebo dokladem o skutečnosti, že vybraný výrobek není v členském státě určen předmětem daně nebo že je od daně osvobozen. Tato podmínka platí obecně.

V případě varianty B je vystavován doklad o prodeji, neboť se jedná o prodej ve volném daňovém oběhu. Doprava opět probíhá se zjednodušeným průvodním dokladem. Další postup je obdobný jako u varianty A.

iii) Pojem „splatnost daně jednou částkou za měsíc“

Nesouhlas. V § 57a, 76 a 98a se jedná se o vymezení, že daň za výrobky, u kterých ve zdaňovacím období vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, je dána jako jedna částka za toto zdaňovací období, kterou je plátcе povinen přiznat a zaplatit nejdéle ke stanovenému datu splatnosti. Zákon nestanoví, že tato částka daně nemůže být zaplacená ve více platbách (do data splatnosti) nebo z více účtů. Takovýto postup byl a je po řadu let uplatňován při správě daní, a to nejen daně spotřební. Pokud by se nejednalo o jednu částku splatné daně, byly by zákonem stanoveny pevné zálohy na daň (dříve uplatňovaná praxe).

Podle prezentovaného názoru v příspěvku by pak ani celní, popř. finanční úřady, nemohly na žádost subjektu na úhradu jedné splatné daně použít přeplatek z jiné daně, protože by daň nebyla zaplacená jednou částkou.

Příspěvek 295/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

295/20.01.10 - Problematika výpočtu výše spotřební daně celkem – doklady, kterými se prokazuje zdanění vybraných výrobků

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osvědčení 10

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad ustanovení zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákona č. 362/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s návrhem zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010. Jde o čl. V, ve kterém jsou uvedeny sazby spotřební daně platné od počátku roku 2010.

Preamble

Tento příspěvek neřeší problematiku změny sazeb daně u tabákových výrobků. Sazby spotřební daně u vína a meziproductů se nemění, proto také tato komodita není předmětem příspěvku.

Použité pojmy:

„Stará sazba“ – platná sazba s účinností do konce roku 2009

„Nová sazba“ – platná sazba s účinností od 1. ledna 2010

„zákon“ – zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Situace

Způsob prokázání zdanění vybraných výrobků

Dle článku V. zákona č. 362/2009 Sb. se mění sazby daně s účinností od 1. ledna 2010 u minerálních olejů, u lihu a u piva.

Na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 5 zákona).

Tato doklady musí mj. obsahovat i „výši spotřební daně celkem“.

1.1 Uvádění údajů spotřební daně celkem na dokladech v případě lihu a piva

Výpočet výše spotřební daně u lihovin a piva nebude asi problematický, neboť jde o výpočet v návaznosti na evidenci vybraných výrobků, uvedených do volného daňového oběhu. U

těchto zdaněných vybraných výrobků nebude asi docházet k jejich míchání v režimu uvolnění do volného daňového oběhu. Proto bude možné selektovat výpočet výše spotřební daně celkem zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují starou sazbu daně a zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují novou sazbu spotřební daně. Lze tedy předpokládat, že na dokladech, kterými se bude prokazovat zdanění těchto vybraných výrobků, bude uvedena spotřební daň celkem

- za vybrané výrobky se starou sazbou daně celkem
- za vybrané výrobky s novou sazbou daně celkem
- a celkový součet, tedy „výše spotřební daně celkem“.

1.2 Uvádění údajů spotřební daně celkem na dokladech v případě minerálních olejů

Pokud se bude jednat o vybrané výrobky v tzv. kusovém balení, kdy lze jednotlivé dodávky rozlišit co do příslušné sazby daně (nové a staré sazby), pak výpočet „výše spotřební daně celkem“ nebude také asi problematický. Jde o podobnou situaci, která je popsána v bodě 1.1.

Podstatou problému je ale nákup a následný prodej zdaněných minerálních olejů, které nelze skladovat odděleně co do použité sazby daně. To se týká zejména čerpacích stanic. Čerpací stanice PHM nemohou být samostatným daňovým skladem, pokud není ta to čerpací stanice umístěna na území daňového skladu jako součást tohoto daňového skladu.

V praxi bude docházet k takovým případům, že v nádržích čerpací stanice bude k počátku roku ještě minerální olej (PHM – např. nafta), který byl při uvolnění do volného daňového oběhu (v roce 2009) zatížen starou sazbou daně a k němu se bude do téže nádrže přidávat zásoba stejného minerálního oleje (PHM – zase nafta), ale s novou sazbou daně. Tyto „smíchané“ minerální oleje bude provozovatel čerpací stanice dále prodávat.

Nejasnou otázkou však v případě následného prodeje (dodání, dopravy apod.) předmětných minerálních olejů (PHM) vidíme v tom, jakým způsobem vypočítat „výši spotřební daně celkem“ v takovém případě, kdy dodávka obsahuje zdaněné minerální oleje jak se starou sazbou daně, tak s novou sazbou daně a následného prokázání výše spotřební daně celkem. Na tyto údaje se samozřejmě vážou i některé další nároky, jako např. vrácení spotřební daně z protopených topných olejů (§ 56 zákona) či vrácení spotřební daně v rámci zemědělské prvovýroby (§ 57 zákona).

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je nutné přijmout sjednocující závěr a předejít tak případným problémům s prokazováním výše spotřební daně ve zdaněných minerálních olejích.

Varianta A)

Výpočet výše spotřební daně se bude provádět na základě staré sazby daně, až do vyčerpání všech zásob, které byly zatíženy touto starou sazbou daně a to i v případě, že byl do zbytkové zásoby přilít i minerální olej s novou sazbou daně.

To ovšem předpokládá evidenci a inventuru minerálních olejů se starou sazbou daně, která bude provedena ještě před doplněním nádrže minerálním olejem s novou sazbou daně.

Příklad:

Před naplněním nádrže minerálním olejem s novou sazbou daně se provede inventura stávajících minerálních olejů se starou sazbou spotřební daně. Při inventuře se zjistí, že v nádrži je ještě 1 000 litrů těchto minerálních olejů. Tento stav se porovná s evidencí. Následně se provede o této inventuře záznam. Poté se načerpají do nádrže nové minerální oleje, s novou sazbou daně. Při následném prodeji minerálních olejů se vystaví u prvních 1 000 litrů doklad tak, že na dokladu bude uvedena „výše spotřební daně celkem“ za použití staré sazby daně. Další, následně prodané minerální oleje, budou obsahovat na dokladech „výši spotřební daně celkem“, která bude vypočtena za pomoci nové sazby daně.

Varianta B)

Výpočet „výše spotřební daně celkem“ bude již v roce 2010 prováděn na základě použití nové sazby daně, bez ohledu na to, jako sazbou byl původně prodáváný zdaněný minerální olej zdaněn.

Tento závěr je jednoduchý a nejméně pracný. Vychází z toho, že obrat při prodeji minerálních olejů na čerpacích stanicích je velký a tedy i zásoby v nádržích ke konci roku 2009 nejsou značné.

Varianta C)

Nelze pořizovat minerální oleje s novou sazbou spotřební daně do té doby, než bude všechen minerální olej, který je zatížen spotřební daní se starou sazbou daně. Až po jejich vyčerpání, lze do nádrže vlévat minerální olej s novou sazbou daně.

Tato varianta ovšem neodpovídá zákonu.

Varianta D)

Pokud bude prodejce těchto minerálních olejů prodávat minerální oleje, zatížené starou sazbou daně v roce 2010 a u těchto minerálních olejů byla při výpočtu „výše spotřební daně celkem“ použita stará sazba daně, neboť byly uvolněny do volného daňového oběhu v roce 2009, musí tento prodejce „dodanit“ prodané minerální oleje v roce 2010 na platnou sazbu daně v roce 2010. V souladu s ustanovením § 44 písm. a) zákona se tato osoba stává plátcem daně, neboť prodává minerální oleje, u nichž byla uplatněna sazba nižší než nová sazba daně.

Máme ovšem za to, že pro tento příklad nebylo ustanovení § 44 písm. a) zákona přijato.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

bod 1.1.

Souhlas. U lihovin a piva se výpočet spotřební daně celkem uváděné na dokladech bude selektovat zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují starou sazbu daně a zvlášť za vybrané výrobky, které obsahují novou sazbu daně.

bod 1.2.

Lze pouze částečně souhlasit s variantou A tímto způsobem:
Výpočet výše spotřební daně se bude provádět na základě staré sazby daně až do vyčerpání všech zásob, které byla zatíženy touto starou sazbou daně.

Pokud byl do zbytkové zásoby přilít minerální olej s novou sazbou daně, výpočet u zbytkové zásoby (podle evidence) se provede se starou sazbou daně a u nově přilitého minerálního oleje (podle evidence) s novou sazbou daně se již výpočet provede na základě nové sazby daně.

Subjekt vede evidence minerálních olejů a je na něm, aby množství dodaných a vydaných minerálních olejů se starou sazbou daně v evidenci a na příslušných dokladech odpovídalo.

Inventura není a nebude povinná ze zákona o spotřebních daních, ale prodejce je odpovědný za to, že údaje, které na prodejních dokladech uvádí, jsou správné. V případě kontroly toto bude muset prokázat a je v jeho vlastním zájmu, aby inventuru provedl.

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DPH

Příspěvek 285/16.09.09 – MF předkládá stanovisko k upravenému příspěvku - MF předkládá stanovisko k připomínkám předkladatele

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH

Předkladatel upravil příspěvek na základě závěrů odboru DPH o zcela nové argumenty.

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Podle ustálené judikatury ESD (např. rozsudek C-368/06 v řízení Cedilac SA proti Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice (a nově čl. 167 a následujících Směrnice 2006/112/ES) nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.

Jak dále ESD již mnohokrát judikoval, účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (např. rozsudek C-465/0, v řízení Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz).

Zároveň z ustálené judikatury ESD vyplývá, že je to pořízení zboží nebo služby osobou povinnou k dani, které vedou k aplikaci DPH systému a proto i ke spuštění mechanismu vrácení daně. Účel, pro který byly zboží či služby použity (nebo budou použity), určuje pouze rozsah vrácení daně, ke kterému je oprávněna osoba povinná k dani dle čl. 17 šesté směrnice. To potvrzuje i znění článku 17(1) šesté směrnice, dle kterého nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku povinnosti tuto daň přiznat na straně dodavatele.

V případě, že se nejedná o podvod či zneužití, princip DPH neutrality vyžaduje, aby právo na nárok na odpočet daně, jestliže jednou vzniklo, bylo ponecháno i v případě, kdy finanční orgány vědí již od okamžiku prvního vyměření daně, že zamýšlené ekonomické aktivity, které vedly k uskutečnění zdanitelného plnění, nebudou realizovány (např. Ve věci C-400/98 v řízení Finanzamt Goslar proti Brigitte Breitsohl).

Z výše uvedených rozsudků dle našeho názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění dané zákonem o DPH) následně nezaniká ani v případě, že z určitých specifických důvodů nebylo přijaté zdanitelné plnění využito pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

Ke stejným principům dospěl ESD i ve věci C-110/94 v řízení INZO, ve kterém uvedl, že nárok na odpočet daně zůstává zachován, i když se plátce později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům studie rentability nezhájí provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění.

Tomuto výkladu svědčí i další rozsudek ESD, a to ve věci C-32/03 v řízení I/S Fini H proti Skatteministeriet, ve kterém ESD došel k závěru, že čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k této činnosti, neboť nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

ESD tudíž i v těchto případech potvrdil, že plátce má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění přímo souvisejících s obchodní činností plátce, i když je nikdy nevyužije pro svoji ekonomickou činnost.

Kromě toho, jelikož zákon o DPH zcela explicitně umožňuje plátcovi, který poskytl zdanitelné plnění, aby se sám rozhodl, zda ve vymezených příkladech opraví základ daně (a vystaví daňový dobropis) či nikoliv, může se příjemce tohoto zdanitelného plnění dostat do situace, kdy např. v rámci dvouleté záruční opravy vrátí po 18 měsících používání pořízené zboží či jeho část a dodavatel mu vystaví zcela v souladu se zákonem o DPH „pouze“ finanční dobropis. Bez zachování nároku na odpočet daně by byl plátce, příjemce zdanitelného plnění, v pozici, že si uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží a po 16 měsících by zjistil, že nárok na odpočet nemá, přičemž opravu odpočtu daně provést nemůže, jelikož dle § 77 odst. 1 zákona o DPH „*opravu odpočtu daně provede plátce za zdaňovací období, ve kterém obdržel daňový doklad, popřípadě jiný doklad související s opravou základu daně*“.

Princip daňové neutrality

Nelze akceptovat ani názor, že vystavením finančního dobropisu by mohlo dojít ke krácení státního rozpočtu. Vzhledem ke konstrukci systému DPH oba způsoby vystavování dobropisů vedou k zachování základního principu neutrality DPH na straně obou zúčastněných stran a rovněž z pohledu výběru DPH (jedná se o nepřímou daň, kdy poplatníky jsou koneční spotřebitelé a plátcí daně zajišťují „jen“ výběr této daně) se celkové dopady pro státní rozpočet nemění.

V případě daňového dobropisu si odběratel musí o hodnotu daně uvedenou na tomto dobropisu snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně a dodavatel je naopak oprávněn si snížit svoji daňovou povinnost. V případě finančního dobropisu neprovádí ani dodavatel ani odběratel žádné úpravy svých odpočtů/daňových povinností.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátec (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátec snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Nárok na odpočet na straně kupujícího vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty) a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce (kupujícího), jestliže budou splněny následující podmínky:

- kupující pořídil předmětné zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost,
- k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami prodávajícího platnými v okamžiku původního dodání tohoto zboží,
- k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, a
- k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH

Plátec (kupující) má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně uvedené na původním daňovém dokladu vázajícímu se k dodanému zboží, ke kterému je vystaven finanční dobropis, v plné výši, i když přijaté zdanitelné plnění přímo související s obchodní činností plátce (dodané zboží) nevyužije pro svoji ekonomickou činnost, jelikož došlo k vrácení části či celého zdanitelného plnění (např. z důvodů reklamace či v souladu s dodacími podmínkami prodávajícího) a prodávající vystavil v souladu se zákonem o DPH finanční dobropis bez DPH.

Stanovisko Ministerstva financí (16.10.2009):

Po osobním projednání předkladatel upravil text závěrů v tom smyslu, že nahradil text, že zákon o DPH umožňuje vystavení finančního dobropisu přesnějším textem, že zákon o DPH umožňuje nevystavit daňový dobropis (popř. vrubopis). Takto je třeba upravit i text příspěvku, zejména v druhém odstavci na str. 2 příspěvku.

K návrhu závěrů:

1) MF souhlasí s tím, že zákon o DPH umožňuje plátcí nevystavit daňový dobropis v případech uvedených v § 42 odst. 1 ZDPH, tedy i v případě vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

2) MF souhlasí s tím, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo k datu přijetí úplaty a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH.

MF však **zásadně nesouhlasí** s návrhem závěru předkladatele, podle kterého plátcem „uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce (kupujícího)“, jestliže budou splněny podmínky uvedené v návrhu závěrů (kupující pořídil zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost, k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami, k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH).

Plátce v takovém případě nedodržel podmínky stanovené pro uplatnění odpočtu daně, tj. použití pro ekonomickou činnost, protože zboží nevlastní, nijak zboží nepoužil v souladu se ZDPH. MF **zastává názor**, že judikáty ESD uváděné v příspěvku, stejně tak jako další neuvedené judikáty (C-184/04, C-435/05), nepotvrzují, že by plátce měl nárok na odpočet daně u zboží, u kterého sice při pořízení splnil všechny podmínky pro uplatnění odpočtu, ale které nijak nepoužil pro ekonomickou činnost a které fyzicky vrátil. MF souhlasí s tím, že plátce má zachován nárok na odpočet daně v případech, kdy při pořízení uplatnil plátce nárok na odpočet daně v souladu se ZDPH, ale pak došlo např. k neuskutečnění záměru, ke zmaření investice, nebylo možné ustoupit od smlouvy a plátce hradí dál služby (nájem) apod., ale v těchto případech, pokud jde o zboží, plátce zboží dále vlastní nebo zboží použil k ekonomické činnosti, zboží nevrátil.

MF **zastává názor**, že ustanovení § 42 odst. 1 je nutné vykládat tak, že plátce není povinen provést opravu základu daně a výše daně v případech uvedených v tomto ustanovení, ale v případě, že část plnění nebo celé plnění vrátí zpět prodávajícímu, nemá **odběratel** u vrácených plnění zachován nárok na odpočet daně, protože nebyly dodrženy podmínky pro odpočet daně stanovené zejména v § 72 a 73 ZDPH.

UPRAVENÝ PŘÍSPĚVEK

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcovi možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Z ustálené judikatury ESD (např. rozsudky C-368/06 Cedilac SA, C-465/0 Kretztechnik, C-400/98 Finanzamt Goslar, C-110/94 INZO, C-32/03 I/S Fini H lze dle mého názoru lze zcela

jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH právě k tomuto okamžiku.

V souladu s čl. 184 až 186 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice**“) se provede oprava odpočtu daně, pokud se po podání přiznání k dani změni okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu daně, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny. Členské státy stanoví prováděcí pravidla k těmto postupům.

Česká republika stanovila tato prováděcí pravidla především v § 77 zákona o DPH, ve kterém vymezuje kdy a za jakých podmínek je plátce, pro něhož se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, povinen (oprávněn) provést opravu odpočtu daně. Jak vyplývá z § 77 odst. 1 tento plátce je povinen provést opravu (snížení) původně uplatněného odpočtu daně vždy v návaznosti na provedení opravy základu daně, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, a to na základě přijatého daňového dobropisu vystaveného plátcem, který uskutečnil původní zdanitelné plnění.

Česká republika tím, že umožnila plátcům v případě snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při vrácení celého nebo části zdanitelného plnění nevystavit daňový dobropis, neumožňuje provést plátcům, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátce, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne v souladu se zákonem o DPH vystavit pouze „finanční dobropis“.

Jinými slovy, jestliže dojde ke snížení základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce (prodávající) nevystaví daňový dobropis, plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, ani nemá dle zákona o DPH možnost, jak provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

Česká republika tak chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice a nemůže po plátcích, pro kterého se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, požadovat, aby postupoval v souladu se směrnicí a provedl opravu daně ve výše popsaném případě, když tomuto plátcovi v národní legislativě neposkytla odpovídající právní nástroje.

Absence právního nástroje má za následek to, že jediným způsobem, který by mohl plátce pro opravu již uplatněného odpočtu daně teoreticky použít, je dodatečné daňové přiznání. Tento instrument vyplývající ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, však jednak rozhodně nelze považovat za implementaci prováděcích předpisů k čl. 184 - 186 směrnice (jednak z toho důvodu, že v tomto zákoně chybí odkaz na příslušné předpisy Evropských společenství, a jednak proto, že instrument dodatečného přiznání byl koncipován pro jiné situace), a zároveň by vytvářel nerovné postavení mezi jednotlivými plátcem, jelikož by znevýhodňoval plátce, pro které bylo uskutečněno zdanitelné plnění a pro kterého byl vystaven „jen“ finanční dobropis.

Jak i vyplývá z ustálené judikatury ESD (např. C-8/81 Ursula Becker, bod 24) chybná implementace směrnice nemůže jít k tíži jednotlivců.

Kromě toho, kdyby zákonodárce chtěl omezit nárok na odpočet v případech snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil

daňový dobropis, provedl by to pravděpodobně stejným způsobem, jako to udělal v § 73 odst. 9 zákona o DPH, který ukládá plátcí povinnost vrátit odpočet daně uplatněný z uhrazené zálohy na zdanitelné plnění, jestliže byla tato záloha následně vrácena a jestliže dodavatelem nebyl vystaven dobropis.

Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytovatel plátce nevystavil daňový dobropis, lze dovést úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis.

Jestliže by plátcí, pro kterého se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, vznikla povinnost opravit (vrátit) původně uplatněný odpočet daně, šla by samotná DPH k tíži tohoto plátce, jelikož plátce, který poskytl původní zdanitelné plnění, neopravil zcela v souladu se zákonem o DPH původní výši daně. Tím by byla porušena neutralita daňové zátěže hospodářských činností na straně plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, přičemž daňová neutralita, jak vyplývá z ustálené judikatury ESD (C-137/02, C-29/08 atd.), je jedním ze základních principů fungování systému DPH v Evropském společenství.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátce (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Plátce (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis.

Stanovisko Ministerstva financí k upravenému příspěvku:

1) MF nesouhlasí s některými částmi textu příspěvku:

a) Rozbor situace - Vystavení dobropisu

K textu, že zákon o DPH dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z podmínek uvedených v § 42 odst. 1 opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH, MF zdůrazňuje, že zákon dává plátcí pouze možnost rozhodnutí, zda opravu provést či nikoliv. Nedává mu ale možnost si vybrat jakou formou opravu provede. Pokud se plátce rozhodne opravu provést, má v § 42 a 43 stanoveno, jak opravu provést. Pokud se plátce rozhodne opravu neprovádět, zákon postup opravy a formu dokladu nestanovuje. Uvedené navazuje a je v souladu s čl. 186 Směrnice 112/2006/ES, kde je na členské státy přenesena povinnost a odpovědnost provést systém jasné regularizace oprav, dle kterého se bude postupovat viz. text čl. 186 „Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.

b) Uplatnění nároku na odpočet daně

Zákon o DPH v § 77 upravuje opravu základu daně spojenou s vystavením daňového dobropisu nebo vrubopisu, MF proto nesouhlasí s konstatováním, že ČR neumožňuje provést plátci, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátce, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne vystavit pouze „finanční dobropis“. MF trvá na názoru, že se plátce může rozhodnout, zda výši daně opravit či ne, nikoliv, zda může nebo nemusí vystavit daňový nebo nedaňový dobropis.

MF rovněž nesouhlasí, že Česká republika chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice s tím, že postup i nástroje k opravě zákon o DPH stanovuje. MF usuzuje, že tento názor předkladatele vychází z předpokladu, že plátce se může rozhodnout, zda opravu provede či nikoliv vč. formy dokladu, zatímco MF vychází z textu zákona, který umožňuje plátci se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede, ale nedává plátci možnost výběru formy opravy. V této souvislosti MF poukazuje na výše uvedené, tedy ust. čl. 186, které dává členským státům možnost stanovit k čl. 184 až 185 prováděcí pravidla s tím, že pravidla k opravě odpočtu jsou v zákoně o DPH stanovena v § 77.

MF nesouhlasí s tím, že z judikátů ESD vyplývá zachování nároku na odpočet daně i v případě, kdy plátce nemá možnost použít zdanitelné plnění pro účely, u kterých má nárok na odpočet daně, protože zboží vrátí či zruší jinak zdanitelné plnění.

Z řady judikátů ESD je totiž zřejmé, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH. Aby daň na vstupu byla odpočitatelná, musí mít plnění přijatá na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními uskutečněnými na výstupu, zakládajícími nárok na odpočet.

MF rovněž nesouhlasí s textem: „Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil daňový dobropis, lze dovodit úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis.“

Takový úmysl z textu příslušných ustanovení zákona nelze dovodit již vzhledem k výše uvedené zásadě, že zákon dává možnost se rozhodnout v případě snížení daňové povinnosti, zda opravu provede nebo neprovede. Pokud se plátce rozhodne opravu provést, provede ji způsobem v zákoně stanoveným, tj. na základě daňového dokladu uvedeného v § 43. Vzhledem k fungování DPH pak platí pro odběratele povinnost provést opravu na základě stejného dokladu.

Jedná se o konstrukci vycházející z chybného předpokladu o možnostech plátce volit opravu či nikoliv vč. vystavení „nedaňového dobropisu“.

2) MF nesouhlasí se závěry předkladatele

a) že zákon o DPH umožňuje plátci (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis, zákon umožňuje plátci zvolit si, zda opravu provést nebo ne, pokud se plátce rozhodne opravu provést, tak podle § 42, 43 a 77 ZDPH, a toto platí pro všechny plátce. Pokud se plátce rozhodne opravu neprovádět, zákon o DPH postup, ani formu dokladu nestanovuje.

MF rovněž nesouhlasí s tím, že „plátce (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na

odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis“. MF rovněž nesouhlasí s tím, že ČR chybně implementovala směrnici k DPH a že dochází k porušení daňové neutrality a že plátce má zachován nárok na odpočet daně i při zrušení či vrácení celého či části zdanitelného plnění.

K tomu MF doplňuje, že plátce – kupující, má podle § 72 nárok na odpočet pouze u toho přijatého zdanitelného plnění, které použije pro svoji ekonomickou činnost. S poukazem na § 72 odst. 1 ZDPH MF uvádí, že plátce – kupující, nemá nárok na odpočet u plnění, které nepoužil pro ekonomickou činnost, když je vrátil ať již celé nebo jeho část.

Připomínky předkladatele ke stanovisku MF

Ministerstvo financí hned na počátku svého stanoviska zdůrazňuje, "že zákon dává plátcovi pouze možnost rozhodnutí, zda opravu provést či nikoliv. Nedává mu ale možnost si vybrat jakou formou opravu provede....." To vytváří zavádějící závěr (několikrát zdůrazněný i v dalším textu stanoviska MF jako jeden z hlavních argumentů MF), že předkladatel si chybně vyložil ustanovení §§ 42 a 43. Proto by předkladatel rád upozornil na to, že vycházel ve své analýze ze zcela stejného závěru, viz první a třetí odstavce části věnující se rozboru dané problematiky: „V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.....Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH.“

V prvním odstavci poslední věta části b) svého stanoviska Ministerstvo financí opět trvá " na názoru, že se plátce může rozhodnout, zda výši daně opravit či ne, nikoliv, zda může nebo nemusí vystavit daňový nebo nedaňový dobropis." Ani zde není jasné, proč MF zde toto tvrzení uvádí vzhledem k výše citovaným částem příspěvku předkladatele.

MF v témže odstavci "nesouhlasí s konstatováním, že ČR neumožňuje provést plátcovi, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH...". MF zde zcela evidentně zaměňuje možnost plátce, který poskytl zdanitelné plnění, opravit původní výši daně dle § 42 v uvedených případech, a možnost provedení opravy uplatněného odpočtu daně na straně příjemce původního zdanitelného plnění. Předkladatel trvá na tom, že § 77 neobsahuje žádné ustanovení, které by plátcovi, který přijal původní zdanitelné plnění a uplatnil si nárok na odpočet daně, umožňovalo provést opravu odpočtu daně v případě, kdy plátce daně, který poskytl původní zdanitelné plnění, zcela v souladu s § 42 při vrácení zboží kupujícím neopravil původní výši daně. Jestliže je MF jiného názoru předkladatel žádá, aby MF uvedlo ve svém stanovisku konkrétní ustanovení § 77, dle kterého by plátce, který přijal původní zdanitelné plnění, měl/mohl v tomto případě provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

V druhém odstavci části b) svého stanoviska MF "nesouhlasí, že Česká republika chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice.....". MF připomíná zcela bezdůvodně opět "chybný předpoklad" předkladatele. MF argumentuje, že zákon "umožňuje plátcovi se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede...." což MF považuje za prováděcí pravidla ve smyslu čl. 186 ve vztahu k čl. 184 a čl. 185.

Tento výklad nelze akceptovat, protože čl. 186 sice umožňuje členským státům stanovit prováděcí pravidla, ale tato prováděcí pravidla nemohou být v rozporu se samotnými čl. 184 a 185. Jak čl. 184, tak čl. 185 stanoví, že oprava se provede. Naopak § 77 opravu uplatněného odpočtu daně v dané situaci neumožňuje, viz výše. Jedná se tedy o zjevný rozpor s čl. 184 i 185, ve kterých je stanovena povinnost opravu provést, a nelze argumentovat možností členského státu stanovit prováděcí pravidla ve smyslu § 186, které by se od této povinnosti odklonily. Tato prováděcí pravidla by měla stanovit konkrétní postup, jak realizovat tuto povinnost a ne zavádět "možnost".

Předkladatel stále trvá na tom, že rozsudky ESD svědčí jeho výkladu daných ustanovení zákona o DPH, a to vycházejí především z principu daňové neutrality DPH u plátců daně. Předkladatel však již nepovažuje za nutné pokračovat dále v této "teoretické" diskusi, jelikož diskutovaná verze jeho příspěvku je zaměřena na nemožnost provedení opravy uplatněného nároku na odpočet daně a rozpor se směrnicí.

V dalším textu MF opět zmiňuje bezdůvodně mylný předpoklad předkladatele a následný nesouhlas. K této části stanoviska předkladatel nepovažuje za nutné se již vyjadřovat vzhledem k výše uvedenému.

K poslednímu odstavci stanoviska MF předkladatel uvádí, že již dříve se zástupci MF a předkladatel shodli, že podmínky § 72 musí být splněny k okamžiku prodeje zboží. Jakoukoli následnou změnu je nutno řešit dle čl. 184 a 185 směrnice. Předkladatel opět jen zdůrazňuje, že zákon o DPH neposkytuje příjemci zdanitelného plnění možnost jak uplatněný nárok na odpočet daně opravit, když plátce, který poskytl zdanitelné plnění, opravu výše daně v souladu s § 42 neprovedl.

Na základě výše uvedeného je předkladatel toho názoru, že se MF nepředložilo žádné relevantní argumenty, které by vyvrátily závěry předkladatele.

Stanovisko Ministerstva financí k připomínkám předkladatele:

MF po prostudování Připomínek předkladatele ke stanovisku MF trvá na svém stanovisku a navrhuje příspěvek uzavřít s rozporem.

Příspěvek 290/09.12.09 – MF předkládá stanovisko – MF předkládá stanovisko k připomínkám předkladatele

290/09.12.09 Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku 887

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026

V souvislosti s novelou zákona o DPH, která byla schválena poslaneckou sněmovnou ve třetím čtení (tisk 887) a která by měla nabýt účinnosti k 1. lednu 2010 (dále jen „**novela**“), by měly být k tomuto okamžiku již vyjasněny některé otázky týkající se pronájmu dopravních prostředků, na které ani samotná směrnice rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „**směrnice**“), ani novela nedávají odpověď.

Vzhledem k tomu, že nová pravidla pro určení místa plnění obsažená ve výše uvedené tisku „pouze“ transponují do zákona o DPH závazná ustanovení směrnice a představují společně se změnami v oblasti Souhrnného hlášení většinu navrhovaných změn, předpokládám, že tato novela bude schválena. Proto žádám o projednání ještě před konečným schválením této novely.

1. Právní rámec

1.1 Vymezení krátkodobého/dlouhodobého pronájmu dopravních prostředků

V souladu s novelou bude nutné pro určení místa plnění u pronájmu dopravních prostředků rozlišovat dlouhodobý pronájem dopravních prostředků a krátkodobý pronájem dopravních prostředků.

Pro tyto účely se krátkodobým pronájmem (dále jen „**KP**“) rozumí „*nepřetržitě držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní*“.

Jestliže bychom vycházeli pouze z jazykového výkladu tohoto vymezení, dojdeme k závěru, že ten to časový test je nutno vždy posuzovat vůči jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku (dále jen „**DP**“) a že např. v situaci, kdy si nájemce pronajme dopravní prostředek na dobu 50 dnů, ale 25. den nájmu musí kvůli poruše dopravní prostředek dopravit pronajímateli a dostane po zbytek nájmu náhradní dopravní prostředek, se jedná o 2 krátkodobé nájmy DP, jelikož nájemce neměl konkrétní DP v nepřetržitém držení či užívání po dobu přesahující 30 dnů.

Takové závěry však dle mého názoru vůbec neodpovídají cílům směrnice. Jak vyplývá z preambule směrnice, v případě poskytnutí služby osobám povinným k dani by se mělo postupovat podle obecného pravidla o místě plnění, které by se mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby.

Výjimky by měly být uplatněny pouze v případě, kdy nejsou obecná pravidla o místě plnění použitelná, takové výjimky by měly odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby a neměly by představovat nepřiměřené administrativní zatížení pro některé obchodníky.

Z výše uvedených důvodů by tedy dle mého názoru měl být pojem krátkodobý pronájem DP interpretován tak, aby umožnil dosáhnout předpokládaných cílů směrnice a zároveň však nepřiměřeně nezatěžoval pronajímatele DP.

V praxi mohou nastat různé situace, kdy se původní doba nájmu DP změní nebo kdy není možno tuto lhůtu zjistit, aniž by to přineslo plátcí enormní administrativní zatížení. Např., kromě již výše uvedeného příkladu, může:

- být uzavřena nájemní smlouva na dobu delší 30 dnů, ale po 15 dnech dojde k předčasnému ukončení nájmu z důvodu na straně nájemce
- být uzavřena nájemní smlouva na „flotilu“ DP na dobu přesahující 30 dnů, ale nájemce měl některé DP v držení po dobu kratší 30 dnů
- být uzavřena nájemní smlouva na DP na dobu přesahující 30 dnů s tím že nájemce bude DP používat vždy od pátku do soboty a v neděli bude DP zaparkován v prostorách pronajímatele
- být uzavřena nájemní smlouva na DP na dobu přesahující 30 dnů a nájemce je oprávněn dle potřeby využívat DP ve vlastnictví pronajímatele, které jsou v danou dobu k dispozici, tj. nájemce si půjčuje DP průběžně dle své aktuální potřeby a následně je opět vrací pronajímateli. Dochází tak tomu, že nájemce má na základě dlouhodobé nájemní smlouvy v držení neustále nějaké dopravní prostředky stejného typu, ale fyzicky žádný z nich nemá v držení a nepoužívá po dobu přesahující 30 dnů, apod.

Dle mého názoru by měl plátcé při posuzování toho, zda se jedná o dlouhodobý nebo krátkodobý pronájem, vycházet při posuzování časového testu především z uzavřených smluvních ujednání a měl by daný nájem posuzovat jako celek, tj. (i) změna doby držení/užití oproti původním smluveným nájemním podmínkám nevede k překlasifikaci dlouhodobého nájmu DP na krátkodobý nájem DP, a (ii) v případě nájemní smlouvy uzavřené na dobu přesahující 30 dnů na více dopravních prostředků se celá nájemní smlouva posuzuje dle sjednané doby nájmu a nikoliv dle skutečného držení jednotlivých DP nájemcem.

1.2 Závěr

Na základě aplikace výše uvedených základních pravidel navrhuji přijmout následující konkrétní závěry:

- Jestliže je uzavřena nájemní smlouva na jeden konkrétní dopravní prostředek na dobu přesahující 30 dnů, ale z důvodů vzniklých na straně nájemce dojde k předčasnému ukončení smlouvy, bude tento nájem DP posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP.
- Jestliže je uzavřena nájemní smlouva na jeden konkrétní dopravní prostředek na dobu přesahující 30 dnů, ale z mimořádných důvodů (havárie, porucha) nebo z technologických důvodů (nutné pravidelné kontroly a opravy prováděné nájemcem) nemá nájemce daný DP v nepřetržitém držení po dobu přesahující 30 dnů, bude tento nájem DP posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP.
- Jestliže je uzavřena „rámcová“ nájemní smlouva na pronájem více dopravních prostředků na dobu přesahující 30 dnů, bude nájem všech dopravních prostředků, které může nájemce

na základě této jedné nájemní smlouvy využívat, posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP, i když některý z DP nebude v nepřetržitém držení nájemce po dobu přesahující 30 dnů.

2.1 Místo plnění u krátkodobého nájmu DP

Místem plnění u krátkodobého nájmu DP je „místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení nebo užívání“ .

2.2 Závěr

Místem plnění by tedy na základě výše uvedeného ustanovení mělo být místo, kde pronajímatel fyzicky předá předmět nájmu nájemci. Dostatečným důkazem prokazujícím předání DP v daném místě je např. předávací protokol.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ministerstvo financí nesouhlasí se závěry předkladatele uvedenými pod bodem 1.2. první a třetí odrážce.

Ministerstvo financí je toho názoru, že jde o příliš zevšeobecňující závěry, které nelze dovodit z vymezení pojmu „krátkodobý nájem“ uvedeném v § 10d zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 2010 (dále jen „zákon o DPH“), ani ze směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „směrnice“).

Obecné stanovisko a odůvodnění k výchozí k argumentaci předkladatele:

Z vymezení krátkodobého nájmu v § 10d zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že časový test 30 dnů je nutné vždy posuzovat ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku. V tomto ohledu Ministerstvo financí nesouhlasí s argumentací předkladatele, že takový výklad je v rozporu s cíli směrnice, že v případě poskytnutí služby osobě povinné k dani by se místo plnění mělo spíše vztahovat ke státu usazení zákazníka a že takový výklad nepřiměřeně zatěžuje pronajímatele.

V bodu 5 preambule směrnice se jasně stanoví, že za určitých okolností nejsou obecná pravidla použitelná a měly by se místo nich uplatnit vymezené výjimky. Jak vyplývá z důvodové zprávy v návrhu Komise k této směrnici (dokument KOM(2005) 334), jde u nového pravidla pro stanovení místa plnění u nájmu dopravních prostředků o změnu cílenou na zdanění v členském státě spotřeby. Podle této důvodové zprávy je v rozdělení pravidel na krátkodobý a dlouhodobý nájem zohledněn aspekt zjednodušení pro pronajímatele, protože v případě krátkodobého nájmu nebudou muset rozlišovat a ověřovat, zda zákazník je osobou povinnou k dani či soukromou osobou.

Detailní stanoviska k dílčím závěrům:

K bodu 1.2 první a druhé odrážce:

Pokud v průběhu dlouhodobého nájmu nastanou nové skutečnosti, které ovlivní délku nájmu dohodnutého v nájemní smlouvě, lze souhlasit s obecným závěrem, že tyto nové skutečnosti neovlivní posouzení nájmu pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý nájem, pokud se

prokáže, že tyto nové skutečnosti nastaly nezávisle na vůli obou zúčastněných stran, tj. jak pronajímatele, tak nájemce. Tento výklad odpovídá závěru, který předkladatel uvádí pod bodem 1.2 druhou odrážkou.

Jestliže však ke zkrácení nájmu na dobu kratší než 30 dní došlo v důsledku subjektivního rozhodnutí pronajímatele nebo nájemce, pak je nutné typ nájmu pro účely stanovení místa plnění přehodnotit.

MF navrhuje tuto část příspěvku ještě neuzavírat, protože daná problematika je v současné době projednávána na úrovni EU a doporučuje proto případně upravit závěry KOOV na základě výsledku projednávání.

K bodu 1. 2 třetí odrážce:

Ministerstvo financí nesouhlasí se závěrem předkladatele ohledně posuzování nájmu na tzv. „flotilu“ dopravních prostředků. Časový test 30 dnů se posuzuje vždy ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku, proto nájem každého dopravního prostředku, který bude v nepřetržitém držení nájemce po dobu nepřesahující 30 dnů, je nutné klasifikovat jako krátkodobý nájem.

K bodu 2.2

Ministerstvo financí souhlasí s tímto dílčím závěrem. Podmínka skutečného předání dopravního prostředku zákazníkovi je splněna na místě, kde je daný dopravní prostředek fyzicky předán nájemci.

Doplnění příspěvku předkladatele

Předkladatel chápe argumenty MF, znovu by však chtěl poukázat na to, že čistě gramatický výklad daného ustanovení přinese nadměrnou zátěž pro mnohé subjekty podnikající v této sféře. V některých případech ani nebude možno rozdělit cenu stanovenou jednou částkou na úplatu za krátkodobý pronájem a dlouhodobý pronájem dopravního prostředku (především u pronajaté „flotily“ vybraných prostředků).

MF obhajuje své závěry a argumentuje důvodovou zprávou k návrhu směrnice (dokument KOM(2005)334) a tím, že jde „o změnu cílenou na zdanění v členském státě spotřeby“. S tím předkladatel samozřejmě souhlasí, nicméně v praxi může mít gramatický výklad bohužel zcela opačné dopady. Projevovat se to bude např. především v nákladní dopravě po železnici, která stále probíhá na principu, že si jednotlivé železniční společnosti předávají nákladní vagony na hranicích, každá železniční společnost zajistí přepravu těchto vagonů po území svého státu, kde má licenci (za to ji náleží odměna), ale za použití těchto vagonů na území svého členského státu platí železniční společnosti, která vlastní tyto vagony (a která je vypravila), poplatek za užívání. V tomto případě tedy vždy dochází ke spotřebě i krátkodobého nájmu na území státu železniční společnosti – nájemce, ale k předání může dojít na území jiného členského státu.

Ve vztahu ke konkrétnímu dopravnímu prostředku (železničnímu vagonu) se při gramatickém výkladu bude samozřejmě jednat o krátkodobý pronájem, ale skutkovou podstatou celého smluvního vztahu je dlouhodobá dohoda o poskytování železničních vagonů po dobu přepravy po území jiného státu.

Podobné problémy nastávají i u silniční nákladní dopravy, kde zcela běžně dochází ke vzájemným výpomocím mezi jednotlivými dopravními společnostmi.

Gramatický výklad tak v tomto případě nepřináší zjednodušení, ale naopak komplikace. Tyto komplikace jsou o to větší, že např. právě v případě železniční dopravy nedochází mnohdy ke skutečnému fyzickému předání dopravního prostředku, tak jak ho ve svých závěrech zmiňuje výbor pro DPH nebo jak je to uvedeno v návrhu nového prováděcího nařízení ke směrnici 2006/112/ES. V některých případech je na hranicích mezi Českou republikou sepsán předávací protokol, ale v mnoha případech nikoliv (záleží na sjednaných smluvních podmínkách). A nehledě na to, zda je tento protokol sepsán či nikoliv, z dohod o železniční dopravě vyplývá, že poplatky za užívání železničních vagonů se hradí vždy až od okamžiku, kdy železniční vagon protne státní hranici, k tomuto okamžiku dochází k převodu všech souvisejících práv a povinností k vagonům, vagony začnou jet pod jménem železniční společnosti – nájemce atd. K okamžiku překročení státních hranic dochází systémově k předání železničních vagonů.

Vzhledem k výše uvedenému by tedy předkladatel chtěl MF znovu požádat o zvážení, zda by opakující se nájem dopravních prostředků založené na uzavřené dlouhodobé smlouvě mezi dvěma konkrétními subjekty (více než 30 dnů) neměly být pro účely DPH považovány jako celek za dlouhodobý nájem dopravních prostředků, jestliže cílem takové smlouvy není zneužití právní úpravy. Tímto způsobem bude i splněn cíl nových pravidel, a to, že nájem bude předmětem daně ve státě spotřeby.

Rovněž by navrhovatel doporučil při rozhodování přihlédnout k tomu, že z návrhu výše zmíněného prováděcího nařízení i vyplývá, že cílem tohoto nařízení je spíše zabránit „řetězení“ krátkodobých nájmu a nikoliv opačnému trendu.

Navrhovatel rovněž doporučuje přijmout závěr, že v případě krátkodobého nájmu vagonů u železniční nákladní dopravy, kdy dochází systémově k předání vagonů v okamžiku přejezdu státní hranice (viz výše), je místo předání až za touto státní hranicí, jelikož až do okamžiku „pronutí“ státní hranice jsou tyto vagony přepravovány jménem a na licenci železniční společnosti daného státu, který vagon opouští. A až od tohoto okamžiku vzniká přebírající železniční společnosti povinnost platit poplatek za užívání těchto vagonů.

V případě zájmu předkladatel rád poskytne pracovníkům MF podrobné informace, jen je nutno vzít v potaz, že tuto otázku je nutno vyřešit nejpozději do 25. února 2010.

Stanovisko MF k připomínce předkladatele:

MF chápe argumenty předkladatele ohledně nájmu „flotily“ dopravních prostředků, znovu však považuje za nezbytné zdůraznit, že z vymezení krátkodobého nájmu v § 10d zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že časový test 30 dnů je nutné vždy posuzovat ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku. Vzhledem k tomu, že příspěvek předkladatele se týká pravidel pro stanovení místa plnění, a tím určení členského státu zdanění, je nutné, aby tato pravidla byla uplatňována jednotně ve všech členských státech. Nejednotná aplikace by mohla vést ke dvojímu zdanění nebo nezdanění těchto přeshraničních služeb.

MF navrhuje příspěvek uzavřít s rozporem, nevylučuje v budoucnosti v návaznosti na výsledky jednání k návrhu prováděcího nařízení na Radě znovuotevření tohoto příspěvku.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 287/09.12.09 – MF (odborní legislativa daní z příjmů a odbor DPH předkládají stanovisko) – MF (odbor legislativa daní z příjmů) předkládá upravené stanovisko

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti bezúplatně používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 7

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výkladovou nejasnost při uplatňování osvobození u vybraných zaměstnaneckých benefitů poskytovaných zaměstnavatelem bezúplatně v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a to v situacích, kdy zaměstnavateli nevznikají v souvislosti s poskytováním těchto benefitů přímé náklady, jelikož poskytování těchto benefitů je garantováno z vlastních zdrojů.

1. Úvod

ZDP v § 6, odst. 9 písm. d) stanoví, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce je osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance.

V návaznosti na výše uvedené stanoví § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce a možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, nelze uznat za výdaje (náklady) k dosažení, zajištění a udržení příjmů. V příspěvku neuvažujeme se situací zařízení určeného k uspokojování potřeb zaměstnanců podle § 25 odst. 1 písm. k) ZDP. V příspěvku dále neuvažujeme situaci, kdy je benefit podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP poskytnut zaměstnavatelem osobě spojené dle § 23 odst. 7 ZDP (např. jednateli, společníkovi, členu představenstva atd.).

Dle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, ve spojení s § 14 odst. 4 písm. a) ZDPH se za zdanitelné plnění, poskytnutí služby za úplatu, rozumí dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Základem daně pro DPH je v tomto případě dle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

2. Popis problematiky

ZDP v § 25 odst. 1 písm. h) stanoví, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce nelze uznat za daňově uznatelné náklady.

Jinými slovy zaměstnavateli vzniká povinnost financovat tato nepeněžní plnění z daňově neuznatelných nákladů, čímž dochází ke splnění jedné ze základních podmínek pro uplatnění osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti. ZDP ale neřeší, jakým způsobem mají zaměstnavatelé stanovit výši nákladů spojených s poskytnutím zaměstnaneckých benefitů v souladu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP v různých situacích.

Nejjednodušší situace pro určení nákladů spojených s poskytnutím zaměstnaneckých benefitů v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nastává, když zaměstnavatel nakoupí služby od třetí osoby. Pokud tedy zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům např. poukázky na vstup do sportovního centra, nebo zaměstnancům poskytne možnost využívat služeb některé jazykové školy, přičemž náklady za tyto poukázky/služby zaměstnavatel nese a zaplatí přímo prodejci poukázek nebo jazykové škole, je daňově neuznatelným nákladem zaměstnavatele částka, kterou na nákup poukázek/služeb skutečně vynaložil.

Problematictější z hlediska stanovení nákladů na zaměstnanecké benefity poskytnuté v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je situace, kdy zaměstnavatel je zároveň provozovatelem některého z výše uvedených zařízení a zaměstnancům umožňuje toto zařízení bezplatně využívat, např.:

- provozovatel sportovního centra či plaveckého bazénu umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům bezplatný vstup do centra/bazénu;
- jazyková škola umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům účast v jazykovém kurzu;
- mateřská školka umožní dětem svých zaměstnanců ji navštěvovat;
- provozovatel divadla nebo kina umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům vstup na představení;
- zdravotní středisko poskytne svým zaměstnancům nadstandardní zdravotní péči apod.

Jelikož zaměstnavateli nevznikají v případě poskytování těchto benefitů přímé náklady (služby nepořizuje od třetí osoby), je otázkou, jakým způsobem zaměstnavatel vyčíslí náklady na poskytnutí zaměstnaneckého benefitu v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a dle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH náklady na poskytnutí služby či zda mu v některých případech vůbec nějaké náklady v souvislosti s poskytnutím benefitu vznikají.

Pokud například zaměstnavatel – provozovatel aquacentra – poskytne svým zaměstnancům vstupenky, které by mohl prodat jinému subjektu, je možné zvažovat, že zaměstnavateli vznikne přímý náklad ve výši nákladů přiřaditelných danému benefitu. Ve většině případů je výpočet tohoto nákladu velmi obtížný, lze si však představit výpočet nákladů na poskytnutí benefitu zaměstnanci např. za použití vzorce:

$$\text{Přímé náklady na poskytnutí benefitu} = \frac{\text{Celkové náklady na provoz aquacentra}}{\text{Celkový počet návštěvníků (vč. Zaměstnance)}}$$

Pokud však provozovatel aquacentra poskytne svým zaměstnancům např. speciální vstupenky, které lze použít pouze pod podmínkou, že kapacita aquacentra nebude naplněna (např. v době nízké vytiženosti, tj. např. jen dopoledne a ne o víkendu apod.), přítomnost zaměstnance v (poloprázdném) aquacentru v tomto případě neznamená pro zaměstnavatele dodatečný náklad (aquacentrum bude otevřené bez ohledu na to, zda bude zaměstnanec přítomen nebo ne). Přímé náklady zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím tohoto benefitu tedy obecně nevznikají, resp. za náklady zaměstnavatele spojené s poskytnutím tohoto benefitu by bylo možné považovat pouze některé nepřímé náklady, např. náklady na tisk vstupenek, popř. další administrativní náklady (vedení evidence čerpání benefitu apod.).

Dalším příkladem by mohl být zaměstnavatel – vzdělávací instituce. Pokud poskytne benefit ve formě možnosti účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na vzdělávání, bude třeba určit náklad zaměstnavatele vynaložený na tento benefit (např. výpočetem: náklady vzdělávací instituce dělené počtem studentů včetně zaměstnanců/rodinných příslušníků zaměstnanců). Pokud však zaměstnavatel poskytne tento benefit s výraznými omezeními, které neuplatňuje pro externí odběratele, např. za situace, kdy není naplněna kapacita tříd a zaměstnavatel tato místa nabídne svým zaměstnancům, popř. jejich rodinným příslušníkům, nevznikají zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím možnosti využívat vlastní vzdělávací zařízení významné další přímé náklady (např. pokud v případě mateřské školky není naplněna povolená kapacita třídy, je místo nabídnuto dítěti vychovatelky mateřské školky). Jako náklady přiřaditelné tomuto benefitu bychom mohli označit pouze náklady na učební pomůcky, popř. administrativní náklady na registraci daného dítěte, evidenci účasti, stravu dítěte v mateřské školce apod.

Pokud zaměstnavatel uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, bude pro zaměstnavatele poskytnutí možnosti bezplatně využít jeho zařízení zaměstnanci zdanitelným plněním. Zaměstnavateli tak vznikne povinnost odvést daň na výstupu (v případě, že se nejedná o osvobozené plnění) ze základu daně dle § 36 odst. 6 písm. b), tedy z výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je otázkou, jakým způsobem zaměstnavatel vyčíslí celkové náklady vynaložené na poskytnutí dané služby zaměstnanci pro účely DPH. Pokud zaměstnavateli vznikne přímý náklad v souvislosti s poskytnutím benefitu zaměstnanci, lze si představit výpočet celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby zaměstnanci např. za použití vzorce:

$$\text{Přímé náklady na poskytnutí benefitu} = \frac{\text{Celkové náklady na provoz}}{\text{Celkový počet návštěvníků (vč. Zaměstnance)}}$$

Pokud však zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům benefit pouze za podmínky nenaplnění celkové kapacity zařízení, přítomnost zaměstnance v tomto případě neznamená pro zaměstnavatele dodatečný náklad. Přímé náklady zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím tohoto benefitu (konkrétní služby konkrétnímu spotřebiteli) tedy obecně nevznikají, za náklady zaměstnavatele spojené s poskytnutím tohoto benefitu by bylo možné považovat pouze některé nepřímé náklady. Celkové náklady a tedy i základ daně pro DPH budou v tomto případě rovny celkovým nepřímým nákladům zaměstnavatele na poskytnutí této služby zaměstnanci. V tomto případě samozřejmě zaměstnavatel bude muset být schopen prokázat, že omezující podmínky poskytnutí benefitu byly splněny a tyto omezující podmínky měly za následek, že zaměstnavateli nevznikly žádné dodatečné přímé náklady, nebo určité náklady případně zaměstnavateli vznikly a v jaké výši.

Vládní návrh na vydání zákona, kterým se mění ZDPH (Sněmovní tisk č. 887) v § 36a stanoví, že je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro spojené osoby definované v § 36a odst. 3, je-li úplata za toto zdanitelné plnění nižší než cena obvyklá a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně (příp. nemá nárok na odpočet daně v plné výši), základem daně je cena obvyklá bez daně, zjištěná k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Sněmovní tisk č. 887 ovšem neruší § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH, který stanoví, že základem daně pro DPH v případě dočasného bezúplatného využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, je výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě, že by byl výše uvedený návrh zákona přijat, pokud by zaměstnavateli při bezúplatném poskytnutí výše uvedeného benefitu zaměstnancům vznikla povinnost odvést daň na výstupu, bude základ daně pro účely DPH stejný jako za současně platné právní úpravy.

3. Návrh řešení

V případě, že zaměstnavatel nakupuje služby od třetích osob a tyto následně poskytuje svým zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům ve formě zaměstnavateckého benefitu v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, je nákladem zaměstnavatele cena poskytnutých služeb (např. náklady na zakoupené vstupenky, poukázky, vyfakturované služby atd.).

Případy, kdy zaměstnavatel sám vlastní a/nebo provozuje jedno z výše uvedených zařízení a svým zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům poskytuje benefit ve formě možnosti využívat bezplatně tato zařízení, navrhuje rozdělit řešení na dvě situace:

- a) poskytnutí tohoto benefitu způsobem, kdy neexistuje rozdíl mezi externím odběratelem služby a zaměstnancem, tj. např. bez ohledu na naplnění kapacity zařízení, a
- b) poskytnutí tohoto benefitu s výraznými omezeními pro zaměstnance, tj. např. pouze v případě, že kapacita zařízení nebude naplněna.

Ad a) Poskytnutí benefitu bez omezení

Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci benefit ve formě možnosti používat jeho zařízení jako jakýkoli jiný externí odběratel služeb zařízení, tj. bez jakýchkoli omezení, např. bez ohledu na naplnění kapacity tohoto zařízení, vzniknou poskytnutím benefitu zaměstnavateli daňově neuznatelné náklady ve výši nákladů vynaložených zaměstnavatelem na daný benefit. Náklady vynaložené na poskytnutí benefitu zaměstnanci jsou považovány za daňově neuznatelné ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Ad b) Poskytnutí benefitu s výrazným omezením

Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci benefit ve formě možnosti používat jeho zařízení s výrazným omezením, které externí odběratel služby zařízení nemá, např. pod podmínkou, že benefit je poskytován pouze pokud kapacita tohoto zařízení nebude naplněna, vzniknou zaměstnavateli poskytnutím tohoto benefitu obecně pouze minimální vícenáklady např. administrativní či další. Pouze tyto vícenáklady budou považovány za daňově neuznatelné náklady ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

V obou výše zmíněných případech bude mít zaměstnavatel povinnost podložit způsob stanovení daňově neuznatelných nákladů souvisejících s poskytnutím daného benefitu (důkazní břemeno je tedy na daňovém subjektu).

Z pohledu DPFO se bude vždy jednat o osvobozený příjem zaměstnance ve smyslu §6 odst. 9 písm. d) ZDP, jelikož zaměstnavatel uhradil poskytnutý benefit z daňově neuznatelných nákladů (bez ohledu na fakt, jak byly spočítány, tj. způsobem ad a) či ad b)).

Pokud zaměstnavatel uplatnil nárok na odpočet na vstupu, vznikne mu povinnost odvést při poskytnutí benefitu daň na výstupu. Základ daně pro DPH bude dle současně platné právní úpravy roven výši celkových nákladů zaměstnavatele souvisejících s poskytnutím tohoto benefitu. V případě, že bude přijat sněmovní tisk č. 887 v současném navrhovaném znění, výši základu daně pro DPH to neovlivní.

4. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Upravené stanovisko MF (legislativa daní z příjmů):

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je v dané situaci velmi obtížně aplikovatelné, neboť nelze objektivně stanovit kritéria pro klíčování nákladů z důvodu neovlivnitelnosti ze strany provozovatele zařízení počet návštěvníků ze strany veřejnosti a vlastních zaměstnanců. Za předpokladu, že bude zvoleno provozovatelem objektivní kritérium eliminující jakékoliv nežádoucí daňové optimalizace lze připustit aplikaci § 25 odst. 1 písm. h) ve spojení s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí (DPH):

Z hlediska DPH se nijak nerozlišují nepeněžitě poskytnuté bez omezení nebo s výrazným omezením, jak je uvedeno v textu příspěvku.

Pokud se jedná o zdanitelná plnění podle § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 (dočasné využití obchodního majetku s uplatněním odpočtu daně nebo poskytnutí služby bez úplaty) je základ daně stanoven v § 36 odst. 6 písm. b) ve výši celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. stejným způsobem jako při poskytnutí obdobného plnění pro ostatní příjemce služby.

Podle ustanovení § 36a zákona o DPH se stanoví základ daně v případě, že je poskytnuto plnění za úplatu pro osoby uvedené v odst. 3 za podmínek stanovených v odstavci 1.

Základem daně je v takovém případě cena obvyklá zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 293/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

1. Úvod

Novelou zákona o daních z příjmů (ZDP) č. 216/2009 Sb. byl § 36 ZDP doplněn o odstavec 7 v následujícím znění:

„(7) Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek 35e). Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem 28b), použije se obdobně § 38e odst. 7.“

Výše uvedené ustanovení nabylo účinnosti dnem vyhlášení zákona č. 216/2009 Sb. ve Sbírce zákonů, tj. 20. července 2009 a podle čl. 2 odst. 2 Přejícných ustanovení se použije již na zdaňovací období započatá v roce 2009. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé otázky, které mohou vzniknout při praktické aplikaci výše uvedeného ustanovení ZDP.

Je zřejmé, že cílem právní úpravy bylo odstranění diskriminace daňových nerezidentů z jiných členských států EU a EHP vůči českým daňovým rezidentům ve vztahu k možnosti podat daňové přiznání na příjmy podrobené srážkové dani v ČR a uplatnit související náklady a jiné položky snižující základ daně tak, aby výsledkem bylo rovné daňové postavení českých subjektů a subjektů z jiných členských států EU a EHS.

Tento nesoulad zde existoval již od vstupu ČR do Evropské Unie a ČR tím porušovala čl. 56 až 58 Smlouvy o založení Evropského společenství, neboť české daňové zákony absencí příslušných pravidel fakticky neumožňovaly, aby nerezident, který má pouze příjmy ze zdroje na území ČR podrobené srážkové dani, uplatnil vůči těmto příjmům související náklady a ostatní položky snižující základ daně prostřednictvím daňového přiznání².

² K porušení pravidla volného pohybu kapitálu prostřednictvím daňové diskriminace viz např. rozsudek ESD C-521/07 Komise ES v. Nizozemské království, C-194/06 Staatssecretaris van Financier v. Oranje European Smalicap Fund NV.

2. Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Zákon č. 216/2009 Sb. stanoví pro předmětné ustanovení možnost jeho aplikace pro zdaňovací období započaté v roce 2009. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se ustanovením § 36 odst. 7 ZDP (včetně přechodných ustanovení) nezabývá. Z hlediska charakteru tohoto ustanovení není jednoznačné, zda jde o hmotně-právní nebo procesní normu a zda je tedy možné je použít i na zdaňovací období započatá před 1. lednem 2009.

Pokud by šlo o hmotně-právní normu, pak nové pravidlo chování bylo možné použít pouze na situace, které nastaly od 1. ledna 2009. Na situace, které nastaly před tímto dnem by toto ustanovení nedopadalo. Za předpokladu, že zahraniční subjekt není účetní jednotkou ve smyslu zákona č. 563/2009 Sb., o účetnictví, je jeho zdaňovacím obdobím kalendářní rok³. Z toho lze dovodit, že toto ustanovení by bylo možné použít nejdříve na příjmy dosažené 1. ledna 2009.

Pokud by šlo o procesní normu, bylo by podle názoru předkladatele možné nové ustanovení aplikovat na všechny případy, ve kterých lze účinně podat řádné nebo dodatečné daňové přiznání, tzn. tam, kde dosud neuplynula prekluzivní lhůta dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, včetně období před 1. lednem 2009.

Předkladatel má za to, že jde o ustanovení hmotně-právní, neboť nejde o pravidlo chování obecně použitelné pro daňové řízení, ale stanoví postup, jak lze v rámci podaného daňového přiznání započít vůči priznané daňové povinnosti sraženou daň. Pro způsob a podmínky podání daňového přiznání se uplatní obecná pravidla uvedená v ZSDP a v ZDP.

To znamená, že ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze uplatnit pouze na situace, které nastaly od 1. ledna 2009. Pro situace před tímto dnem lze z důvodu odstranění daňové diskriminace nerezidentů použít ustanovení § 36 odst. 7 ZDP přiměřeně.

3. Oznamovací povinnost

V souvislosti s právem daňového nerezidenta podat daňové přiznání vzniká otázka, zda se subjekt, který hodlá postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP, musí před podáním daňového přiznání zaregistrovat jako plátcе daně z příjmů nebo oznámit zahájení činnosti nebo pobírání příjmů podrobených dani postupem podle § 33 ZSDP.

Z § 33 odst. 2 ZSDP plyne obecná povinnost poplatníka oznámit správci daně do třiceti dnů skutečnost, že začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani. ZSDP neobsahuje výjimku z této oznamovací povinnosti v případě, kdy daňový nerezident pobírá pouze příjem ze zdroje na území ČR podrobený srážkové dani. Tato povinnost by se měla uplatnit vždy, bez ohledu na případný následný postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Pokud však zahraniční subjekt tuto povinnost nesplní, popř. splní ji opožděně, nemá tato skutečnost podle názoru předkladatele vliv na možnost postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP. To znamená, že podané daňové přiznání je platné i v případě, že mu nepředchází výše uvedené oznámení. Pokud je z podaného přiznání seznatelné, že se týká postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a toto přiznání obsahuje všechny údaje nutné pro oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, tak

³ Nemožnost volby zdaňovacího období pro zahraniční subjekty, které nepodnikají v ČR prostřednictvím organizační složky podniku, je podle autora příspěvku diskriminační a možnost této volby plyne přímo z Evropské smlouvy a související judikatury ESD. Tato otázka však není předmětem tohoto příspěvku.

by toto přiznání měl správce daně vyhodnotit zároveň jako oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, i když nebylo podáno na formuláři předepsaném ministerstvem financí, a neměl by už dále vyžadovat samostatné oznámení.

Podle názoru předkladatele nemá daňový nerezident, který má pouze příjmy, u kterých může postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP, v České republice daňovou registrační povinnost podle § 33 odst. 1 ZDP. To znamená, že správce daně tomuto subjektu nevydává rozhodnutí o daňové registraci, ale na vyžádání může vydat potvrzení o provedení oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, popř. mu může pro evidenční účely přidělit daňové identifikační číslo.

4. Uplatnění § 36 odst. 7 ZDP z hlediska věcného

Podle § 36 odst. 7 ZDP se možnost zahraničního subjektu - daňového nerezidenta podat daňové přiznání a uplatnit vůči přiznané daňové povinnosti sraženou daň vztahuje na následující příjmy:

- příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,
- příjmy
 1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,
 2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,
- příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kterými jsou:
 1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),
 2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,
 3. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu 71),
 4. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,
 5. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
 6. sankce ze závazkových vztahů,

Podle názoru předkladatele § 36 odst. 7 ZDP nestanoví povinnost, aby poplatník – nerezident nakládal s výše uvedenými příjmy jako s celkem, ale má volbu, které z těchto druhů příjmů budou zdaněny postupem podle § 36 odst. 7 ZDP a u kterým bude zdanění provedeno pouze srážkovou daní. To znamená, že lze pro jednotlivé druhy příjmů kombinovat zdanění příjmů srážkovou daní a zdanění prostřednictvím daňového přiznání (např. příjmy ze smluvních

sankcí zdaní konečnou srážkovou daní zatímco příjmy z licenčních poplatků zdaní prostřednictvím daňového přiznání).

Možnost volby způsobu zdanění má poplatník – nerezident i v rámci jednotlivých druhů příjmů, tzn. daňové přiznání lze podat i pouze pro část příjmů z licenčních poplatků, pokud je to pro poplatníka výhodné (neplatí princip „všechno nebo nic“). Postup, kdy je v daňovém přiznání uvedena pouze část příjmů, nelze podle názoru předkladatele považovat za zneužití práva, ale za racionální postup, ke kterému dává ZDP oprávnění.

5. Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničních poplatníkem

Podle § 36 odst. 7 ZDP pokud poplatník nezahrne příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7 ZDP. Odkazem pod čarou je jako zvláštní právní předpis uveden zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten však ve vztahu k daňovému přiznání uvádí několik lhůt, a to zvláště pro řádné, opravné a dodatečné přiznání.

Podle § 36 odst. 7 ZDP však zahraniční poplatník má právo a nikoliv povinnost podat daňové přiznání. Pokud neexistuje povinnost k určitému jednání, pak nelze stanovit lhůtu ke splnění této neexistující povinnosti. Z toho vyplývá, že zahraniční poplatník může podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP kdykoliv před skončením tříleté prekluzivní lhůty a daňová povinnost mu na základě tohoto přiznání mu může být vyměřena do konce tříletého prekluzivního období podle § 47 ZSDP. Tento názor vychází z práva daňového rezidenta podat daňové přiznání i po lhůtě, a to buď jako řádné nebo jako dodatečné (pokud tomuto přiznání předcházelo řádné přiznání).

Podle názoru předkladatele začíná lhůta pro podání daňového přiznání běžet prvním dnem po skončení příslušného zdaňovacího období. To znamená, že pro zdaňovací období kalendářního roku 2009 lze daňové přiznání platně podat od 1. ledna 2010 do 31. prosince 2012.

6. Způsob určení základu daně

6.1 Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů, resp. výnosů a nákladů

Pokud zahraniční příjemce příjmu není v ČR účetní jednotkou (tzn., že nemá v ČR organizační složku svého podniku) ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemá povinnost vést účetnictví ve vztahu k operacím prováděným v ČR. V takovémto případě nebude zahraniční osoba zdaněna na základě výsledku hospodaření zjištěného z jejího účetnictví ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, ale základem daně bude podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Zahraniční osoba se však podle názoru předkladatele může rozhodnout, že provede účetnictví, resp. provede účetní zápisy relevantní pro účely českého zdanění, podle českých účetních předpisů a zpracuje účetní výkazy. V takové případě je zahraniční osob oprávněna určit výsledek hospodaření na základě rozdílu mezi výnosy a náklady a z výsledku hospodaření určit základ daně. Odepření možnosti použití tohoto způsobu určení základu daně by bylo diskriminační vůči poplatníkům – nerezidentům (viz bod 1).

Výběr způsobu určení základu daně zahraničním poplatníkem nelze podle názoru předkladatele hodnotit jako zneužití práva (za předpokladu, že zahraniční poplatník uměle nesníží výdaje pro daňové účely jejich posunutím do následujícího zdaňovacího období), neboť tato možnost volby vychází pouze z nedostatku příslušné právní úpravy.

6.2 Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP neomezuje položky snižující základ daně podle § 23 odst. 3 a 4 ZDP ani výdaje, které lze podle § 24 ZDP uplatnit v daňovém přiznání jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ze zdroje na území ČR.

V tomto smyslu lze podle názoru předkladatele vůči zdanitelným příjmům uplatnit jak přímé, tak i část nepřímých výdajů, resp. nákladů⁴ souvisejících se zdanitelným příjmem (včetně např. poměrné části režijních nákladů) na základě ekonomicky zdůvodněných kritérií.

6.3 Zdanění nerealizovaných příjmů

Podle § 38d odst. 1 ZDP je srážku daně povinen provést plátce daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 ZDP a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP nedovoluje, aby byl proveden zápočet souhrnu daně sražené v daném zdaňovacím období vůči souhrnu příjmů po odpočtu nákladu za toto období. Naopak zápočet sražené daně lze provést pouze v tom případě, kdy byl v daném zdaňovacím období realizován také související příjem, resp. výnos, ze kterého byla daň sražena. To znamená, že zde může dojít k časovému nesouladu mezi provedením srážky a výplatou souvisejícího příjmu.

Tento závěr vychází z mechanismu uplatnění srážkové daně, která se uplatní při zúčtování nebo zaplacení příslušného příjmu, cokoliv nastane dříve.

U českého plátce daně (plátce příjmu) a zahraničního poplatníka (příjemce příjmu) může nastat následující situace (za předpokladu, že zahraniční poplatník zdaňuje na bázi příjmů a výdajů):

⁴ Ve vztahu k přímým a nepřímým nákladům lze analogicky použít vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uvedené v pokynu D-300 k § 25 ZDP, body 10, 11 a 12.

Rok 2009**Rok 2010**Plátce daně v ČR (plátce zdanitelného příjmu)

Zúčtovaný příjem/náklad	100	Zúčtovaný příjem/náklad	0
Vyplacený příjem	45	Vyplacený příjem	50
Sražená daň (sazba 5%)	5	Sražená daň (sazba 5%) (již sraženo)	0

Zahraniční poplatník (příjemce zdanitelného příjmu)

Přijatý příjem (hrubý)	50	Přijatý příjem	50
Vynaložené náklady	60	Vynaložené náklady	20
Příjmy po odpočtu výdajů (ztráta)	-10	Příjmy po odpočtu výdajů	30
		Odpočet ztráty	-10
Základ daně	0	Základ daně	20
Daňová povinnost (sazba 20%)	0	Daňová povinnost (sazba 20%)	4
Sražená daň	5	Sražená daň	0
Přeplatek(+)/Nedoplatek na dani(-)	5	Přeplatek(+)/Nedoplatek na dani(-)	-4

Alternativně by zahraniční plátce mohl určit základ daně pro účely § 36 odst. 7 ZDP na základě výsledku hospodaření určeného z účetnictví vedeného podle českých účetních předpisů:

Zúčtovaný výnos ⁵	100	Zúčtovaný výnos	0
Zúčtované náklady	80	Související výdaje	0
Výsledek hospodaření (zisk)	20	Výsledek hospodaření	0
Základ daně	20		
Daňová povinnost (sazba 20%)	4		
Sražená daň	5		
Přeplatek(+)/Nedoplatek na dani(-)	1		

Výsledkem výše uvedeného postupu je, že zahraniční subjekt, který zdaňuje na základě rozdílu mezi příjmy a výdaji nezaplatí v ČR ze zdroje na území ČR žádnou daň v roce 2009 (nedosáhne základu daně, ale pouze daňové ztráty ve výši 10). V případě, že zahraniční subjekt zdaňuje své příjmy na základě rozdílu mezi výnosy a náklady, dosáhne v roce 2009 základu daně ve výši 20 a daňové povinnosti ve výši 4.

Pokud zahraniční subjekt podá v roce 2010 daňové přiznání (nemá povinnost toto přiznání podat) a uvede v něm příjmy dosažené v roce 2010, pak po odpočtu ztráty za rok 2009 dosáhne základu daně ve výši 20 a daňové povinnosti ve výši 4.

⁵ Jedná se o příjem zúčtovaný podle českých účetních předpisů u příjemce příjmu.

Z § 36 odst. 7 ZDP podle názoru předkladatele neplyne ve výše uvedeném případě povinnost podat v roce 2010 daňové přiznání, neboť příjem realizovaný v roce 2010 již v roce 2009 byl zdaněn srážkovou daní a následně i zahrnut do základu daně nerezidenta v ČR.

7. Povinnost platit zálohy na daň

Podle § 38a ZDP se při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně.

Z výše uvedeného plyne, že zahraniční poplatník, který podá přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP a dosáhne hranice uvedené v § 38a ZDP, má povinnost platit zálohy na daň z příjmů podle poslední známé daňové povinnosti vyměřené na základě podaného daňového přiznání. Může však požádat o stanovení záloh jinak, popř. o zproštění povinnosti k placení záloh podle § 67 odst. 5 ZSDP.

8. Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Je zřejmé, že cílem ustanovení § 36 odst. 7 ZDP je odstranit diskriminaci poplatníků z jiných členských států EU a Evropského hospodářského společenství vůči českým daňovým rezidentům, nikoliv změnit způsob zdanění ze srážkové daně na zdanění na základě daňového přiznání. Na druhé straně však žádné ustanovení ZDP ani mezinárodních smluv, jimiž je ČR vázána, nestanoví právo daňového rezidenta nemít horší postavení než má daňový nerezident. To znamená, že v důsledku aplikace § 36 odst. 7 ZDP se nerezident může dostat do lepšího daňového postavení než má rezident.

Proto pokud zahraniční poplatník podá daňové přiznání, pak by výsledkem neměla být nikdy vyšší daňová povinnost, než odpovídá původně sražené dani. V případě, že by výsledek vyměření daňové povinnosti zahraničního poplatníka na základě podaného daňového přiznání směřoval k vyšší daňové povinnosti, než která odpovídá sražené dani (např. z důvodu neuznání části uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení souvisejících zdanitelných příjmů), pak by zahraniční poplatník měl mít možnost vzít již podané daňové přiznání zpět. Tím by došlo k zastavení vyměřovacího řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP) a sražená daň by ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP, resp. § 38e odst. 7 ZDP byla považována za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.

I když ZSDP výslovně možnost zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání neumožňuje, plyne tato možnost z cíle právní úpravy, kterou je zlepšení postavení daňových nerezidentů vůči daňovým rezidentům. Nemožností vzít daňové přiznání zpět by tak mohlo dojít k diskriminaci zahraničních poplatníků podle toho, zda podali daňové přiznání. Podle názoru předkladatele nemůže skutečnost, že zahraniční poplatník podal daňové přiznání, vést k horšímu daňovému postavení než má zahraniční poplatník ve stejné situaci,

kteřý daňové přiznání nepodá. Takovýto výsledek by byl v rozporu s cílem a smyslem nové právní úpravy.

9. Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP neřeší povinnost podat daňové přiznání v případě, kdy např. došlo v dalším zdaňovacím období ke snížení nákladů souvisejících s přiznanými příjmy, např. v roce 2010 obdrží zahraniční osoba dobropis na náklady uplatněné v roce 2009 vůči příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP, na které podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009, a na základě tohoto dobropisu v roce 2010 obdrží zpět část výdajů, které v roce 2009 správně uplatnit vůči přijatým zdanitelným příjmům⁶.

Podle názoru předkladatele z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost zahraniční osoby podat v roce 2010 daňové přiznání, popř. možnost správce daně použít mimořádný opravný prostředek a zvýšit základ daně zahraničního subjektu za rok 2009 ve výši částky přijaté na základě obdrženého dobropisu.

10. Závěr

Předkladatel navrhuje, aby ministerstvo potvrdilo výše uvedené závěry případně formou pokynu řady D upravil praktický postup při aplikaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí:

Cílem uvedené právní úpravy je zajistit stejné zacházení s rezidenty a nerezidenty, kteří se nacházejí ve srovnatelné situaci jako rezidenti, nikoliv zavádět zvýhodnění nerezidentů oproti rezidentům. Opačný výklad by mohl být také v rozporu se závazky České republiky plynoucí z Etického kodexu pro zdanění podnikatelů. Nerezidenti mají tudíž podle § 36 odst. 7 možnost rozhodnout se, zda sraženou daň budou považovat za konečnou, anebo zda budou obdobně jako rezidenti uvedené příjmy zahrnovat do základu daně. Z toho vyplývá, že je nutné aplikovat § 36 odst. 7 na všechny dotčené příjmy nebo alternativně u všech příjmů považovat srážkovou daň za konečnou. Obdobně je nutné posuzovat vypořádání jednotlivých příjmů, kde se režim zdanění v případě dopadu do více zdaňovacích období bude řídit postupem zvoleným v prvním roce. Na základě výše uvedeného zaujímá MF k jednotlivým bodům příspěvku tato stanoviska:

K bodu 2 - Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Před nabytím účinnosti zákona č. 216/2009 Sb. nelze podle ustanovení § 36 odst. 7 zákona postupovat.

K bodu 3 - Oznamovací povinnost

Nesplnění registrační povinnosti podle zákona o správě daní a poplatků nemá vliv na podání daňového přiznání.

⁶ Podle pokynu D-300 se dobropisy, resp. vrubopisy pro daňové účely zohlední ve zdaňovacím období, kdy byly vydány, bez ohledu na to, kdy došlo k původní transakci, ke které se dobropis, resp. vrubopis vztahuje. Proto není vydání dobropisu, resp. vrubopisu v následujícím zdaňovacím období důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání.

Podle § 33 odst. 14 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt svoji registrační nebo ohlašovací povinnost, zaregistruje jej správce daně z úřední povinnosti neprodleně, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto povinnost.

K bodu 4 - Uplatnění § 36 odst. 7 ZDP z hlediska věcného

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Zvolí-li daňový nerezident ve zdaňovacím období postup podle § 36 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon), musí tak postupovat u veškerých příjmů. Zákon nestanoví, že by poplatník mohl způsob zdanění kombinovat.

K bodu 5 - Lhůta pro podání daňového přiznání zahraničních poplatníkem

Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 6 - Způsob určení základu daně

6.1. Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů, resp. výnosů a nákladů

Souhlas se závěrem předkladatele pokud se na zahraniční osobu nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

6.2. Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Ustanovení § 36 odst. 7 zákona nevyklučuje postup podle § 23 odst. 3 a 4 zákona. Pokud jde o uplatnění výdajů, musí i daňový nerezident postupovat podle § 24 a § 25 zákona.

6.3. Zdanění nerealizovaných příjmů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Pokud se na zahraniční osobu nevztahuje § 1 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, může při stanovení základu daně vycházet z rozdílu mezi příjmy a výdaji, a to v těch zdaňovacích obdobích, kdy příslušné příjmy obdrží (viz stanovisko MF k bodu 4). V uvedeném příkladě jde o zdaňovací období 2009 a 2010.

K bodu 7 - Povinnost platit zálohy na daň

Souhlas se závěrem předkladatele.

K bodu 8 - Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Nesouhlas se závěrem předkladatele. V případě podání daňového přiznání je třeba postupovat podle zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 46 zákona o správě daní a poplatků pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů.

O stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předepíše. Je-li takto vyměřená daň vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání či hlášení, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně.

V rámci řádných opravných prostředků může daňový subjekt podat odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kde může napadát jen doměřený rozdíl na daňovém základu a na dani.

Z příkladu předloženého KDP je zřejmé, že poplatníkovi nebyly uznány výdaje, bylo tedy již vyměřeno. Pokud poplatník využil § 36 odst.7 zákona nelze již použít § 27 odst.1 písm. a)

zákona o správě daní a poplatků, tzn. zastavení řízení pokud vzal navrhovatel zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto, pokud to zákon připouští.

K bodu 9 - Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích

Nesouhlas se závěrem předkladatele. Zvolí-li daňový nerezident postup podle § 36 odst. 7 zákona, musí tak postupovat u veškerých příjmů a výdajů.

DPH

Příspěvek 248/29.10.08 – MF předkládá stanovisko

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH -Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Petra Pospíšilová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2309
Jakub Dostálek, daňový poradce, č. osvědčení 3407

1. Popis

Předmětem tohoto materiálu je doplnění již uzavřeného příspěvku č. 184/27.06.07 Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH. Doplnění se týká finančních derivátů (konkrétně úrokových a měnových swapů) a dále REPO operací s cennými papíry uzavřených za účelem poskytnutí úvěrového nástroje plátcem.

2. Shrnutí uzavřeného příspěvku č. 184/27.06.07

Cílem příspěvku č. 184/27.06.07 bylo sjednotit přístup k vybraným finančním činnostem osvobozeným od DPH z pohledu výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH podle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „koeficient“ a „zákon o DPH“).

Dle příspěvku jsou určité finanční činnosti specifické tím, že při jejich poskytování není samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna je dána úrokovou marží, případně marží mezi prodejní a kupní cenou daného instrumentu („maržové obchody“).

Předmětem příspěvku bylo sjednotit postup při zohledňování následujících maržových obchodů ve výpočtu koeficientu:

- Směnárenská činnost;
- Finanční derivátové operace;
- REPO operace (převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování);
- Nákup cenných papírů pro klienty.

V příspěvku bylo uvedeno, mimo jiné s odvoláním na judikáty Evropského Soudního dvora v případech First National Bank of Chicago (C-172/96) a Glawe (C-38/93), že v případě některých finančních transakcí je možné stanovit základ daně na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období. Konkrétně bylo potvrzeno, že u:

- Směnárenských transakcí, kde dochází k nákupu a prodeji cizí měny, je za obrat pro účely koeficientu považován celkový hospodářský výsledek z transakcí za zdaňovací období;
- Repo operací (kterými se rozumí převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování se současnou dohodou o budoucím prodeji těchto cenných papírů) se celá REPO operace považuje za jednu transakci a za obrat pro účely koeficientu je považován celkový výsledek transakce;

- Nákupů cenných papírů pro klienta lze za obrat zahrnovaný do koeficientu považovat výslednou marži z celé transakce.

V případě finančních derivátových operací vyjádřilo Ministerstvo Financí nesouhlas s návrhem předkladatelů. Ministerstvo Financí nicméně připustilo, že u určitých typů obchodů (konkrétně např. u úrokových či měnových swapů) by bylo možné považovat za základ daně a částku vstupující do koeficientu výslednou marži z celé transakce. Schválení takového přístupu pro konkrétní transakce však Ministerstvo Financí podmínilo detailnější analýzou jednotlivých typů derivátů (jež je součástí tohoto materiálu).

3. Finanční deriváty

3.1. Úrokové swapy

Úrokový swap je dohoda o výměně peněžních toků, které jsou odvozeny od pevné nebo pohyblivé báze. Strana A se při uzavření obchodu zavazuje zaplatit straně B dohodnutý pevný úrok ze sjednané jistiny za sjednané období ke sjednaným datům splatnosti a současně se ze sjednané jistiny za sjednané období ke sjednaným datům zavazuje strana B zaplatit straně A dohodnutý variabilní úrok. Cílem swapu může být snaha zajistit si úrokovou pozici (např. dlužník platí z úvěrů pohyblivý úrok závislý na tržním vývoji a preferuje úrok zafixovat prostřednictvím swapu) nebo spekulovat na vývoj sazeb.

Na konci jednotlivých úrokových období během trvání swapu dochází k vypořádání úrokových plateb. Nákladový a výnosový úrok jsou obvykle účtovány samostatně, jako dvě části jedné transakce, které nejsou z věcného a ekonomického hlediska oddělitelné. Pro zjištění celkového realizovaného výsledku transakce je pak nutné porovnat nákladový a výnosový úrok, obvykle účtované do výsledovky samostatně (tj. nekompensovaně). Vypořádání je zpravidla provedeno jedním (výsledným) peněžním tokem. Platbu provádí strana, jejíž swapová úroková platba má vyšší hodnotu, a to ve výši rozdílu vzájemně směňovaných úrokových plateb. Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu a na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat celý úrokový swap ve smyslu jeho ekonomické podstaty za jedno plnění (jednu transakci), přičemž úplatou je rozdíl mezi vzájemně placenými úrokovými platbami. Dle názoru předkladatelů se má ve výpočtu koeficientu zohledňovat pouze hospodářský výsledek plátce z těchto plnění (maržový přístup) za zdaňovací období, obdobně jako v případě směnářenské činnosti

V této souvislosti odkazujeme i na argument uvedený v již uzavřeném příspěvku, že Evropská komise v minulosti vyjádřila u podobných transakcí stejný názor, když navrhla následující změnu 6. směrnice: „Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle č. 13b (d)(4) a (5); ... pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány.“ K tomuto názoru Komise předkladatelé dodávají, že s ohledem na množství těchto transakcí u finančních institucí je sledování úplat v případech jednotlivých obchodů komplikované.

Současně by mělo být bráno v úvahu, že situace je dále znepřehledněna tím, že v rámci úrokového swapu nemusí být až do konce transakce zřejmé, která ze stran získá čistou

kladnou úplatu, a která ze stran bude naopak v pozici čistého plátce úplaty. Existence záporné úplaty přitom nemusí dle názoru předkladatelů znamenat, že daný účastník transakce je v pozici příjemce služby (např. pokud uzavření swapu nabídla banka klientovi jako svou službu vedoucí k zajištění klienta a vlivem pohybů sazeb se banka ocitá v pozici čistého plátce). S ohledem na tyto okolnosti je posuzování celkového výsledku z transakcí za dané období nejvhodnějším postupem, který není v rozporu s výše citovaných názorem Komise či situace u směnárenských operací.

3.2. Měnové swapy

Měnový swap je prodej (nákup) jedné měny za druhou s jejím následným zpětným odkoupením (prodejem) v budoucnu. Směnný kurz obou částí transakce je dohodnut zúčastněnými stranami předem. Obě části transakce (tzv. spotová i termínová) se uzavírají ve stejném okamžiku a jsou součástí jednoho obchodu. Cílem swapu může být snaha zajistit si měnovou pozici nebo spekulovat na vývoj kurzu.

Pro zjištění celkového realizovaného výsledku transakce je nutné porovnat realizované výsledky obou částí transakce účtované na nákladových a výnosových účtech.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat celý měnový swap ve smyslu jeho ekonomické podstaty za jedno plnění (jednu transakci) a ve výpočtu koeficientu zohledňovat pouze hospodářský výsledek plátce z těchto plnění (maržový přístup) obdobně jako u úrokových swapů.

3.3 REPO operace

Jak je zmíněno výše, uzavřený příspěvek č. 187/27.06.07 ošetřoval DPH přístup k REPO operacím definovaným jako „převod cenného papíru za účelem poskytnutí financování, zejména nákup cenného papíru se současnou dohodou o jeho budoucím prodeji.“ Tyto transakce budeme dále označovat jako „reverzní REPO operace“.

Cílem tohoto materiálu je doplnit výše uvedený příspěvek o DPH přístup k REPO operacím z pohledu příjemce financování (dlužníka). REPO operací pro účely tohoto doplňujícího materiálu rozumíme transakce, jejichž ekonomickou podstatou je přijetí financování, které je zajištěno převodem cenných papírů na věřitele se současnou dohodou o jejich budoucím nákupu dlužníkem. Převod cenných papírů je považován za formu zajištění. REPO operace jsou zrcadlovým odrazem reverzních REPO operací diskutovaných v příspěvku č. 187/27.06.07, tj. jedná se o stejné operace, které byly diskutované ve zmíněném uzavřeném příspěvku (z pohledu věřitele), posuzované nyní z pohledu dlužníka.

REPO operace/reverzní REPO operace jsou běžně používaným způsobem financování zejména mezi ČNB a bankami a mezi bankami navzájem.

REPO operace/reverzní REPO operace se ve výsledovce projevují pouze jako nákladový/výnosový úrok, což plně odráží jejich ekonomickou podstatu.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat REPO operaci za jednu transakci. Protože REPO operace jakožto přijetí financování, nenese ve výsledovce žádný výnos (pouze úrokový náklad), koeficient DPH by neměl být touto operací ovlivněn.

Tento názor zajistí konzistentní přístup obou protistran REPO operací, kdy při poskytování financování formou REPO operace bude koeficient DPH ovlivněn obratem za službu poskytnutého financování u věřitele, zatímco koeficient a základ daně dlužníka ovlivněn nebude. Stejný efekt nastává i v případech poskytování standardních úvěrů bez zajištění, zajištěných zástavním právem či zajišťovacím převodem vlastnického práva (viz materiál č. 71/31.08.05 Zajišťovací převod vlastnického práva).

4. Navrhované řešení

Na základě výše zmiňovaného popisu jednotlivých operací doporučujeme přijmout následující doplnění již uzavřeného koordinačního výboru.

4.1. V případě provádění úrokových (bod 3.1.) a měnových swapů (bod 3.2.) definovaných výše, které představují činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s těmito deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, může být za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

V případě úrokových a měnových swapů (včetně jejich prvotního sjednání a vypořádání), při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.2. V případě REPO operací (bod 3.3), tak jak jsou vymezeny výše, lze celou REPO operaci považovat pro účely DPH za jednu transakci. S ohledem na charakter těchto transakcí nevzniká dlužníkovi základ daně (tj. osoba, která platí úrok, neposkytuje plnění ve smyslu zákona o DPH) a DPH koeficient dlužníka není těmito transakcemi ovlivněn. Na straně věřitele je úrokový výnos z této operace příjmem osvobozeným od DPH.

5. Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uváděné problematice, který bude po projednání v rámci Koordinačního výboru vhodným způsobem publikován.

Stanovisko Ministerstva financí:

Příspěvek byl projednán na jednání s předkladateli dne 26.1.2010, na základě tohoto jednání MF zaujímá tato stanoviska k dílčím závěrům:

K bodu 3.1.– úrokové swapy

MF nesouhlasí s návrhem předkladatelů, tj. je nutné zachovat dosavadní postup – celkový výnos brutto).

K bodu 3.2. - měnové swapy

MF souhlasí s návrhem předkladatelů.

3.3 REPO operace

Jak vyplývá z příspěvku, smyslem bylo zabývat se přístupem k REPO operacím z hlediska DPH a z pohledu příjemce financování (dlužníka). REPO operací se pro účely tohoto příspěvku rozumí transakce, jejichž ekonomickou podstatou je přijetí financování, které je zajištěno převodem cenných papírů na věřitele se současnou dohodou o jejich budoucím nákupu dlužníkem. Převod cenných papírů je považován za formu zajištění.

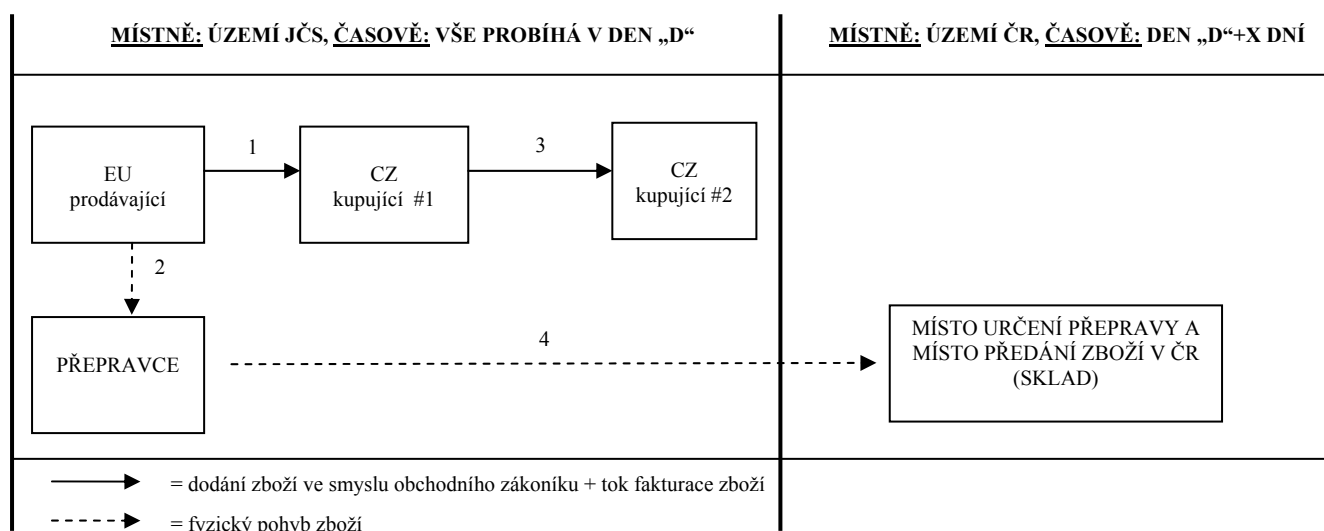
MF při jednání navrhlo vycházet ze stanoviska k příspěvku č. 71/31.08.05 Zajišťovací převod vlastnického práva, tj. vycházet z toho, že při zajištění dochází k převodu cenných papírů pouze z hlediska právního, nikoliv ekonomického a celou transakci posuzovat až když dojde k jejímu uskutečnění faktickému, z ekonomického hlediska. **Jako osvobozené plnění bude v tomto případě uvedena celá hodnota realizovaného CP a nikoliv jen úrokový výnos.**

Příspěvek 296/20.01.10 – MF předkládá stanovisko

296/20.01.10 - Určení místa plnění a DUZP u tzv. řetězových dodávek z EU

Předkládá: David Krch, daňový poradce, č. osvědčení 3560
Jaromír Hrazdira, daňový poradce, č. osvědčení 3546

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad při určení místa plnění a data uskutečnění zdanitelného plnění při tzv. řetězových dodávkách z EU spojených s jednou přepravou zboží. Cílem příspěvku je se zaměřit na řetězové dodávky, které obsahují určitou modifikaci od běžných řetězových dodávek, které by výkladově problémy činit neměly - jedná se konkrétně o situace, kdy může být zboží dodáno v řadě mezi více tuzemskými plátcí ještě v době, kdy se fyzicky nachází na území jiného členského státu EU („JČS“) s tím, že je odlišný okamžik (datum) splnění dodání zboží ve smyslu obchodního zákoníku od okamžiku fyzického předání zboží v ČR (tj. druhá dodávka v řadě není vázaná na fyzické předání zboží v ČR). Pro lepší názornost uvádím následující schéma:



Vysvětlivky:

1. EU prodávající dodává zboží v den D pro CZ kupujícího #1 s místem dodání na rampě závodu s tím, že zajistí přepravu zboží, které fyzicky předá na místě určení v ČR o několik dní později („dodávka 1“). Jedná se o dodání s podmínkou EXW s modifikací, že (i) kupní cena již zahrnuje dopravu do České republiky a že (ii) veškerá práva a rizika spojená s disponováním se zbožím přechází na kupujícího k datu dodání na rampě závodu.
2. EU prodávající sjednává na vlastní náklad přepravu zboží ze závodu v EU do místa určení v ČR a v den D předává zboží přepravci.
3. CZ kupující #1 dodává stejné zboží rovněž v den D ve prospěch CZ kupujícího #2, a to rovněž s místem dodání na rampě závodu s tím, že zboží bude fyzicky předáno na místě určení v ČR o několik dní později („dodávka 2“). I v tomto případě jsou sjednány dodací podmínky EXW se stejnou modifikací, jako u dodávky 1.
4. Přepravce realizuje přepravu do místa určení v ČR, kde dojde k fyzickému předání zboží v čase D+X dní.

V těchto situacích mohou vznikat následující nejasnosti, které jsme pro přehlednost rozdělili do čtyř konkrétních otázek:

1. **Kde je místo zdanitelného plnění jednotlivých dodávek 1 a 2?**
2. **Je některou z dodávek možné posoudit jako tzv. intrakomunitární dodávku a pokud ano, kterou?**
3. **Může být dodávka 2 tuzemským plněním v ČR i přes skutečnost, že zboží se k datu dodání fyzicky nachází mimo území ČR?**
4. **K jakému datu vzniká jednotlivým plátcům povinnost přiznat v tuzemsku daň na výstupu, tj. jaké je datum uskutečnění zdanitelného plnění v těchto případech?**

Rozbor situace

1. OTÁZKA: Určení místa plnění jednotlivých dodávek

Teoreticky mohou existovat následující varianty místa plnění při dodání zboží v řetězovém obchodu z pohledu místa plnění:

1. Dodávky 1 i 2 mají místo plnění v JČS.
2. Dodávka 1 má místo plnění v JČS, dodávka 2 v ČR.
3. Dodávka 1 i 2 mají místo plnění v ČR.

Variantu, že by dodávka 1 měla místo plnění v ČR a dodávka 2 v JČS, vůbec (ani teoreticky) nezvažujeme.

Zákon o DPH

Z ustanovení §7 ZDPH lze vyloučit, že by mohla existovat varianta č. 3, neboť zboží se při dodávce 1 i 2 nachází na území JČS, tj. místo plnění obou dodávek současně nemůže být v ČR.

Z ustanovení §7 ZDPH se navíc zdá být jako vylučitelné, aby dodávka 2 měla místo plnění v ČR, neboť zboží dodané bez odeslání nebo přepravy má místo plnění v místě, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, tj. na území JČS v den D. Z pohledu ZDPH se zdá být vylučitelnou i varianta č. 2.

ZDPH samozřejmě neřeší místo plnění v JČS, tj. varianta č. 1 musí být posouzena z pohledu směrnice 112/2006/ES a případně zákona o DPH příslušného JČS.

Směrnice 112/2006/ES

Směrnice 112/2006/ES („Recast“) rozlišuje tzv. dodání zboží bez přepravy dle článku 31 a tzv. dodání zboží s přepravou dle článku 32. Dle článku 31 je místem plnění u dodání zboží bez přepravy místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje. Dle článku 32 je místem plnění u dodání zboží spojeného s přepravou místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli. Z těchto pravidel lze dovodit následující závěry (opět uvažujeme, že minimálně jedna z dodávek je spojená s přepravou):

- NENÍ-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 31 a dodávka 2 bude mít místo plnění v JČS dle článku 32. Tj. platí varianta č. 1 výše.
- JE-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 32. Z Recastu nicméně neplyne, jak v této situaci neuplatnit pro dodávku 2 článek 31, tj. z článku 31 Recastu bychom v této variantě dovodili, že dodávka 2, která následuje dodávku 1 spojenou s přepravou, je rovněž dodávkou s místem plnění v JČS (tj. opět by platila varianta č. 1). Takový závěr je samozřejmě nelogický, neboť první dodávku jako tzv. intrakomunitární dodávku z JČS do ČR by následovala tuzemská dodávka v JČS.

Judikatura Evropského soudního dvora

Obdobný případ byl již předmětem rozhodování Evropského soudního dvora („**ESD**“), a to konkrétně ve věci EMAG Handel Eder OHG (C-245/04). Ze zdůvodnění ESD lze k tomuto konkrétnímu bodu uvést mj. následující, cituji (bod 50 rozhodnutí):

„Pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek pořízení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo pořízení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přepravy začaly uskutečňovat.“

Z textu rozhodnutí lze poměrně jednoznačně dovozovat závěr, že:

- NENÍ-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 31 a dodávka 2 bude mít místo plnění v JČS dle článku 32.
- **JE-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 32 a dodávka 2 bude mít místo plnění v členském státě určení, tj. v ČR.**

Pozn.: Uvedené závěry jsme záměrně přetransformovali na články Recastu, který je v současné době platný, případ EMAG byl nicméně posuzován ještě za účinnosti Směrnice Rady 77/388/EHS. Věcně se nicméně na podstatě problému ani na závěrech ESD k případu EMAG nic nemění.

Dílčí závěr k určení místa plnění:

Dle rozhodnutí ESD ve věci EMAG lze pro případ zvažovaný v tomto příspěvku dovodit, že:

- Při dodávce 1 je místo plnění v JČS, neboť tato dodávka je spojená s přepravou (zajištěnou od EU prodávajícího).
- **Při dodávce 2 je místo plnění v ČR i přes skutečnost, že předmětné zboží se v okamžik dodání nachází na území JČS a nikoli v ČR. Tento závěr platí za předpokladu, že přeprava zboží je spojená s dodávkou 1.**

2. OTÁZKA: Je některou z dodávek možné posoudit jako osvobozenou od daně na výstupu a pokud ano, kterou?

Směrnice 112/2006/ES

V souladu s článkem Recastu členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

Vzhledem ke skutečnosti, že zboží dodané prodávajícím z JČS (i) opustí území JČS a (ii) přeprava zboží do ČR je zajišťována smluvním přepravcem prodávajícího, jedná se o tzv. dodávku s přepravou ve smyslu článku 138 Recastu, u které jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně na úrovni dodávky 1.

Judikatura Evropského soudního dvora

I tuto otázku rozhodoval ESD ve věci EMAG, kde uvedl následující závěry, cituji (bod 45):

„v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.“

Z textu rozhodnutí lze poměrně jednoznačně dovozovat závěr, že:

- Uplatnit osvobození lze pouze u jedné z dodávek v řadě.
- Ta dodávka, které je přičtena přeprava zboží, je osvobozena od daně na výstupu.
- Uplatnění osvobození od daně pouze u jedné dodávky platí bez ohledu na skutečnost, kdo má právo nakládat se zbožím během přepravy zboží.

Zákon o DPH

ZDPH je irelevantní pro posouzení otázky č. 2, protože pokud by bylo možné takové osvobození přiznat, v každém případě by se jednalo o osvobození dodávky s místem plnění v JČS a nikoli v ČR.

Z pohledu ZDPH je nicméně podstatné, zda dodávka, která bude mít místo plnění v JČS a současně bude osvobozena od daně jako dodání zboží do ČR, bude pro účely uplatnění DPH v tuzemsku chápána jako pořízení zboží z JČS či nikoli.

Vzhledem ke skutečnosti, že ESD ve věci EMAG jednoznačně rozhodl, že pokud jedno dodání zboží v řadě spojené s přepravou musí mít za logický následek pořízení stejného zboží

uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž přeprava končí (viz výše citovaný bod 50 rozhodnutí), považujeme za nesporné, že v našem modelovém příkladě musí být ze strany české daňové správy chápána dodávka 1 jako pořízení zboží z JČS.

Dílčí závěr k osvobození od daně na výstupu:

Dle rozhodnutí ESD ve věci EMAG lze z hlediska uplatnění osvobození od daně na výstupu v řetězovém obchodu zvažovaném v tomto příspěvku dovodit, že:

- Dodávka 1, která je spojená s přepravou, je dodávkou z JČS do ČR osvobozenou od daně na výstupu v JČS.
- **Dodávka 1 je současně pro účely ZDPH pořízením zboží z JČS.**

3. OTÁZKA: *Může být dodávka 2 tuzemským plněním v ČR i přes skutečnost, že zboží se k datu dodání fyzicky nachází mimo území ČR?*

Tato otázka je úzce provázaná s otázkami č. 1 a 2 a i s argumentací již výše použitou, proto uvádíme rovnou následující dílčí závěr k otázce č. 3:

- V návaznosti na odpovědi na otázky 1 a 2 výše a v souladu s rozhodnutím ESD ve věci EMAG je nesporné, že v námi zvažovaném případě řetězového obchodu, kde prodávající z JČS státu zajišťuje přepravu zboží do ČR, **musí být dodávka 2 dodáním zboží s místem plnění v ČR, které podléhá tuzemské dani na výstupu. Kupující #2 má při splnění obecných podmínek ZDPH nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu z daňového dokladu, který vystaví kupující #1 na dodávku 2.**
- Tento závěr platí bez ohledu na skutečnost, že (i) k datu dodání zboží se zboží nachází na území JČS a nikoli v tuzemsku a (ii) kdo má právo fyzicky nakládat se zbožím v průběhu jeho dopravy do ČR (tj. zda EU prodávající, CZ kupující #1 nebo CZ kupující #2).

4. OTÁZKA: *K jakému datu vzniká jednotlivým plátcům povinnost přiznat v tuzemsku daň na výstupu (resp. nárok uplatnit na odpočet daně na vstupu), tj. jaké je datum uskutečnění zdanitelného plnění v těchto případech?*

Při hledání odpovědi na tuto otázku vycházíme ze závěrů uvedených výše, tj. že dodávka 1 je dodávkou osvobozenou od daně v JČS (a současně je pořízením zboží v ČR) a dodávka 2 je dodávkou s místem plnění v ČR podléhající dani na výstupu v tuzemsku.

Povinnost přiznat daň u dodávky 1

Při určení povinnosti přiznat daň z dodávky 1 by neměly vznikat výkladové nejasnosti, CZ kupující #1 bude postupovat v souladu s ustanovením §25 ZDPH a přizná daň z dodávky 1:

- 15. den měsíce následující po měsíci, v němž bylo zboží z JČS pořízeno, nebo
- Ke dni vystavení daňového dokladu, pokud bude daňový doklad vystaven před 15. dnem, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. .

Dále bude CZ kupující #1 postupovat v souladu s ustanovením §25 odst. 3) ZDPH, tj. pořízení zboží bude považovat za uskutečněné ke dni, ke kterému by bylo uskutečněné zdanitelné plnění při dodání zboží dle §21. V příkladě zvažovaném v tomto příspěvku se bude jednat o den „D“, tj. den, ke kterému EU prodávající zboží dodal CZ kupujícímu #1 a kdy CZ kupující #1 má právo se zbožím nakládat jako vlastník. Vznik daňové povinnosti při pořízení z JČS zboží CZ kupujícím #1 nebude proto vázán na uskutečnění fyzického pořízení zboží do ČR nýbrž na uskutečnění pořízení zboží ve smyslu ustanovení §25 odst. 3) ZDPH.

Povinnost přiznat daň u dodávky 2

Dodávka 2 je v uvedeném řetězovém obchodu tuzemským dodáním zboží, CZ kupující #1 proto bude při stanovení data povinnosti přiznat daň na výstupu postupovat dle ustanovení §21 odst. 1) a 3) ZDPH a dále dle ustanovení §13 odst. 1) ZDPH.

CZ Kupujícímu #1 vznikne povinnost přiznat daň na výstupu k datu dodání zboží, tj. k datu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na CZ kupujícího #2. Tento okamžik může nastat kdykoli v rozmezí ode dne D do nejpozději dne D+X, kdy je zboží fyzicky předáno kupujícímu v ČR. Obecně tedy mohou nastat 2 varianty:

Varianta 1: Právo nakládat se zbožím jako vlastník je na CZ kupujícího #2 převedeno před datem fyzického předání zboží (tuto variantu zvažujeme ve výše uvedené řetězové transakci).

Varianta 2: Právo nakládat se zbožím jako vlastník je na CZ kupujícího #2 převedeno až v moment fyzického předání zboží CZ kupujícímu #2 v ČR.

Pro obě varianty je rozhodující, v jaký moment CZ kupující #1 splnil veškeré své závazky z kupní smlouvy uzavřené s CZ kupujícím #2, tj. v jaký okamžik bylo zboží dodáno z hlediska zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění (dále jen „**obchodní zákoník**“), kterým se vztah mezi CZ kupujícím #1 a CZ kupujícím #2 v modelovém případě řídí.

V tomto směru bychom chtěli zdůraznit, že zboží lze považovat za dodané v okamžik, kdy prodávající splnil své závazky z uzavřené kupní smlouvy a zboží dodal a kupující tím pádem může ve stejný okamžik se zbožím nakládat jako vlastník (a například je dále zcizovat) bez toho, aby bylo fyzicky předané.

Co se týká splnění závazků dle uzavřené kupní smlouvy, podle ustanovení § 411 obchodního zákoníku má prodávající (tj. CZ kupující #1) povinnost (i) dodat zboží, (ii) předat podklady ke zboží a (iii) umožnit kupujícímu (tj. CZ kupujícímu #2) nabýt vlastnického práva.

Pro účely modelového případu uvažujeme situaci, že ke zboží se nevztahují doklady, které by bylo třeba předávat a dále, že vlastnické právo je na kupujícího převedeno v okamžiku dodání anebo že je povinnost prodávajícího zajistit převod vlastnického práva splněna sjednáním výhrady vlastnictví (tj. kupující má veškerá práva vlastníka s výjimkou „holého“ vlastnického práva, které na něj přejde automaticky zaplacením kupní ceny, které je zcela v jeho moci).

Kupujícímu tedy zbývá splnit jedinou povinnost - dodat zboží, tj. zajistit, aby kupující měl právo i faktickou možnost se zbožím nakládat. Obchodní zákoník ve svém § 412 a § 413 podpůrně stanoví možnost dodání předáním zboží prvnímu přepravci, oznámením o odeslání

nebo tak, že prodávající umožní kupujícímu zbožím nakládat v místě výroby nebo v sídle prodávajícího. Tato ustanovení však platí pouze v případě, kdy strany nesjednají jinak.

V modelovém případě dohoda CZ kupujícího #1 a CZ kupujícího #2 v souladu s obchodním zákoníkem stanoví, že místem dodání je rampa závodu prodávajícího v JČS. Od tohoto okamžiku a v tomto místě na CZ kupujícího #2 přecházejí veškerá práva a povinnosti vlastníka zboží (pouze s výjimkou eventuálně sjednané výhrady vlastnictví) a CZ kupující #2 je proto mimo jiné oprávněn zbožím svobodně nakládat, tj. zejména je dále zcizit, ale nese i nebezpečí vzniku škody na zboží a odpovídá například i za škodu způsobenou vadou zboží.

Pro úplnost uvádíme, že okamžik vzniku povinnosti přiznat daň u tuzemské dodávky 2 bude časově předcházet okamžik vzniku povinnosti přiznat daň u pořízení zboží z JČS u dodávky 1. Tato situace však není v praxi neobvyklá a souvisí s tím, že ZDPH definuje okamžik vzniku povinnosti přiznat daň odlišně pro pořízení zboží z EU dle §25 ZDPH a odlišně pro tuzemské dodávky dle §21 ZDPH.

Praktická aplikace varianty 1 pro řetězové obchody:

Pokud tedy například prodávající dodává zboží CZ kupujícímu #1 v den D, (tj. prodávající splnil veškeré závazky z uzavřené kupní smlouvy a dodal zboží CZ kupujícímu #1 v JČS s tím, že k fyzickému předání zboží dojde o několik dní později v ČR), CZ kupující #1 je oprávněn ve stejný den D se zbožím nakládat jako vlastník a ihned je dodat CZ kupujícímu #2 s tím, že je opět dohodnuto, že k dodání zboží CZ kupujícímu #2 dochází na základě kupní smlouvy uzavřené mezi CZ kupujícím #1 a CZ kupujícím #2 dochází v dohodnutý okamžik na rampě závodu (anebo se stejnými účinky např. předáním zboží přepravci v JČS) opět s tím, že fyzicky bude zboží předáno v ČR o několik dní později. Pokud CZ kupující #1 splnil veškeré závazky plynoucí z kupní smlouvy uzavřené s CZ kupujícím #2 a zboží dodal v den D, CZ kupující #2 je ve stejný okamžik (v den D) oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník a například je dále zcizovat dalším kupujícím. Takto uzavřené kupní smlouvy povedou k tomu, že ve výše uvedeném příkladě bude mít CZ kupující #1 povinnost přiznat daň z dodávky 2 k datu dodání zboží s místem dodání v JČS v den D bez ohledu na skutečnost, že zboží bude fyzicky předáno CZ kupujícímu #2 v ČR k datu D+X. Ke stejnému datu (tj. D) bude mít CZ kupující #2 při splnění obecných podmínek ustanovení §72 ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu na základě daňového dokladu vystaveného CZ kupujícím #1.

Stejným způsobem by se postupovalo tehdy, pokud by dodání zboží CZ kupujícím #1 ve prospěch CZ kupujícího #2 bylo uskutečněno dle uzavřené kupní smlouvy v průběhu přepravy zboží, tj. v rozmezí mezi dnem D a dnem D+X. Povinnost CZ kupujícího #1 přiznat daň by nastala v tom okamžiku, kdy by došlo ke splnění dodání zboží CZ kupujícím #1 ve prospěch CZ kupujícího #2 opět bez ohledu na skutečnost, že zboží bude fyzicky předáno CZ kupujícímu #2 v ČR k datu D+X.

Aplikace varianta 2 pro řetězové obchody:

V případě, kdy má CZ kupující #1 povinnost dle kupní smlouvy uzavřené s CZ kupujícím #2 dodat zboží až jeho fyzickým předáním CZ kupujícímu #2 v ČR, povinnost přiznat daň na výstupu vznikne CZ kupujícímu #1 až k datu předání zboží v tuzemsku, kdy budou splněny všechny dohodnuté podmínky CZ kupujícího #1 pro dodání zboží, tj. ve výše uvedeném řetězovém obchodu k datu D+X. Ke stejnému datu (tj. D+X) bude mít CZ kupující #2 při

splnění obecných podmínek ustanovení §72 ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu na základě daňového dokladu vystaveného CZ kupujícím #1.

Vazba mezi přepravní smlouvou a dodáním zboží

Pro úplnost a zajištění právní jistoty poplatníků ještě uvádíme, že v praxi se lze setkat s názory, že je ve vzájemném rozporu, aby (i) EU prodávající z JČS zajišťoval přepravu zboží do ČR (a tím mj. splnil podmínky pro uplatnění osvobození od daně na výstupu v JČS) a současně aby (ii) CZ kupující #2 disponoval se zbožím jako vlastníkem již v den D, tj. k datu dodání zboží (fyzicky se nacházejícího v ten den na území JČS). Tyto závěry nelze dle našeho právního názoru považovat za správné, protože:

1. Přeprava zboží je realizována na základě samostatné smlouvy mezi EU prodávajícím a jeho smluvním přepravcem, zboží ve prospěch CZ kupujícího #1 a následně ve prospěch CZ kupujícího #2 je dodáno na základě samostatných kupních smluv. Není žádná korelace mezi předmětnou smlouvou o přepravě a kupními smlouvami, tj. tyto smlouvy se vzájemně nijak nevylučují, neomezují ani nepodmiňují.
2. Pro uplatnění osvobození od daně v JČS pro dodávku 1 není v souladu s článkem 138 Recastu a s judikaturou ESD (viz výše uvedené závěry z případu EMAG) podstatné, kdo v průběhu přepravy se zbožím disponuje a nese rizika s tím související. Recast rozlišuje pouze dodání zboží s přepravou a bez přepravy s tím, že v námi zvažovaném případě lze dodávku 1 v souladu s článkem 138 Recastu osvobodit v JČS od daně na výstupu, neboť byla splněna podmínka, že zboží dodané EU prodávajícím bylo současně z JČS státu odesláno na jeho účet.
3. CZ Kupující #2 má v den D (resp. v den dodání zboží kupujícím #1) právo se zbožím nakládat jako vlastník. Projevem vlastnického práva CZ kupujícího #2 je jeho souhlas s dodáním zboží za podmínek uvedených v kupní smlouvě s CZ kupujícím #1, včetně například - nikoli však výlučně - toho, že zboží bude fyzicky předáno v ČR s časovým zpožděním, že k přepravě zboží, jehož je vlastníkem (CZ kupující #2), je možné využít přepravu smluvně zajištěnou prodávajícím z JČS, která je již zahrnuta v ceně zboží. Právě tak se může CZ kupující #2 jako vlastník zboží s přepravcem podle svého uvážení dohodnout na změně místa fyzického dodání zboží v ČR, na uspořádání přepravy, apod.
4. Ustanovení §13 ZDPH odkazuje na moment, kdy dochází k převodu práva se zbožím nakládat jako vlastník. ZDPH neobsahuje samostatnou úpravu dodání zboží pro účely DPH, je proto třeba vždy vycházet ze smluvního ujednání v režimu obchodního zákoníku mezi CZ kupujícím #1 a #2 pro příslušnou dodávku. Těžko si proto lze představit situaci, kdy pro účely obchodního zákoníku je zboží řádně dodané v den D a pro účely ZDPH později.

Dílčí závěr k datu povinnosti přiznat daň CZ kupujícím #1:

- Skutečnost, že zboží je z JČS přepravováno EU prodávajícím (nebo jeho přepravcem) nemá vliv na určení okamžiku, kdy dochází k dodání zboží ve smyslu obchodního zákoníku a současně i ZDPH.
- Povinnost CZ kupujícího #1 přiznat daň u dodávky 1 při pořízení zboží z JČS bude stanovena v souladu s ustanovením §25 ZDPH, nejpozději 15. den měsíce, který

následuje po měsíci, v němž bylo zboží v den D pořízeno ve smyslu §25, odst. 3) ZDPH.

- Povinnost kupujícího #1 přiznat daň při dodání zboží CZ kupujícímu #2 může nastat kdykoli v rozmezí dne D až nejpozději dne D+X. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je závislé na tom, kdy dochází k dodání zboží ve prospěch CZ kupujícího #2 ve smyslu uzavřené kupní smlouvy a nikoli na tom, kdy dochází k fyzickému předání zboží CZ kupujícímu #2, tj. ve zvažovaném modelovém příkladě ke dni "D".

Dílčí závěr k datu vzniku nároku na odpočet daně u CZ kupujícího #2:

- Ve zvažovaném modelovém příkladě vzniká u CZ kupujícího #2 při splnění obecných podmínek § 72 a §73 ZDPH nárok na odpočet daně ke dni D, kdy CZ kupující #1 dodal zboží a vystavil daňový doklad.
- Skutečnost, že (i) zboží je z JČS přepravováno EU prodávajícím (nebo jeho přepravcem) a (ii) bude CZ kupujícímu fyzicky předáno v ČR s časovým odstupem v den D+X není relevantní pro určení data vzniku nároku na odpočet daně u CZ kupujícího #2.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF souhlasí se závěry předkladatele s tím, že považuje za nutné zdůraznit, že uvedené závěry jsou platné pouze v případě, kdy intrakomunitární přeprava zboží je prokazatelně spojená s prvním ze dvou navazujících dodání zboží, tj. v modelové situaci uváděné předkladatelem s dodávkou 1. Dále požadujeme doplnění o alternativu povinnosti přiznat daň, tj. ke dni vystavení daňového dokladu, protože samozřejmě i tato skutečnost může přicházet v úvahu v případě, že daňový doklad byl vystaven před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, přičemž podle § 35 dnem vystavení dokladu je den doplnění povinných údajů (povinnost provést do 15 dnů). Odvolávka na § 25/3 a uskutečnění plnění není dostatečná.

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

SPOTŘEBNÍ DAŇ

Příspěvek 298/24.02.10 – MF předkládá stanovisko

298/24.02.10 - Problematika bodu 1. přechodného ustanovení poslaneckého tisku č. 888

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osv. 10

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad prvního bodu přechodných ustanovení novely zákona, poslaneckého tisku č. 888, zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon“). Jde o problematiku odložení účinnosti zavedení využití elektronického systému průvodních dokladů.

Preambule

Tento příspěvek řeší problematiku výkladu podmínek využití prvního bodu přechodných ustanovení poslaneckého tisku č. 888, který novelizuje zákon. Tento poslanecký tisk nebyl do dne zpracování tohoto příspěvku odsouhlasen poslaneckou sněmovnou (na program jednání je zařazen na 2. 2.2010), ale lze očekávat, že do konce března 2010 bude tato novela přijata a zveřejněna ve Sbírce zákonů. Bod 1. přechodných ustanovení bude platit v takové podobě, v jaké je již veřejně publikován. Navržená novela zákona má účinnost od 1. dubna 2010.

Právní základ

Text předmětného bodu přechodných ustanovení:

„Pokud orgány jiného členského státu Evropské unie v období od 1. dubna 2010 do 31. prosince 2010 využijí možnosti dané čl. 46 směrnice Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS dopravovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně za použití náležitostí stanovených směrnicí Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění platném k 31. prosinci 2009, postupuje se při uskutečňování nebo ukončování takové dopravy podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Základní situace

Podle článku 48 Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS mají povinnost členské státy ES do 1. ledna 2010 přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí s účinkem od 1. dubna 2010. Hlavním cílem Směrnice Rady 2008/118/ES je poskytnout právní základ pro fungování elektronického kontrolního systému na intrakomunitární dopravu výrobků podléhajících spotřební dani, tzv. EMCS (*Excise Movement and Control System*). Tento systém na rozdíl od současného systému založeného

na papírových dokladech má urychlit nezbytné formality a usnadnit sledování dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Jaký je význam tohoto přechodného ustanovení? Podle důvodové zprávy k výše uvedenému poslaneckému tisku, článek 46 směrnice 2008/118/ES umožňuje členským státům, aby do 31. prosince 2010 pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nepoužívaly elektronický systém, ale listinnou podobu tak, jak ji stanoví směrnice 1992/12/EHS. Toto přechodné období tedy stanoví, že Česká republika takovým státům umožňuje přijetí vybraných výrobků zaslaných z těchto členských států v režimu podmíněného osvobození od daně.

Popis nesrovnalosti

Podle uvedeného textu prvního bodu přechodných ustanovení lze dovodit, že pokud jeden z členských států EU nepoužije k 1. dubnu 2010 elektronický systém, pak i Česká republika nepřejde na tento způsob evidence průvodních dokladů. A to nejen vůči tomu konkrétnímu členskému státu, který na elektronický systém nepřešel, ale vůči všem členským státům EU. Máme za to, že zákonodárce chtěl ale „papírovou přepravu“ uplatnit jen v rámci přepravy mezi tím konkrétním členským státem, který na elektronický systém nepřešel.

Již k dnešnímu dni je patrné, že (minimálně) Polsko a Dánsko oznámilo Komisi, že nebudou připraveni rozvíjet potřebné k plnění funkcí EMCS elektronicky e-inzerce do 1. dubna 2010. Pohyb vybraných výrobků v Dánsku a Polsku bude vždy probíhat na podkladě stávající papírové formy do 1. ledna 2011.

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je nutné přijmout sjednocující závěr:

I. varianta

Pokud jeden z členských států EU nepoužije k 1. dubnu 2010 elektronický systém, pak i Česká republika nepřejde na tento způsob evidence průvodních dokladů. V tomto případě bude do 31. prosince 2010 pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně použita **ve vztahu ke všem členským státům EU** listinná podoba průvodních dokladů tak, jak ji stanoví směrnice 1992/12/EHS.

II. varianta

Pokud jeden z členských států EU (nebo více) nepoužije k 1. dubnu 2010 elektronický systém, pak i Česká republika nepřejde na tento způsob evidence průvodních dokladů. V tomto případě bude do 31. prosince 2010 pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně použita **ve vztahu jen k tomuto konkrétnímu státu (nebo k těmto)** listinná podoba průvodních dokladů tak, jak ji stanoví směrnice 1992/12/EHS.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s variantou I. návrhu řešení, lze pouze částečně souhlasit s variantou

II.

Z předmětného bodu přechodných ustanovení lze zcela jednoznačně dovodit, že se jedná o stanovení postupu pro dopravu vybraných výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně z těchto členských států, které od 1. dubna 2010, nejpozději však do 31. prosince 2010, nebudou schopny zahájit dopravu elektronickým způsobem. Celý průběh dopravy z těchto členských států se bude řídit podle stávajících pravidel stanovených v čl. 15 odst. 6 a v článku 18 směrnice 92/12/EHS. To však neznamená, že členský stát přijetí nemůže používat elektronický systém pro evidenci přijatých vybraných výrobků.

Nadto ze znění přechodného ustanovení „...postupuje se při uskutečňování nebo dokončování **takové** dopravy podle zákona ...“ je patrné, že dočasný listinný postup se použije pouze v případě dopravy z členských států, které budou využívat možnosti stanovenou v čl. 46 směrnice Rady 92/12/EHS.

Jelikož Česká republika patří mezi tzv. „inicializující“ státy, tj. státy, které budou plně zapojeny do systému EMCS od 1. dubna 2010, v případě dopravy z „neinicializujícího“ státu (papírové zahájení dopravy a elektronické potvrzení přijetí dopravy) budou vystaveny papírové doklady, které budou českým správcem daně následně potvrzeny při ukončení dopravy. Souběžně místně příslušný český celní úřad zaznamená takovou dopravu do elektronického systému.

Elektronické potvrzení přijetí vybraných výrobků pro všechny členské státy od 1. dubna 2010 nevyplývá přímo z ustanovení směrnice 2008/118/ES, ale z technických parametrů uvedených v tzv. systému FESS (Functional Excise System Specification), který analyzuje a eviduje veškeré funkce a obchodní postupy v rámci EMCS.

Závěr:

Pokud některý z členských států EU nepoužije v období od 1. dubna 2010 do 31. prosince 2010 elektronický systém, bude pro dopravu vybraných výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně použita ve vztahu **k těmto konkrétním státům** listinná podoba průvodních dokladů tak, jak stanoví směrnice 1992/12/EHS.

Příspěvek 299/24.02.10 – MF předkládá stanovisko

299/24.02.10 - Problematika významu pojmu „držel“, který je použit v poslaneckém tisku č. 888 (novela zákona o spotřebních daních)

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osv. 10

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad

- i) slovního spojení „skladování a doprava“, popř. „skladování nebo doprava“;
- ii) pojmu „držel“, nebo „nebo že je drží“ (ve vztahu k vybraným výrobkům), který je nově implementován v části první, novely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon“), podle poslaneckého tisku č. 888, v bodě, který mění text ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona;
- iii) slovního spojení „společně a nerozdílně“.

Následující text je zaměřen pouze na zdaněné vybrané výrobky.

Preambule

Poslanecký tisk č. 888 novelizuje zákon. Tento poslanecký tisk nebyl do dne zpracování tohoto příspěvku odsouhlasen poslaneckou sněmovnou (na program jednání byl zařazen na 2. 2.2010, ale nebyl projednán), ale lze očekávat, že do konce března 2010 bude tato novela přijata a zveřejněna ve Sbírce zákonů. Tento příspěvek řeší problematiku výkladu slovního spojení „držel“, nebo „nebo že je drží“, ve vztahu k vybraným výrobkům, který je nově navržen do textu ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona. Na toto slovní spojení se automaticky nabalují nově použitá spojení „skladování a doprava“, popř. „skladování nebo doprava“ a „společně a nerozdílně“.

Navržená novela zákona má účinnost od 1. dubna 2010.

Právní základ

Základní text předmětného ustanovení:

§ 9 odst. 3 zákona - Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také
[.....]

- *Současné znění*

e) dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve,

- *Znění po novele zákona (dle poslaneckého tisku č. 888)*

e) dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve,

Ostatní textace předmětných ustanovení zákona, jsou uvedený dále v textu.

Základní situace

Podle důvodové zprávy k poslaneckému tisku č. 888 se jedná o zpřesnění ustanovení týkajícího se vzniku povinnosti přiznat daň a zaplatit plátcem uvedeným v § 4 odst. 1 písm. f). Tato povinnost vznikne buď dnem nabytí vybraných výrobků, nebo dnem jejich prodeje.

Pokud tyto dny nelze zjistit, povinnost přiznat daň a zaplatit vzniká dnem zjištění skutečnosti, že plátce vybrané výrobky buď dříve držel, nebo je drží. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká tím dnem, který nastal dříve.

Důvodová zpráva navíc uvádí (k bodům 11, 18, ...), že v souladu se směrnicí se stanoví, že uvedení do volného daňového oběhu je také jakékoli držení (**podle terminologie zákona - skladování a doprava**) vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, jestliže z nich nebyla vybrána daň nebo nebyly oprávněně nabyty bez daně. Jedná se například o situaci, kdy osoba má u sebe nezdaněné vybrané výrobky a není možné zjistit, kde byly vyrobeny nebo jaký je jejich původ (z jakého daňového skladu byly uvedeny do volného daňového oběhu, z jakého členského státu byly dopraveny nebo odkud byly dovezeny). Plátce daně je pak uveden v § 4 odst. 1 písm. f) a podle směrnice se zde doplňuje, že **za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.**

Popis nesrovnalosti

1. Použití spojky „nebo“, nebo „a“

První nesrovnalostí je podle našeho pohledu použití slovního spojení v návrhu novely zákona a v důvodové zprávě (viz výše). Zákonodárce v důvodové zprávě jednou používá slovní spojení „skladování a doprava“ a jednou slovní spojení „skladování nebo doprava“. Využití použité spojky může vnést do výkladu slovního spojení různé významy. Pravidla českého pravopisu mají jasno: „*Pokud je spojka nebo použita v poměru slučovacím, čárka se před ní nepíše*“. I legislativní pravidla vlády mají jasno: „*Varianty se vyjadřují spojkami „nebo“ a „anebo“, před nimiž se dělá čárka. Při více možnostech se spojka „nebo“ klade mezi poslední dvě možnosti.*“ Háček je v tom, že právě u spojky „nebo“ je v konkrétním případě dost těžké rozpoznat, kdy jde o poměr slučovací. Tato spojka má totiž ze své podstaty funkci vylučovací, a málokdy ji tedy pocítujeme ve slučovacím významu, tj. v základním významu spojky „a“. Pokud není před spojkou „nebo“ čárka, lze očekávat, že je spojka „nebo“ užitá ve významu slučovacím. Podle důvodové zprávy a použitého spojení slov, nejprve spojkou „a“, a po té spojkou „nebo“, lze očekávat, že uvedený význam spojky v důvodové zprávě, ale následně i v textu novelizace zákona je použit ve smyslu slučovacím. Tzn., že musí být obě podmínky (skladovat a dopravovat) splněny současně.

Bod 11 novely zákona:

V § 3 písm. l) se doplňuje bod 4, který zní:

- „4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně,“.

Bod 18 Novely zákona:

V § 4 odst. 1 písm. f) se slova „ve větším množství,“ nahrazují slovy „, , aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo“ a za slovo „daně“ se vkládají slova „; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“.

Dílčí závěr k 1. bodu:

Jsmo toho názoru, že pokud bude vybraný výrobek jenom skladován, pak nelze výše uvedená ustanovení novely (zejména bod 11. a 18.) zákona použít. Stejně tomu bude v případě, když bude vybraný výrobek pouze přepravován, tedy vlastně dopravován. Uvedená spojka je tedy použita tak, že musí být splněny obě podmínky současně, tedy současně skladovat a dopravovat.

2. Pojem „držel“, nebo „že je drží“

Další nesrovnalost očekáváme ve výkladu pojmu „držel“, nebo „že je drží“ a to právě v návaznosti na pojmy „skladování a doprava“. Podle výše uvedeného textu důvodové zprávy lze dojít k jednoduchému závěru, že význam těchto pojmů „držel“, nebo „že je drží“ je skladování a doprava. Pokud půjde skutečně o využití terminologie zákona – skladování a doprava, pak je nutné připomenout, že tyto pojmy „skladování a doprava“ zákon neobjasňuje a ani nevysvětluje jejich význam. Pro význam slova „skladovat“ je možné nahlédnout do dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu

- i. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu České republiky
č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, ze dne 26. 2. 2009, zdroj www.nssoud.cz:

U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.

- ii. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu České republiky
č. j. 1 Afs 81/2009 – 68, ze dne 20. 8. 2009, zdroj www.nssoud.cz:

Nebylo sice zjištěno, že stěžovatelka měla zajištěné lihoviny v oprávněné držbě, měla je ve své detenci; ta je právní naukou vymezena jako neúplná držba, neboť právo detence naplňuje jen faktickou (resp. objektivní) složku držby. Detentor má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, avšak nakládá s věcí jako s cizí, absentuje zde animus possidendi (k tomu viz V. Knapp a kol., Občanské právo hmotné, svazek I., Codex, Praha 1997, str. 220 an., též J. Fiala, M. Kindl a kol., Občanské právo hmotné, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244). Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému vyslovil závěr, že stěžovatelka měla lihoviny v detenci a tudíž na ni lze nahlížet jako na skladovatele vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) ZSD v kombinaci s § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, přičemž otázka vlastnictví je pro tento závěr právně irelevantní.

Podle výše uvedeného je nutné blíže zkoumat skutkový stav. Samozřejmě v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný

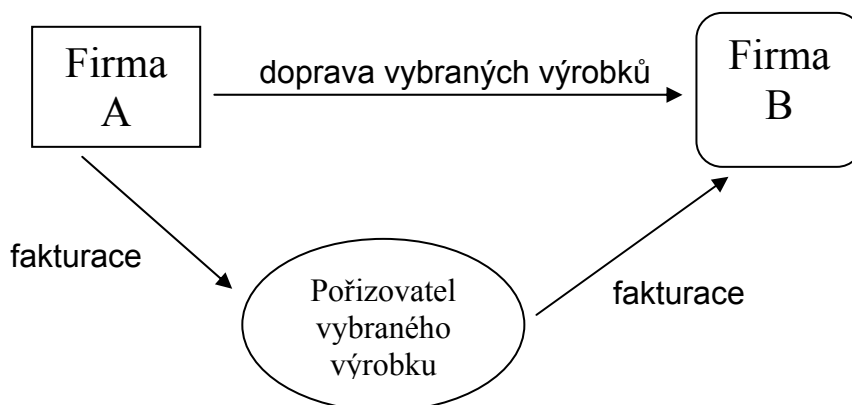
obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle výše uvedeného máme za to, že pod pojmy „skladování“, nebo „doprava“ a tedy i pod pojem „držel“, nebo „že je drží“ lze přiřadit skutečné, fyzické skladování a skutečnou, fyzickou dopravu vybraných výrobků onou osobou, která je následně předmětem aplikace uvedeného ustanovení zákona.

Podle výše uvedeného máme za to, že pod pojmy „skladování“, nebo „doprava“ a tedy i pod pojem „držel“, nebo „že je drží“ nelze u pořizovatele vybraného výrobku (viz následující příklad) zahrnovat např. obchod s vybranými výrobky, kdy na území České republiky proběhne následující obchodní případ:

I. varianta příkladu – obchod v tuzemsku:

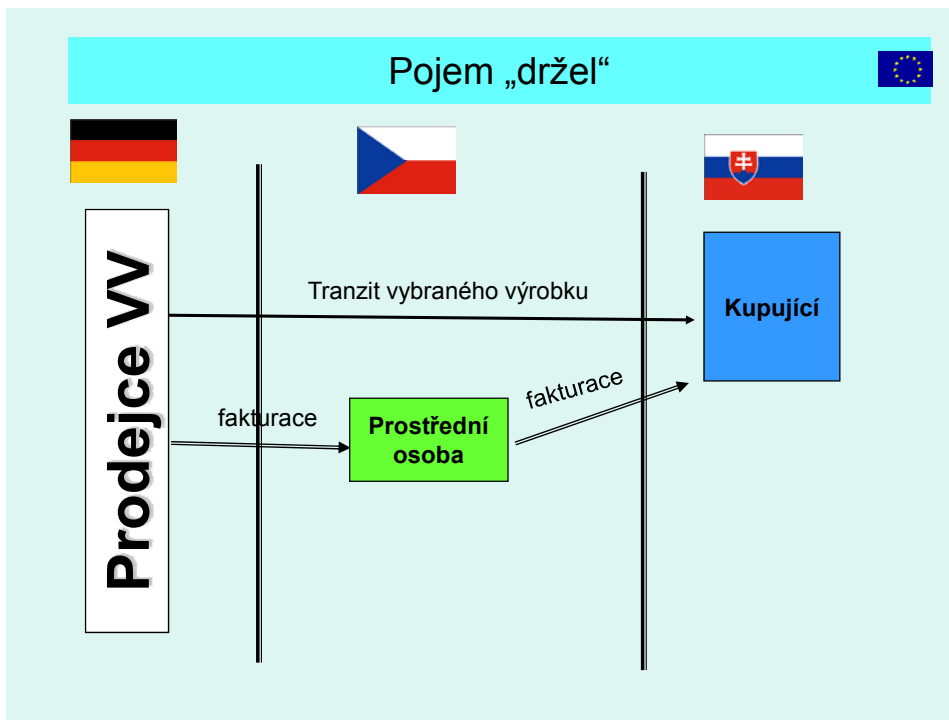
Pořizovatel vybraného výrobku prodává dál tyto pořízené vybrané výrobky, ale prokazatelně je nemá a ani nikdy neměl ve fyzickém (skutečném) držení. Tzn., že vybrané výrobky jsou dopravovány přímo od původního prodejce (firma A) ke konečnému kupujícímu (firma B), kdy pořizovatel vybraného výrobku vlastně obchod pouze dojednává a prostřednictvím své firmy proúčtuje.



V tomto konkrétním případě nemůže vzniknout Pořizovateli vybraného výrobku povinnost spotřební daň priznat a zaplatit (viz § 9 odst. 3 zákona).

II. varianta příkladu – příhraniční obchod v rámci EU

Obdobně bude posuzován i tzv. třístranný obchod (viz § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) v rámci obchodního případu v rámci Evropského společenství. Třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží (vybraného výrobku) mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Prostřední osoba sice o uvedeném zboží (vybraném výrobku) účtuje, ale nikdy uvedené zboží (vybraný výrobek) neměla na skladě (neskladovala jej), ani jej nedopravovala. Prostřední osoba neměla vybraný výrobek nikdy v držení.



Dílčí závěr k 2. bodu:

Výklad pojmu „držel“, nebo „že je drží“ nemůže být založen jen na skutečnosti, že daňový subjekt o vybraném výrobku účtoval, nebo vedl jinou, zákonem stanovenou evidenci a má ve vlastnictví doklady, kterými vybrané výrobky pořídil a následně dál prodával. Výklad pojmu „držel“, nebo „že je drží“ tedy spočívá na skutečném a prokazatelném, skladování vybraného výrobku. A to jak ve vztahu k současnosti, tak i k minulosti. Obdobně to platí i pro dopravu.

3. Pojem „společně a nerozdílně“

Slovní spojení „společně a nerozdílně“ používá stávající znění zákona pouze v ustanovení § 28 odst. 9. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu provozovatel přijímajícího daňového skladu, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce na daňovém území České republiky, pokud vybrané výrobky již před vznikem této povinnosti nabyly, a dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Osoba, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, ručí společně a nerozdílně za daň. Jde o porušení podmínek podmíněného osvobození od daně během dopravy.

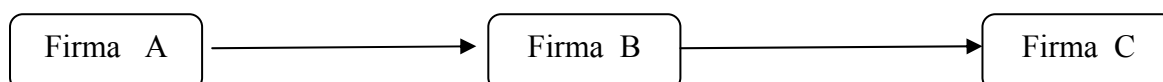
Nově se do zákona dostává toto slovní spojení v několika nových, či pozměněných ustanoveních. Např. viz bod 18 novely zákona.

Bod 18.

V § 4 odst. 1 písm. f) se slova „ve větším množství,“ nahrazují slovy „, , aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo“ a za slovo „daně“ se vkládají slova „; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“.

Jaký je ale význam tohoto slovního spojení?

Pokud bude dopravován vybraný výrobek od firmy A do firmy C, prostřednictvím firmy B a dojde k situaci, kdy ani jedna z firem neprokáže, že se jedná, či jednalo o vybrané výrobky zdaněné. Správce daně tento obchodní řetězec rozkryje



Dále je řešena varianta, kdy jsou všichni aktéři skladování, nebo dopravy předmětného vybraného výrobku známi a komunikují se správcem daně.

Dílčí závěr k 3. bodu:

I. varianta

Vybraný výrobek bude zdaněn třikrát.

Správce daně si vyloží slovní spojení společně a nerozdílně tak, že vyměří spotřební daň všem osobám (plátcům), kteří se na skladování nebo dopravě podíleli. S touto variantou nelze ovšem souhlasit, neboť nejen, že je v rozporu se základní zásadou daňového řízení, zásadou zákonnosti, tj. vyměřit daň ve správné výši, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, ale je i v rozporu se směrnicí Rady (viz dále).

II. varianta

Vybraný výrobek bude zdaněn jen jednou.

Správce daně si vyloží slovní spojení společně a nerozdílně tak, že vyměří spotřební daň jen jedné osobě, kteřou si sám zvolí (?), jako nositele daňového dluhu. Ostatní osoby se pak podílejí na úhradě své části daňového dluhu na základě dohody s osobou, které byl celý daňový dluh vyměřen správcem daně.

K této variantě se přikláníme, neboť tato varianta je ve shodě i s čl. 8 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES, ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS⁷.

⁷ Čl 8 odst. 2. Směrnice Rady:

Odpovídá-li za platbu jedné dlužné spotřební daně více osob, odpovídají společně a nerozdílně.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Dílčí závěr k 1. bodu (slovní spojení „skladování a doprava“, popř. „skladování nebo doprava“)

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlasíme s dílčím závěrem. Pojmy „skladování a doprava“ i „skladování nebo doprava“ jsou při vyjádření obecného stavu významově shodné. Mají stejný význam jako spojení „skladování i doprava“ nebo „jak skladování, tak doprava“. Spojení „skladování nebo doprava“ uvedené v bodech 11 a 18 zákona znamená, že daná ustanovení se použijí v případě skladování nebo v případě dopravy nebo v případě, kdy obě skutečnosti nastanou zároveň. Tím není dotčeno variantní řešení podle Legislativních pravidel vlády, podle kterých varianta se vyjadřuje slovem „nebo“ před kterým je čárka.

Dílčí závěr k 2. bodu (pojmy „držel“ a „že je drží“)

Stanovisko Ministerstva financí:

S dílčím závěrem nesouhlasíme. Podotýkáme, že tyto pojmy jsou v zákonu o spotřebních daních uvedeny výhradně v § 9 odst. 3 písm. e), který úzce navazuje na ustanovení § 4 odst. 1 písm. f). Uváděné varianty I. a II. se mohou také dotýkat podmíněného osvobození od daně, nakládání s výrobky již zdaněnými, jsou velmi obecné. K takto obecným příkladům nelze poskytnout vyčerpávající výklad.

Pojem „držení“ se nedá vztáhnout jen na dopravu nebo skladování. Jedná se o širší pojem, neboť, jak uvádíme výše, pojem „drží“ nebo „držel“ se vztahuje ke všem činnostem plátců uvedených v § 4 odst. 1 písm. f).

Dílčí závěr k 3. bodu (pojem „společně a nerozdílně“)

Stanovisko Ministerstva financí:

Lze souhlasit s variantou II. Pokud za daň odpovídá více osob společně a nerozdílně, jsou všechny tyto osoby potenciálními plátců daně, což znamená, že daň může zaplatit kterýkoliv z nich. V případě nezaplacení daně může správce daně vymáhat daň v plné výši po kterémkoliv z nich. V praxi to bude znamenat, že daň se vybere od jakékoli uvedené osoby a nemusí se zjišťovat míra odpovědnosti, zavinění či podílu.

Jedna osoba se nemůže bránit odkazem na druhou osobu. Správce daně nemusí zajímat, jaká pravidla si mezi sebou osoby dohodly. Je pouze na uvážení správce daně, koho z potenciálních plátců si pro zaplacení daně vybere.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP.

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký