

Ministerstvo financí  
Letenská 15, Praha 1

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 9. 12. 2009**

### **OBSAH**

#### **ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

##### **Příspěvky uzavřeny k 9. 12. 2009**

##### **Daň z příjmů**

281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu ..... str. 3

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

289/09.12.09 - Některé další problémy týkající se § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP  
..... str. 16

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal  
Ing. Radislav Tkáč  
Ing. Jana Svobodová

##### **Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF**

##### **DPH**

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH ... str. 20

#### **ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY**

##### **Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

##### **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.30

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

288/09.12.09 - Problematika vícestranného zápočtu a jeho daňové dopady..... str. 35

Předkládá: Ing. Zdeněk Urban

##### **DPH**

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku  
887 ..... str. 41

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

## **Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF**

### **Daň z příjmů**

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. 45

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. 47

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. 50

Předkládá: Ing. Ivo Šulc

295/20.01.10 - Problematika výpočtu výše spotřební daně celkem – doklady, kterými se prokazuje zdanění vybraných výrobků..... str. 56

Předkládá: Ing. Ivo Šulc

## **Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV**

### **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

Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová  
Ing. Jakub Dostálek

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

Předkládají: David Krch  
Jaromír Hrazdira

### **Daň z příjmů**

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

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

## ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 9. 12. 2009

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

**Příspěvek 281/16.09.09 – příspěvek je doplněn o závěry předkladatelů, MF předkládá stanoviska k závěrům**

#### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

**281/16.09.09 - Paušální výdaj na dopravu**

Předkládají: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č.osv. 2252  
Ing. Jiří Hanák, daňový poradce, č. osv. 3701  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce č. 1757

#### 1. Úvod

Zákon o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) je formou pozměňovacího návrhu (zákon navazující na senátní tisk č. 119 podepsán prezidentem 11.8.2009) novelizován mj. i v oblasti uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s využíváním silničních motorových vozidel, a to zavedením institutu tzv. „**paušálního výdaje na dopravu**“ (dále jen „**paušální výdaj**“).

ZDP se konkrétně mění doplněním ustanovení § 24 odst. 2 ZDP o písmeno zt), doplněním ustanovení § 25 odst. 1 ZDP o písmeno zp) a úpravou (doplněním) ustanovení § 28 odst. 6 ZDP. Jedná se o následující změny:

**V § 24 se na konci odst. 2 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno zt), které zní:**  
zt) paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem<sup>23d</sup>) (dále jen „paušální výdaj na dopravu“), pokud nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle písm. k) bodu 4. tohoto odstavce, ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou příjmů podle §10, a současně toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Používá-li poplatník některé silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze na takové silniční motorové vozidlo uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu stanoveného dle předchozí věty ve výši 80 % této částky (dále jen „krácený paušální výdaj na dopravu“). Pokud poplatník u některého vozidla uplatní v souladu s předchozí větou krácený paušální výdaj na dopravu, potom pro účely tohoto zákona platí, že ostatní vozidla, u nichž poplatník v souladu s tímto ustanovením uplatní paušální výdaje na dopravu, užívá výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro účely tohoto zákona se má za to, že poplatník užívá silniční motorové vozidlo, u kterého uplatňuje paušální výdaj na dopravu, výlučně k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, pokud tak prohlásí, není-li prokázáno jinak. Paušální výdaj na dopravu lze možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do

obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“.

**V § 25 se na konci odst. 1 tečka nahrazuje čárkou a doplňuje se písmeno zp), které zní:**

„zp) výdaje (náklady) na spotřebované pohonné hmoty a parkovné vynaložené v souvislosti s užíváním silničního motorového vozidla<sup>23d</sup>), u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, a 20 % ostatních výdajů (nákladů) s výjimkou odpisů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu. U silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, nelze dále uplatnit náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty.“.

**V § 28 se na konci odst. 6 doplňují slova**

**„Při odpisování silničního motorového vozidla, u kterého je poplatník povinen uplatnit krácený paušální výdaj na dopravu, se poměrnou částí odpisů rozumí 80 % odpisů.“.**

## **2. Obecný rozbor problému**

V souvislosti s případnou aplikací těchto ustanovení vzniká celá řada výkladových problémů. Cílem tohoto příspěvku je jejich popsání a návrh možných řešení.

### **2.1. Pojem „paušální výdaj“**

Protože ZDP dosud pojem „paušální výdaj“ nepoužívá (ačkoliv se takto v praxi běžně označují výdaje podle § 7 odst. 7 ZDP), doporučujeme přijmout výklad, že se jedná o výdaj, který lze uplatnit v rámci základu daně z příjmů za předpokladu splnění podmínek stanovených zákonem a jehož výše je dána pevně stanovenou částkou nezávislou na výši skutečně vzniklých výdajů. V případě paušálního výdaje je tedy poplatník povinen prokazovat splnění podmínek pro jeho uplatnění, nikoliv však samotnou výši tohoto výdaje.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) ZDP je takový výdaj, který lze uplatnit v rámci základu daně z příjmů za předpokladu splnění podmínek stanovených ZDP a jehož výše je dána pevně stanovenou částkou nezávislou na výši skutečně vzniklých výdajů a u nějž je poplatník povinen prokazovat splnění podmínek pro jeho uplatnění, nikoliv však samotnou výši tohoto výdaje.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **2.2. Vymezení vozidel pro použití paušálního výdaje**

ZDP umožňuje využít paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem. V souladu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích (dále jen ZPPV) je silniční vozidlo vymezeno jako motorové nebo nemotorové vozidlo, které je vyrobené za účelem provozu na pozemních komunikacích pro přepravu osob, zvířat nebo věcí.

Podle § 3 odst. 2 ZPPV se silniční vozidla se rozdělují na motocykly, osobní automobily, autobusy, nákladní automobily, speciální vozidla, přípojná vozidla a ostatní silniční vozidla, přičemž rozdělení silničních vozidel do kategorií, technický popis jednotlivých kategorií silničních vozidel a jejich další členění se stanoví v příloze k ZPPV.

Ve zmíněné příloze se potom vozidla dělí mj. na kategorie L - motorová vozidla zpravidla s méně než čtyřmi koly, kategorie M - motorová vozidla, která mají nejméně čtyři kola a používají se pro dopravu osob a kategorie N - motorová vozidla, která mají nejméně čtyři kola a používají se pro dopravu nákladů.

Je tedy zřejmé, že pro účely použití paušálního výdaje na dopravu se za silniční motorová vozidla považují vozidla kategorií L, M a N.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj na dopravu lze za předpokladu splnění ostatních podmínek použít v případě vozidel prokazatelně zatříděných do kategorií L, M a N podle přílohy k zákonu č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěrem předkladatele.

### **2.3. Podmínky použití paušálního výdaje**

ZDP umožňuje využít paušální výdaj pokud poplatník:

- a) využíval v daném kalendářním měsíci příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou příjmů podle §10,
- b) nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce vozidlo k užívání jiné osobě,
- c) jedná se o vozidla vlastní zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo vozidla v nájmu,
- d) nebyl uplatněn výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP **a to v průběhu celého zdaňovacího období.**

#### **2.3.1. Druhy příjmů**

Přes ne zcela přesné vyjádření první podmínky je dle našeho názoru zřejmé, že paušální výdaj lze v případě fyzických osob použít při používání vozidla v souvislosti s dosahováním příjmů zahrnovaných do dílčích základů daně podle § 7 a podle § 9 ZDP, tzn. příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmů z pronájmu. Zákon neumožňuje použít paušální výdaj na dopravu v souvislosti s ostatními (např. nahodilými nebo jednorázovými) příjmy zahrnovanými do dílčího základu daně podle § 10 ZDP.

Zároveň platí, že za předpokladu splnění ostatních stanovených podmínek mohou paušální výdaj uplatnit i poplatníci – právnické osoby.

V případě, že je poplatník využívající paušální výdaj zároveň plátcem daně z přidané hodnoty, nezbavuje ho uplatnění paušálního výdaje povinnosti vést evidenci pro účely DPH.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj mohou použít za předpokladu splnění stanovených podmínek fyzické osoby v souvislosti s dosahováním příjmů zahrnovaných do dílčích základů daně podle § 7 a podle § 9 ZDP a právnické osoby. Plátcí DPH jsou i v těchto případech povinni vést evidenci podle § 100 ZDPH.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **2.3.2. Přenechání vozidla**

Překážkou pro využití paušálního výdaje v daném kalendářním měsíci je přenechání vozidla k užívání jiné osobě, a to i po část měsíce. Tato podmínka by měla být vykládána tak, že poplatník nesmí přenechat dané silniční motorové vozidlo k užívání jiné osobě např. formou nájemní smlouvy, smlouvy o výpůjčce apod., nikoliv tak, že vozidlo nemůže jiná osoba řídit. Pokud řídí takové vozidlo zaměstnanec poplatníka, případně spolupracující osoba v souvislosti s činností poplatníka, pak platí, že toto vozidlo používá k dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatník. Překážkou pro využití paušálního výdaje je naopak situace, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci bezplatně či pronajímá za cenu nižší než tržní motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely (manažerská vozidla).

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj mohou použít poplatníci, kteří využívají vozidlo pouze v souvislosti s vlastní výdělečnou činností nebo (krácený paušální výdaj) i pro vlastní soukromé použití. Tato podmínka je splněna i v případě, kdy vozidlo řídí spolupracující osoba nebo zaměstnanec poplatníka (ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP) nebo člen sdružení bez právní subjektivity, kdy právním vlastníkem vozidla může být jen jedna osoba ze sdružení, není-li vozidlo cíleně zakoupeno do spoluvlastnictví.

Paušální výdaj naopak nemohou použít poplatníci, kteří vozidlo pronajímají, vypůjčují nebo poskytují bezplatně či za cenu nižší než tržní svým zaměstnancům k používání pro služební i soukromé účely.

V případě spoluvlastníků vozidla nebo manželů, kteří mají vozidlo v SJM (viz níže bod 2.3.3.) si uživatelé vozidla rozdělí paušální výdaj dle vhodně zvoleného kritéria, např. dle výše spoluvlastnického podílu, poměru počtu ujetých kilometrů, jsou-li evidovány apod.

Jde-li o účastníky sdružení, kteří mají automobil v podílovém spoluvlastnictví, paušální výdaj na dopravu rozdělují obdobně jako další společné výdaje.

Pokud uplatňuje v případě manželů s vozidlem v SJM nebo spoluvlastníků paušální výdaj pouze některý z nich, zatímco jiný uplatňuje výdaje na dopravu v prokázané výši, uplatní poplatník částku 5 000 Kč, příp. 4 000 Kč, pouze v poměrné výši podle vhodného kritéria (např. poměru ujetých kilometrů uživateli vozidla).

V této souvislosti bychom chtěli zdůraznit, že vzhledem k nejednoznačnému textu právní úpravy nelze vyloučit ani výklad, že paušál (5 000 Kč, příp. 4 000 Kč) se vztahuje na

poplatníka (spoluvlastníka) a nikoliv na vozidlo. Proto také navrhuje, aby postupy kdy budou poplatníci vycházet z tohoto výkladu a nepůjde o zjevně nezákonné krácení daňové povinnosti (§ 23 odst. 10 ZDP) nebyly (do případné novelizace daného ustanovení) správci daně v souladu s jednou ze základních zásad při výkladu daňových předpisů, to je v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu, pozastavovány.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas s tím, že:

- zákonná podmínka je splněna i v případě, kdy vozidlo řídí spolupracující osoba (s výjimkou spolupracující osoby - druhého manžela, pokud je vozidlo v SJM) nebo účastník sdružení bez právní subjektivity, kdy právním vlastníkem vozidla je jeden účastník sdružení, tj. nejedná se o vozidlo v podílovém spoluvlastnictví účastníků sdružení. V tomto případě není splněna podmínka daná první i poslední větou § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů,
- jeden z manželů, kteří mají vozidlo ve společném jmění manželů nebo podílový spoluvlastník vozidla, může uplatnit paušální výdaj na dopravu zatímco jiný uplatňuje výdaje na dopravu v prokázané výši,
- paušální výdaje na dopravu se vztahuje na poplatníka.

Podle našeho názoru se paušální výdaj na dopravu vztahuje na automobil.

Důvodem k tomu, že v případě tzv. „manažerského auta“ se u právnických osob neaplikuje paušální výdaj na dopravu, je skutečnost, že právnická osoba může jednat pouze prostřednictvím svých zaměstnanců, a tedy pouze tito zaměstnanci mohou využívat vozidla k služební činnosti. To znamená, že v případě, že vozidlo je používáno výhradně ke služební činnosti, nedochází k přenechání vozidla k užívání jiné osobě z hlediska aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) ZDP. Naprosto jiná situace by ale nastala, pokud by bylo dovoleno tomuto zaměstnanci, aby dané vozidlo používal k soukromým účelům. V tomto případě dochází k přenechání vozidla pro jiné než služební účely a zaměstnavatel tak nemůže uplatnit paušální výdaj na dopravu. Obdobný postup je potom nutno uplatňovat i v případě zaměstnavatele – fyzické osoby.

### **2.3.3. Způsoby používání vozidel a uplatňování výdajů**

Zákon umožňuje využít paušální výdaj v případě vlastních vozidel jak u vozidel zahrnutých do obchodního majetku, tak u vozidel nezahrnutých do obchodního majetku. Příslušné ustanovení zcela jednoznačně řeší situaci u vozidel zahrnutých do obchodního majetku, u nichž vylučuje souběh uplatňování paušálního výdaje na dopravu a výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP.

Stejným způsobem již není upravena situace u vozidel nezahrnutých v obchodním majetku (a rovněž u vozidel najatých), kde lze v rámci základu daně uplatňovat výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1. a 3. ZDP.

Je třeba ovšem pamatovat na ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, podle kterého nelze u silničního motorového vozidla, u kterého poplatník uplatní paušální výdaj na dopravu, uplatnit kromě výdajů na spotřebované pohonné hmoty a parkovné rovněž náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty. To znamená, že u najatých vozidel lze jako daňový výdaj uplatňovat nájemné a u vozidel nezahrnutých do obchodního majetku nelze vyloučit uplatnění výdaje ve výši sazby základní náhrady.

Na tuto situaci není možné použít ustanovení § 24 odst. 1 ZDP, podle kterého ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny, neboť v daném případě se jedná o stejné zdaňovací období.

Uvedená duplicita má v tomto případě spíše podobný charakter, jako měl dříve tzv. „reinvestiční odpočet“ podle § 34 ZDP, kdy část hodnoty hmotného majetku ovlivnila základ daně dvakrát.

Domníváme se, že do doby případné změny textu příslušného ustanovení, by byl jiný výklad nad rámec zákona.

Použití paušálního výdaje je možné rovněž v případě vozidel v nájmu, tzn. vozidel užívaných na základě smlouvy o pronájmu, kdy se po skončení nájemní smlouvy najatý majetek vrací pronajímateli (operativní leasing) i na základě smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (finanční leasing). Použití paušálního výdaje naopak není možné v případě používání vozidla na základě smlouvy o výpůjčce.

Z hlediska ostatních výdajů (nákladů) spojených s provozem vozidla platí, že vedle výdajů na dopravu uplatňovaných formou paušálního výdaje na dopravu, lze uplatňovat další výdaje spojené s provozem vozidla v prokázané výši. Jedná se např. o výdaje na opravy a údržbu vozidla vč. výměny pneu apod. Pojem "doprava" je užší než pojem "provoz". Tento postup vyplývá rovněž z ustanovení § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, které výslovně vylučuje jako nedaňový výdaj výdaje na spotřebované PHM a parkovné, nikoliv ostatní související výdaje (ostatní provozní kapaliny, myčka, atd.).

Pojem parkovné v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP zahrnuje výdaje na krátkodobé parkovací služby poskytované parkovišti, parkovacími místy a garážemi v souvislosti s používáním vozidla na pracovních (služebních) cestách.

Tento pojem naopak nezahrnuje výdaje na dlouhodobý pronájem parkovacích míst nebo stání na plochách a v garážích zastřešených i nezastřešených v sídle nebo v místě podnikání poplatníka, případně v místě určeném pro stání vozidla v době, kdy není používáno na pracovních (služebních) cestách. Takové výdaje lze, za předpokladu splnění obecných podmínek stanovených zákonem, uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů vedle paušálního výdaje na dopravu.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj mohou použít poplatníci, kteří využívají vozidlo:

- vlastní zahrnuté do obchodního majetku,



- vlastní nezahrnuté do obchodního majetku a to včetně vozidla ve společném jmění manželů či při zúžení společného jmění manželů vozidlo ve vlastnictví druhého manžela po dobu trvání manželství;
- v nájmu formou operativního nebo finančního leasingu

Paušální výdaj nelze použít u vozidel používaných na základě smlouvy o výpůjčce.

V případě vozidel zahrnutých do obchodního majetku nebo vozidel v nájmu nelze používání paušálního výdaje kombinovat s uplatňováním výdajů na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 4. ZDP.

V případě vozidel nezahrnutých do obchodního majetku zákon kombinaci paušálního výdaje a uplatňování výdajů podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. ZDP nevylučuje, tzn., je možné uplatnit sazbu základní náhrady.

Další výdaje spojené s provozem vozidla neuvedené v § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP se v základu daně uplatňují v prokázané výši prokázané výši včetně výdajů na dlouhodobý pronájem parkovacích míst nebo stání na plochách a v garážích.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas s tím, že zákonná podmínka je splněna i v případě, kdy se jedná o vozidlo ve vlastnictví druhého manžela po dobu trvání manželství. V tomto případě není splněna podmínka daná poslední větou § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů.

Souhlas s ostatními závěry předkladatele. Upozorňujeme, že při uplatnění sazby základní náhrady do daňových výdajů je třeba vést evidenci ujetých kilometrů při pracovních cestách.

## **2.4. Postup u poplatníka s více jak třemi vozidly**

V souvislosti s omezením možnosti použití paušálního výdaje na dopravu pro max. tři vozidla se vyskytla otázka, zda v případě poplatníka s více než třemi vozidly

- nesmí být paušální výdaj použit vůbec nebo
- může být použit jen u tří vozidel a u dalších již ne.

Pro variantu a) by snad mohl hovořit deklarovaný záměr zákonodárce, kdy hlavním účelem pozměňovacího návrhu bylo zjednodušení administrativy. V případě, že poplatník vlastní např. dvacet vozidel, u tří uplatní paušální výdaj a u dalších bude prokazovat vzniklé výdaje tak, jako doposud, z hlediska administrativní zátěže ke zlepšení nedojde.

Znění příslušného ustanovení

*„Paušální výdaj na dopravu je možno uplatnit nejvýše za 3 vlastní silniční motorová vozidla zahrnutá nebo nezahrnutá do obchodního majetku nebo v nájmu za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání.“*

však dle našeho názoru omezuje počet vozidel, u kterých může poplatník paušální výdaj uplatnit, nikoliv však celkový počet vozidel, která může poplatník ke své činnosti používat. Uvedené ustanovení též neomezuje možnost volby různých vozidel v různých zdaňovacích

obdobích. Obdobně, přesto že cílem novely je snaha o zjednodušení administrativy, není novým ustanovením poplatník jakkoliv omezen vést příslušnou administrativu a rozhodnutí, na která tři vozidla uplatní paušální výdaj, je kdykoliv na poplatníkovi.

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj může použít poplatník maximálně u tří silničních motorových vozidel za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Celkový počet těchto vozidel není u poplatníka omezen. V případě uplatňování výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů u čtvrtého a dalších vozidel je však poplatník povinen prokazovat výši vzniklých výdajů (nákladů) podle ostatních ustanovení § 24 ZDP.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěrem předkladatele.

### **2.5. Kombinace paušálního výdaje a prokázaných výdajů v průběhu roku**

Zákon výslovně neupravuje možnost kombinace paušálního výdaje na dopravu a výdajů v prokázané výši. Znění § 24 odst. 2 písm. z) ZDP dle našeho názoru nevylučuje možnost kombinace obou způsobů uplatňování výdajů v rámci jednoho zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Tomu nasvědčuje i úprava pro splnění podmínky, pro použití paušálního výdaje, podle které lze paušální výdaj uplatnit za každý celý kalendářní měsíc mj. pokud poplatník toto silniční motorové vozidlo nepřenechal ani po část příslušného kalendářního měsíce k užívání jiné osobě. Jestliže by tedy v měsíci lednu vozidlo jiné osobě nepřenechal a v měsíci únoru např. na dva dny přenechal, v lednu by mohl paušální výdaj uplatnit, avšak v únoru ne.

Skutečnost, že kombinace paušálního výdaje na dopravu a výdajů v prokázané výši je při současné úpravě § 24 odst. 2 písm. z) ZDP nejen možná, ale v některých případech i nutná, lze demonstrovat i na případu nově pořízených vozidel.

Jestliže bude vozidlo pořízeno např. 25. 8. 2009, nejsou dle našeho názoru splněny podmínky pro užití paušálního výdaje za měsíc srpen, ale až za měsíc září. Právo uplatnit výdaje na dopravu vzniklé v srpnu pochopitelně poplatníkovi nelze upřít. V souladu s ustanoveními ZDP tak ovšem za srpen může učinit pouze v úrovni prokázaných výdajů. Takovému poplatníkovi tedy nezbyvá, než skutečně a paušální výdaje kombinovat, neboť smyslem přijetí novely ZDP jistě nebylo znemožnit uplatnění paušálního výdaje u nově pořízených vozidel. Obdobně by to platilo při vyřazení vozidla.

Mimo to pokud zohledníme výklad MF z hlediska DPH (z kterým nadále nesouhlasíme) nebylo by možné, aby plátcí DPH uplatnili předmětné paušály již v roce 2009, protože do účinnosti novely (kdy vůbec nemohli vědět, že bude takováto novela schválena) uplatňovali nárok na odpočet DPH na vstupu.

V případě novely, která by vyloučila možnost kombinace prokázaných a paušálních výdajů, je třeba zároveň umožnit použití paušálního výdaje v kalendářním měsíci pořízení vozidla, popř. i upravit způsob jeho krácení v měsíci pořízení.

Případné krácení výdajů vynaložených v souvislosti se silničním motorovým vozidlem v případě, kdy poplatník vybrané vozidlo používá také k osobní potřebě podle § 25 odst. 1 písm. zp) by se pak týkalo pouze výdajů vzniklých v měsících, za které se paušální výdaj uplatňuje. V ostatních měsících by se výdaje krátily podle poměru ujetých služebních a soukromých kilometrů.

Argument, podle kterého tak poplatník vlastní vinou nenaplní účel zákona – tj. zjednodušení administrativy, není v daném případě dle našeho názoru relevantní, neboť uplatnění paušálního výdaje vylučuje v některých měsících samotné znění ZDP (viz podmínka nepřenechání vozidla jiné osobě).

#### **Návrh řešení:**

Paušální výdaj může být v rámci jednoho zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání kombinován se způsobem uplatňování prokázaných výdajů podle ostatních ustanovení § 24 ZDP tak, že bude uplatňován pouze v některých měsících. Případné krácení ostatních výdajů způsobem uvedeným v § 25 odst. 1 písm. zp) bude uplatňováno pouze u výdajů vzniklých v měsících, v nichž poplatník uplatnil paušální výdaj.

Paušální výdaj nelze uplatnit v těch měsících, kdy poplatník podmínky pro jeho uplatnění nesplní (viz část 2.2.).

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Nesouhlas se závěrem předkladatele. První věta § 24 odst. 2 písm. zt) novely č. 304/2009 Sb. zákona o daních z příjmů stanoví mimo jiné, že daňovým výdajem je paušální výdaj na dopravu ve výši 5 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém poplatník využíval příslušné silniční motorové vozidlo k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů...“. Paušální výdaj na dopravu i prokázané výdaje podle § 24 odst. 2 písm. k) jsou uplatňovány za celé zdaňovací období a je na poplatníkovi, který způsob využije.

Vzhledem k celé řadě nejasností při aplikaci uvedeného ustanovení, které nepřímou potvrdil i zástupce zpracovatele tím, že záměrem nebylo umožnit výše uvedenou kombinaci, bude nutné toto ustanovení novelizovat. Za stávajícího stavu je pro odstranění pochybností vyhrazeno správcům daně právo individuálního posouzení (ve zdaňovacím období, v němž poplatník uplatňuje paušální výdaj lze připustit uplatnění prokázaných výdajů např. v měsíci kdy bylo vozidlo pořízeno nebo vyřazeno, tj. v měsíci kdy z objektivních důvodů nebylo využíváno k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů po celý kalendářní měsíc).

## **2.6. Krácení paušálního výdaje a ostatních výdajů**

ZDP ukládá v případě, kdy poplatník využívá silniční motorové vozidlo, u něhož uplatňuje paušální výdaj na dopravu, pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, uplatnit pouze část paušálního výdaje na dopravu. I přes ne zcela přesné vyjádření je zřejmé, že jako výdaj na pracovní cesty tímto vozidlem lze uplatnit část paušálního výdaje na dopravu stanoveného ve výši 80 % z 5 000 Kč, tj. částku 4 000 Kč.

Pro tyto případy je dále důležité znění § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP, podle kterého nelze jako daňový výdaj uplatnit rovněž 20 % ostatních výdajů (jako např. výdajů na opravy, pojistné apod.). Poněkud matoucí může být věta, že tato povinnost se nevztahuje na odpisy, neboť povinnost „krácení odpisů“ ve stejném poměru je uvedena v poslední větě § 28 odst. 6 ZDP.

Celkově lze tedy říci, že u vozidel, která poplatník používá v daném měsíci k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, lze uplatnit paušální výdaj ve výši 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc a 80 % ostatních výdajů včetně daňových odpisů. V případě ročních odpisů je nutno krátit celkovou roční výši odpisů i v případě, že poplatník

použije vozidlo i k soukromým účelům pouze v některých měsících. V případě měsíčních odpisů (např. § 30a ZDP) se krátí pouze odpisy za příslušné měsíce.

#### **Návrh řešení:**

a) Poplatník, který uplatňuje paušální výdaj u vozidel, která používá pouze zčásti k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, lze uplatnit paušální výdaj ve výši 4 000 Kč za každý celý kalendářní měsíc a 80 % ostatních výdajů včetně daňových odpisů.

V případě, že poplatník použije vozidlo i k soukromým účelům pouze v některých měsících, krátí se pouze výdaje vzniklé v těchto měsících. Roční daňové odpisy lze uplatnit i v těchto případech pouze ve výši 80 %.

b) Pokud poplatník v souladu s bodem 2.2.2 nemůže uplatnit paušální výdaj v důsledku poskytnutí automobilu zaměstnanci i pro soukromé účely, platí i nadále z pohledu zaměstnavatele režim nekrácených nákladů, zejména odpisů (bod 28 k § 24 pokynu D-300), s výjimkou nákladů na pohonné hmoty a parkovné při používání automobilu zaměstnancem k soukromým účelům, pokud u těchto výdajů (pohonné hmoty a parkovné při používání automobilu zaměstnancem k soukromým účelům) není uplatňován režim § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP s dodaněním dle § 6 ZDP na straně zaměstnance.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěry předkladatele.

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, u kterých s odvoláním na § 23 odst. 5 ZDP dochází ke klíčování nákladů na činnosti, z níž dosažené příjmy nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny a na činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny, se ustanovení § 28 odst. 6 ZDP aplikuje tím způsobem, že 80 % odpisů se počítá z částky odpisů, která se po výše uvedeném rozklíčování vztahuje k činnosti, z níž dosažené příjmy jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.

#### **2.7. Ostatní vozidla v případě použití vozidla i k osobní potřebě**

ZDP zavádí v rámci § 24 odst. 2 písm. z) ZDP fikci, podle které se v případě, že poplatník jedno z vozidel označí za vozidlo používané k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti a krátí paušální výdaje a dalších výdaje spojené s tímto vozidlem, považují se ostatní vozidla za vozidla, užívaná výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Prvním problémem je postup při krácení ostatních výdajů podle § 25 odst. 1 písm. zp) v případě, kdy bude poplatník používat i k soukromým účelům každý kalendářní měsíc jiné vozidlo. Domníváme se, že v takovém případě by mělo být postupováno analogicky jako v bodě 2.4., tzn. krácení ostatních výdajů bude uplatňováno u vozidla užívaného k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti jen u výdajů vzniklých v měsících, nichž poplatník uplatnil u tohoto vozidla paušální výdaj.

V některých případech lze jistě přijmout argument, že zavedená fikce používání zbylých vozidel pouze pro služební účely nebude odpovídat skutečnosti. Nicméně jedná se o fikci pro účely ZDP, stejně jako např. v případě režijních (nepřímých) nákladů souvisejících s držbou

podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, která by do doby změny textu příslušného ustanovení měla být aplikována.

#### **Návrh řešení:**

Poplatník, který uplatňuje paušální výdaj u více (maximálně tří) vozidel, přičemž některé z nich používá k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, bude uplatňovat krácení ostatních souvisejících výdajů podle § 25 odst. 1 písm. zp) ZDP u výdajů vzniklých v měsících, v nichž poplatník uplatnil krácený paušální výdaj.

Do doby případné změny ZDP bude uplatňována fikce, podle které se v případě, že poplatník jedno z vozidel označí pro účely krácení paušálního výdaje a dalších výdajů spojených s tímto vozidlem za vozidlo používané k dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu pouze zčásti, považují ostatní vozidla za vozidla užívaná výlučně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (a výdaje u nich kráceny nebudou).

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **2.8. Daňová evidence pro účely DPH**

Jak vyplývá z ustálené judikatury NSS i ÚS, základní podmínky pro daňovou uznatelnost výdajů a nárok na odpočet DPH to je použití pro ekonomickou činnost jsou shodné (např. -5 Afs 152/2004-55 ze dne 4.8.2005 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1037), 1 Afs 83/2005-48 ze dne 7.6.2006, 5 Afs 129/2006-142 z dne 27.7.2007, 1 Afs 59/2008-58 ze dne 28.5.2008, 5 Afs 26/2008-73 z dne 25.9.2008 či II. ÚS 2129/08 ze dne 27.8.2008). Tato judikatura spojuje splnění či nesplnění základní podmínky pro nárok na odpočet DPH a daňové uznatelnosti nákladu. Návěti § 24 odst. 2 ZDP (kde se nachází komentované ustanovení) pak uvádí příkladný výčet nákladů, které splňují podmínku dle § 24 odst. 1 ZDP. Z toho pak na základě citované judikatury dovozujeme také splnění základní podmínky pro nárok na odpočet DPH. V daném případě jde o konkrétní specifikované položky (benzín a parkovné) omezené navíc částkou. Proto se domníváme, že tento výklad nelze aplikovat na paušální výdaje u příjmů dle § 7 ZDP resp. § 9 ZDP, kdy jde o jiný případ. Tyto paušály nejsou totiž uvedeny v § 24 odst. 2 ZDP jako výdaje splňující podmínku dle § 24 odst. 1 ZDP. Z judikatury také vyplývá, že plátce není při prokazování základní podmínky pro nárok na odpočet ničím omezen (s výjimkou důkazů získaných v rozporu se zákonem - § 31 ZSDP) a dle našeho názoru tedy nic nebrání prokazování s použitím ZDP. V případě použití paušálního výdaje na dopravu to znamená, že pro nárok na odpočet u PHM musí mít plátce k dispozici příslušné daňové doklady.

Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění vychází ze stejných principů, jako prokázání daňových výdajů v ZDP. Z toho vyplývá, že v důsledku novely ZDP je v případě použití paušálního výdaje na dopravu základní podmínka pro nárok na odpočet splněna, aniž by bylo nutné vedení knihy jízd. To je i v souladu se záměrem zákonodárce snížit administrativní zatížení daňových subjektů - výklad dle záměru zákonodárce patrného z načtení předmětného pozměňovacího návrhu, kde předkladatel mimo jiné hovoří o malých a středních podnikatelích - viz. Sněmovní tisk č. 387 podrobná rozprava ze dne 28.4.2009 <http://www.psp.cz/eknih/2006ps/stenprot/056schuz/s056026.htm>:

*„...Poslanec Zdeněk Prošek: Děkuji za slovo. Vážená paní místopředsedkyně, milé dámy, vážení pánové, pan kolega Michal Doktor už avizoval můj návrh, nebo přesněji řečeno mnou*

*podepsaný pozměňovací návrh, ke sněmovnímu tisku 387, který jste obdrželi na stoly s datem 18. 3. 2009. Dovolte mi jenom velmi stručně tento pozměňovací návrh zdůvodnit.*

*Řídím se zásadou, že i malá radost potěší, a tento drobný návrh by v dnešní politicky i ekonomicky turbulentní době mohl být drobnou radostí pro malé a střední podnikatele, neboť se týká vykazování daňově uznatelných nákladů při provozování silničního vozidla, které je užíváno k podnikatelským účelům. Podle tohoto pozměňovacího návrhu by byla zrušena v jistém omezeném rozsahu povinnost prokazovat nezbytnými účetními doklady nákupy pohonných hmot a vést tzv. knihu jízd. Každý z vás, kdo má možnost se setkat s podnikateli nebo kdo řídil třeba referentské vozidlo, ví, jak se knihy jízd vedou. Obvykle si v sobotu podnikatel sedne a vymyslí, kde všude za ten týden byl, aby knihu jízd dopsal, a schraňuje výdajové bloky na pohonné hmoty.*

*Tento návrh zjednodušuje celou záležitost pro ty malé a střední podnikatele, kteří využívají motorová vozidla k dosažení svého zisku, k podnikatelským účelům, a to tak, že do výše pouze tří motorových vozidel. V těchto případech stanovuje paušální sazbu 5000 korun za měsíc a silniční vozidlo používané k podnikatelským účelům. Zbavuje tedy malé a střední podnikatele vlastně administrativní zátěže spojené s vykazováním daňově uznatelných nákladů. Návrh počítá i s tím, že by vozidlo podnikatel zčásti mohl užívat také k jiným účelům než k dosažení a zajištění zdanitelných příjmů. V tom případě se samozřejmě uznává pouze 80 % této částky, bude moci uplatnit jenom 80 % této částky jako paušální výdaj daňově uznatelný.*

*Já se domnívám, že tento pozměňovací návrh by mohl být před letošním létem takovým drobným dárečkem malým a středním podnikatelům, a proto si dovoluji dopředu poděkovat vám všem, kteří se rozhodnete jej podpořit. Děkuji vám.....“*

V opačném případě (to je kdyby z hlediska DPH měla být vedena kniha jízd) by daná novela zcela ztrácela smysl (je otázkou, kolik podnikatelů s obratem pod 1 mil Kč. používá automobil)

#### **Návrh řešení:**

a) Plátce DPH v případě uplatnění nároku na daň na vstupu (např. nákup pohonných hmot) v souvislosti s provozem vozidel, u nichž uplatňuje paušální výdaj na dopravu, je pro účely DPH povinen mít k dispozici a předložit příslušné daňové doklady. Plátce není povinen vést knihu jízd.

b) Plátce se samozřejmě může rozhodnout, že i když z hlediska ZDP bude aplikovat paušální výdaje, tak z hlediska DPH bude uplatňovat nárok na odpočet DPH v neomezené výši. Pak však musí nárok na odpočet DPH prokazovat stejně jako u jiných přijatých zdanitelných plnění a nemůže využít úlevu dle bodu a).

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Zákonem č. 304/2009 Sb. byla v rámci tam obsažené novely zákona o dani z příjmů zcela nově zakotvena možnost aplikace paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem. Pokud se daňový subjekt pro možnost uplatnění tohoto paušálního výdaje rozhodne, nemusí **pro účely daně z příjmů** vést evidenci, která by prokazovala jeho výdaje v souvislosti s provozem silničního motorového vozidla (tzv. kniha jízd). Uplatnění předmětného paušálního výdaje na dopravu je na volbě daňového subjektu.



Znovu nutno upozornit, že pravidla uplatnění jmenovaného paušálu a s tím spojené důsledky platí v oblasti daně z příjmů. Jde-li o daň z přidané hodnoty, sem dotčená novela v zásadě nijak nedopadá. U plátců, kteří si u daně z příjmů zvolí možnost uplatnění paušálního výdaje na dopravu, se tedy tato skutečnost do uplatňování DPH nijak nepromítá. Pro DPH platí stejný režim a pravidla jako před novelou umožňující u daně z příjmů zvolit dotčený paušální výdaj. Nárok na odpočet DPH a podmínky pro jeho uplatnění stanoví zejména § 72 a § 73 z.č. 235/2004 Sb. v platném znění. Nadále tak platí, že plátce má právo uplatnit nárok na odpočet, pokud přijme od jiného plátce zdanitelná plnění, použije je pro svoji ekonomickou činnost a doloží je daňovým dokladem. Dodržení těchto podmínek v daňovém řízení musí prokázat. Použití paušálního výdaje na dopravu pro účely daně z příjmů neznamena automaticky, že plátce prokázal použití pro ekonomickou činnost pro účely uplatnění nároku na odpočet DPH. Zákon o dani z přidané hodnoty neurčuje a nikdy exaktně neurčoval, jaké důkazní prostředky pro prokázání správnosti daňové povinnosti má plátce daně předložit, stejně tak neobsahoval k doložení užití motorového vozidla pro ekonomickou činnost povinnost vedení právě tzv. knihy jízd. Bylo a je vždy na plátcích daně, jakými důkazními prostředky užití motorového vozidla a spotřebu pohonných hmot pro ekonomickou činnost doloží.

**Vzhledem k uvedenému je třeba shrnout, že pouze volba a užití paušálních výdajů na**

**provoz silničního motorového vozidla pro účely daně z příjmů neprokazuje pro účely**

**daně z přidané hodnoty správnost uplatněného nároku na odpočet DPH.**

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat a zvážit případné návrhy na úpravu textu zákona.

## **Příspěvek 289/09.12.09 – MF předkládá stanoviska**

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

#### **289/09.12.09 - Některé další problémy týkající se § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP**

Předkládají: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757  
Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Jana Svobodová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3852

#### **1. Úvod**

Tento příspěvek navazuje na příspěvek od *Simony Hornochové, Libora Frýzka, 284/16.09.09 - Sjednocení výkladu ustanovení § 30a a § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů* (dále jen „Příspěvek 284/16.09.09“). Po projednání původního příspěvku se objevily některé další sporné otázky související s touto problematikou, které chceme řešit v tomto příspěvku.

#### **2. Problémové oblasti**

##### **2.1. Novela ZDP - zákon č. 326/2009 Sb.**

Po schválení novely ZDP zákonem č. 216/2009 Sb., který zavedl nové ustanovení § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP, byla následně schválena a vyšla ve Sbírce zákonů další novela ZDP - zákon č. 326/2009 Sb. („druhá novela“) V rámci této druhé novely bylo podruhé schváleno nové ustanovení § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP. Otázkou je, zda druhá novela má nějaký vliv na závěry přijaté v rámci *Příspěvku 284/16.09.09*. Domníváme se, že nikoliv. Určitým problémem může být přechodné ustanovení druhé novely (Čl. II bod 1.) podle něhož bude daná úprava aplikována až na leasingové smlouvy uzavřené (s předměty leasingu předanými) ode dne účinnosti této novely (novela nabývá účinnosti 24.9.2009). Nicméně se domníváme, že v tomto případě bude mít přednost Čl. II bod 7. zákona č. 216/2009 Sb.

##### **Závěr k bodu 2.1.**

2.1.1. Na závěrech uvedených v rámci *Příspěvku 284/16.09.09* novela ZDP zákon č. 326/2009 Sb. nic nemění.

2.1.2. Z hlediska aplikace § 24 odst. 15 ZDP zůstává nadále na základě Čl. II bod 7. zákona č. 216/2009 Sb. relevantní datum 20.7.2009.

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

##### **Souhlas se závěry předkladatele.**

Pro úplnost pouze odkazujeme na § 3 odst. 3 zákona č. 309/1999 Sb., o Sbírce zákonů, ze kterého vyplývá že právní předpis z hlediska časového nemůže nikdy nabýt účinnosti dříve, než se stane platným a v dotčené situaci se uplatní účinnost 15. dnem po vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů.



## **2.2 Zpětný leasing**

V souvislosti se závěry přijatými v rámci *Příspěvku 284/16.09.09* pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* vzniká otázka, zda je možné § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP aplikovat v případě tzv. zpětného leasingu. To je v situaci, kdy budoucí leasingový nájemce předmět leasingu:

I/ koupí (přejde na něj vlastnické právo) nebo

II/ pořídí (vyrobí) ve vlastní režii

a následně jej prodá leasingovému pronajímateli (vycházíme z toho, že leasingový pronajímatel v souladu se zmíněnými závěry *Příspěvku 284/16.09.09* uvedenými pod bodem A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* pořídí majetek v době od 1.1.2009 do 30.6.2010) a ten jej zpětně pronajme leasingovému nájemci

Otázkou je, zda je v tomto případě možné na straně leasingového pronajímatele aplikovat § 30a ZDP a na straně nájemce § 24 odst. 15 ZDP. Domníváme se, že tato možnost bude ve dvou případech:

a) Pokud v okamžiku prodeje nebude daná věc (budoucí předmět leasingu) uvedena do stavu způsobilého obvyklému užívání v souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvku 284/16.09.09*. V tomto případě nejde o prodej majetku, ale nedokončené investice, a proto je tedy možné považovat leasingového pronajímatele za prvního vlastníka dané věci. V tomto případě není relevantní, zda bude budoucí leasingový nájemce účtovat o dané věci na účtu nedokončených investic (účtová skupina 04x) nebo v rámci účtové třídy 1 - Zásoby.

b) Pokud bude budoucí leasingový nájemce v souladu s účetními předpisy o dané věci účtovat v rámci účtové třídy 1- Zásoby (samozřejmě vycházíme z toho, že to účtování vyjadřuje ekonomickou podstatu operace, to je že toto účtování představuje správné zachycení skutečnosti). V tomto případě, i pokud budou splněny podmínky pro uvedení věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (*Příspěvek 284/16.09.09* bod A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP*), nebude tato skutečnost obecně na závadu toho, aby leasingový pronajímatel následně postupoval dle § 30a ZDP a leasingový nájemce dle § 24 odst. 15 ZDP. Z pohledu budoucího leasingového nájemce se totiž nejedná o majetek, ale zásobu (zboží nebo vlastních výrobků). Podmínkou samozřejmě je, že budoucí leasingový nájemce nebude danou věc jakkoliv užívat pro účely, pro které je pořizována (za užívání nejsou z tohoto hlediska považovány úkony související s převodem a uvedením věci do stavu způsobilého obvyklému užívání - např. převoz automobilu v souvislosti s jeho registrací), neboť pak by se nejednalo dle účetních předpisů o zásobu.

### **Závěr k bodu 2.2.**

Postup dle § 30a ZDP a § 24 odst. 15 ZDP lze aplikovat i u tzv. zpětného leasingu (viz. výše), kdy pronajímatel pořídil majetek v době od 1.1.2009 do 30.6.2010, a to ve dvou případech:

a) Pokud v okamžiku prodeje budoucím leasingovým nájemcem nebude daná věc uvedená do stavu způsobilého obvyklému užívání v souladu se závěry MF k bodu A. *Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvku 284/16.09.09*.

b) Pokud bude v souladu s účetními předpisy budoucí leasingový nájemce o dané věci účtovat v rámci účtové třídy 1- Zásoby, a to i v případě, pokud budou splněny podmínky pro uvedení

věci do stavu způsobilého obvyklému užívání (*Příspěvek 284/16.09.09 bod A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP*).

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěry předkladatele za předpokladu, že v bodu 2.2 písm. a) daná věc objektivně není v okamžiku prodeje ve stavu způsobilém obvyklému užívání, a proto je nutné ji stále evidovat na účtu 042.

### **2.3. Zajištění závazku převodem vlastnického práva**

Dalším problémem je aplikace § 30a ZDP v případě zajištění závazku:

I/ kupujícího nebo

II/ výrobce (tj. výrobce stroje či zařízení, který za účelem zajištění čerpaného úvěru převede svůj výrobek za účelem zajišťovacího převodu a následně si jej vypůjčí a dále jej používá ve své výrobě)

převodem vlastnického práva, kdy kupující nebo výrobce bude majetek užívat na základě smlouvy o výpůjčce. Právní úprava v tomto případě umožňuje, aby kupující nebo výrobce (v případě movitých věcí, což je tento případ) odpisoval jak účetně (§ 28 odst. 1 ZoÚ), tak daňově (§ 28 odst. 4 ZDP), a to bez ohledu na to, že v dané době není právním vlastníkem předmětného majetku. Domníváme se, že z hlediska uplatnění odpisů dle § 30a ZDP bude kupující za prvního vlastníka považován, protože:

- § 30 odst. 6 ZDP neváže danou podmínku na právní vlastnictví a

- v daném případě budou splněny i podmínky uvedené pod bodem *A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP* Příspěvkem 284/16.09.09.

### **Závěr k bodu 2.3.**

Postup dle § 30a ZDP může použít kupující nebo výrobce i v případě zajištění závazku převodem vlastnického práva, kdy kupující nebo výrobce bude daný majetek daňově odpisovat dle § 28 odst. 4 ZDP, i když nebude právním vlastníkem daného majetku.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

Souhlas se závěrem předkladatele.

### **2.4. Zahájení odpisování v případě uplatnění výhrady vlastnictví**

Vzniká otázka, jakým způsobem by měly být uplatňovány mimořádné odpisy podle § 30a ZDP v případě, že poplatník pořídí hmotný majetek zařazený v 1. resp. 2. odpisové skupině v období od 1.1.2009 do 30.6.2010, avšak vlastnické právo k tomuto majetku přejde na poplatníka až s určitým odstupem po okamžiku pořízení, a to z důvodu uplatnění institutu výhrady vlastnictví podle § 601 občanského zákoníku.

Podle § 30a odst. 1 a 2 ZDP lze mimořádné odpisy uplatnit u hmotného majetku, který byl pořízen ve stanoveném období. V souladu se závěry MF k bodu *A. Problematika pojmu pořízení dle § 30a ZDP Příspěvkem 284/16.09.09* je pro účely § 30a ZDP za okamžik pořízení majetku považován okamžik, v němž je příslušný hmotný majetek uvedený do stavu

způsobilého obvyklému užívání. Pokud tedy příslušný hmotný majetek byl poplatníkem uveden do stavu způsobilého obvyklému užívání ve smyslu § 26 odst. 10 ZDP ve stanoveném období, jedná se podle názoru předkladatelů o majetek, u něhož může poplatník uplatnit mimořádné odpisy podle § 30a ZDP. Na tento závěr nemá podle názoru předkladatelů vliv, v jakém okamžiku následně dojde k přechodu vlastnického práva na poplatníka, neboť uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání (dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání) je ve své podstatě záležitostí skutkovou a jako takové nezávisí na právním režimu nabytí vlastnického práva.

Vzniká však otázka, v jakém okamžiku by měl poplatník zahájit daňové odpisování podle § 30a ZDP. Podle § 30a odst. 3 ZDP má poplatník povinnost zahájit odpisování počínaje měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. ZDP v žádném ustanovení podmínky pro odpisování explicitně a komplexně nedefinuje. Z příslušných ustanovení ZDP lze však dovodit, že základními dvěma podmínkami pro odpisování je (i) uvedení majetku do stavu způsobilého obvyklému užívání a (ii) vlastnictví majetku (s určitými výjimkami uvedenými v § 28 ZDP). Z toho podle názoru předkladatelů vyplývá, že k zahájení odpisování obecně, včetně zahájení odpisování způsobem podle § 30a ZDP, je poplatník oprávněn (a v případě uplatnění odpisů podle § 30a ZDP zároveň i povinen) v okamžiku, kdy se stane vlastníkem daného majetku. To znamená, že v případě uplatnění institutu výhrady vlastnictví při pořízení hmotného majetku je poplatník, který uplatňuje odpisy podle § 30a ZDP, povinen zahájit odpisování tohoto majetku počínaje měsícem následujícím po dni, v němž na poplatníka přešlo vlastnické právo v důsledku úplného zaplacení kupní ceny, a to při respektování způsobu stanoveného v § 30a odst. 1 resp. odst. 2 ZDP.

Pokud tedy například poplatník pořídí (ve smyslu uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání) hmotný majetek spadající do 1. odpisové skupiny např. v květnu 2010, ale vlastnické právo na něj v souladu s výhradou vlastnictví sjednanou v kupní smlouvě přejde uhrazením poslední splátky kupní ceny v srpnu 2010, uplatní poplatník při využití způsobu odpisování podle § 30a ZDP daňové odpisy v období září 2010 až srpen 2011, a to ve výši jedné dvanáctiny vstupní ceny za každý kalendářní měsíc.

#### **Závěr k bodu 2.4.**

Postup dle § 30a ZDP může použít poplatník, který pořídil (ve smyslu uvedení do stavu způsobilého obvyklému užívání) hmotný majetek spadající do 1. nebo 2. odpisové skupiny v období 1.1.2009 až 30.6.2010, a to i v případě, že v důsledku uplatnění institutu výhrady vlastnictví dojde k přechodu vlastnického práva k danému majetku na poplatníka až po okamžiku jeho pořízení (včetně případu, kdy právní vlastnictví přejde na poplatníka po 30.6.2010).

Odpisování podle § 30a ZDP je poplatník u tohoto majetku povinen zahájit v měsíci následujícím po dni, ve kterém poplatník nabyl k tomuto hmotnému majetku vlastnické právo.

**Stanovisko Ministerstva financí:**  
**Souhlas se závěrem předkladatele.**

### **3. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat.

## Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

### DPH

**Příspěvek 285/16.09.09 – MF předkládá stanovisko k upravenému příspěvku**

**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 daně 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 nezahájí 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 plátcí (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 plátcí 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 plátcí (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

Plátcí (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 plátcí (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 plátci 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 plátci, 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 změní 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 plátcům 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 poskytující plátce nevystavil daňový dobropis, lze dovodit 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 plátcí, 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 plátcí se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede, ale nedává plátcí 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 plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis, zákon umožňuje plátcí 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.

## ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

### Neprojednané příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

#### DAŇ Z PŘÍJMŮ

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

**287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti bezúplatně používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPFO, 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. výpočet: 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 DPF0 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.

#### **Stanovisko Ministerstva financí (legislativa daní z příjmů):**

"V popisované situaci, kdy objektivně nelze klíčovat související náklady je rozhodující, zda na provozování činnosti má poplatník živnostenské oprávnění. Pokud ano, pro jeho vydání je zcela irelevantní, zda budou produkty a služby provozovaného zařízení nebo činností poskytovány také zaměstnancům poplatníka. V takovéto situaci uplatňuje dlouhodobě a konzistentně MF stanovisko, že všechny náklady jsou daňově uznatelné a poskytování výrobků, zboží nebo služeb zaměstnancům se řídí § 6 odst. 3 ZDP, podle kterého je v případě nižší úhrady dodáno na straně zaměstnance do ceny obvyklé. Z uvedeného vyplývá, že v dané situaci nelze objektivně využít úpravy podle § 25 odst. 1 písm. h) platného znění 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.

**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 ať 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 blokace 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

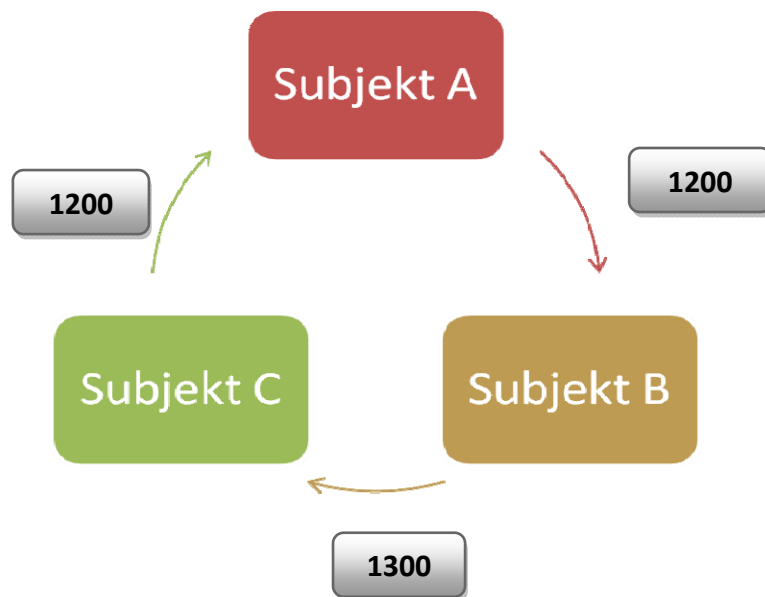
*Příklad:*

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



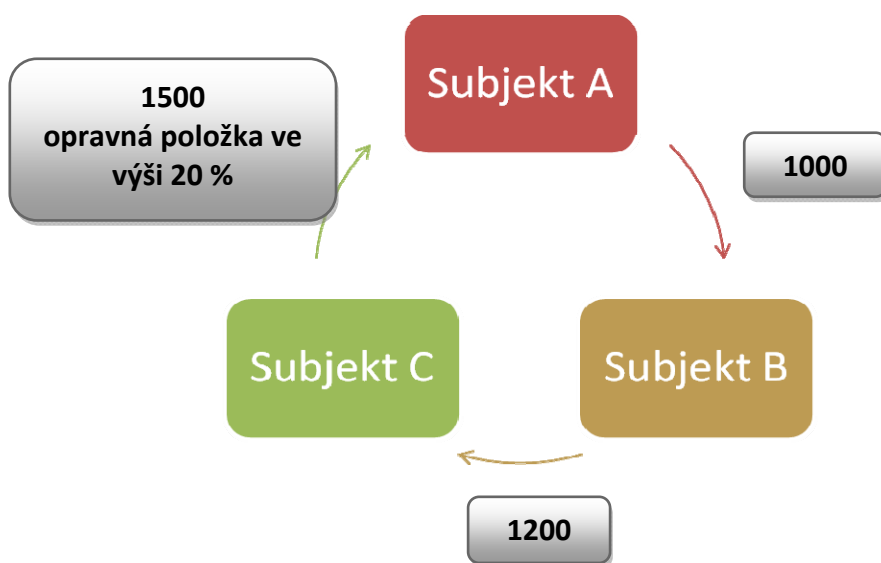
V případě příkladu je zřejmé, že v případě subjektu A zaniká závazek vůči subjektu C ve výši 1200, v případě subjektu B zaniká závazek vůči subjektu A ve výši 1200 a v případě subjektu C zaniká jen část závazku vůči subjektu B, a to ve výši 1200.

*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 pětín, 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 předpisem<sup>20)</sup> 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 výklad<sup>1</sup> 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.

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

#### **Stanovisko Ministerstva financí:**

V uvedeném příspěvku po zjištění podrobnějších údajů došlo ke shodě, že se nejedná o vícestranný zápočet (ten je možné provést pouze vzájemně mezi věřitelem a dlužníkem), ale jde o dohodu, kde se s využitím § 572 občanského zákoníku dohodne uzavřená skupina svými pohledávkami a závazky vzájemně propojených účastníků na společném postupu při řešení svých jednotlivých vzájemných (dvoustranných) vztahů. Podstatou řešení 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

<sup>1</sup> 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 nevdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

z poplatníků se „vzdá“ pouze té hodnoty pohledávky, v jaké dohodou sjednané výši, mu zanikne jeho závazek vůči jinému podle dohody jednajícím účastníkovi).

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).

V případě, kdy by v rámci dohody byly rušeny závazky v různé výši, pak pro daňové účely nelze výše uvedený postup uplatnit a je nutné postupovat standardním způsobem, tj. nejprve musí dojít k postoupení pohledávek mezi jednotlivými věřiteli tak, aby mohl být následně proveden jejich vzájemný zápočet.



## DPH

### Příspěvek 290/09.12.09 – MF předkládá stanovisko

#### 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 plátcům 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 plátcem 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/uzítí 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 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.

## Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

### DAŇ Z PŘÍJMŮ

#### **Příspěvek 292/20.01.10 – MF předkládá souhlasné stanovisko**

#### **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**

#### **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 kterékoli jiné (neosvobozené) plnění.

Podstatnou otázku 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

### 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 „zaplacená“

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 zaplacená, 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 zaplacená, 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 daně 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 určený 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 plátcce 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**

### **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.

#### ***Preambule***

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 váží i některé další nároky, jako např. vracení spotřební daně z protopených topných olejů (§ 56 zákona) či vracení 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 všechn 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.

## **Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV**

### **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

Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová  
Ing. Jakub Dostálek

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

Předkládají: David Krch  
Jaromír Hrazdira

### **Daň z příjmů**

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

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký