

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 2.5.2018

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN k 2.5.2018**

K navrženým bodům a), b)

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

K navrženému bodu c)

Částečný rozpor GŘ se závěrem předkladatele

#### **Daň z příjmů**

**514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) ..... 2**

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 2.5.2018**

#### **Daň z příjmů**

**518/21.03.18 Cestovní náhrady při použití elektromobilu ..... 10**

Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 2.5.2018**

#### **Daň z příjmů**

**520/02.05.18 Daňový režim cestovních náhrad a ostatních příjmů fyzické osoby obdržených v souvislosti s bezplatným výkonem funkce člena orgánu právnické osoby**

..... 14

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

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 2.5.2018**

#### **DPH**

**521/02.05.18 Aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH**

..... 18

Předkládají: Ing. Ivana Krylová, daňový poradce, č. osv. 3951

Ing. Růžena Kohoutková, daňový poradce, č. osv. 5253

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **DPH**

**522/02.05.18 Uplatňování DPH ve vybraných případech služeb (zejména přepravy) přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží .....**

Předkládají: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466

Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191

Ing. Jana Antošová, daňový poradce, č. osv. 3479

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN k 2.5.2018**

K navrženým bodům a), b)

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

K navrženému bodu c)

Částečný rozpor GFŘ se závěrem předkladatele

**Daň z příjmů****514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta)**

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

**1. Cíl příspěvku**

Cílem příspěvku je potvrzení způsobu zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta.

Příspěvek navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit a na příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně.

**2. Obecný popis situace**

Vzhledem k tomu, že tento příspěvek velmi úzce navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit níže krátce shrňeme závěry, se kterými byl tento příspěvek uzavřen:

1. Dne 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona č. 334/2014 Sb., o auditorech, kterou bylo zrušeno zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti.
2. Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo ze třetích osob.
3. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy výboru pro audit jeho kontrolní orgán.
4. Člen výboru pro audit vystupuje v zájmu subjektu veřejného zájmu a slouží k zajištění jeho předmětu činnosti.
5. Jestliže nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit, pak se jedná o jednostranný akt, kterým oprávněná osoba stanovuje určitou osobu (s její akceptací) do funkce a zároveň stanoví funkční období výboru pro audit (v těchto případech je uzavírána smlouva o výkonu funkce, kde jsou sjednány podmínky pro výkon funkce člena výboru pro audit).
6. Výbor pro audit je útvarem společnosti, jehož člen vystupuje vždy jménem subjektu veřejného zájmu a jeho výstup je vždy kolektivní. Jedná se tedy o

kolektivní poradní a monitorovací těleso vrcholného vedení společnosti, které dohlíží nad řádným plněním povinností v oblasti účetnictví a jeho nezávislého externího ověřování.

7. Podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), jsou funkčními požitky odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v:

*„jiných orgánech a institucích“.*

8. V ZDP je použita právní fikce, podle níž se za příjem ze závislé činnosti (funkční požitek) považují také odměny za výkon funkce v blíže neurčených orgánech.
9. Plnění v podobě funkčního požitku člena výboru pro audit se pak zdaňuje dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP, bez ohledu na:

- právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu,
- smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu zakládá,
- způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ní,
- skutečnost, že člen výboru pro audit je nevýkonným členem kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu nebo třetí osobou.

Z výše uvedeného vyplývá, že odměna člena výboru pro audit je považována dle ZDP za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP.

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit způsob zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta (daňového rezidenta jiného členského EU/EHP státu).

### **3. Rozbor problematiky**

#### **a) Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti versus daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně**

V § 22 odst. 1 písm. b) ZDP je stanoveno, že za příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (daňových nerezidentů) považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky. Tento příjem pak podléhá záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 38h ZDP.

Dále v § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP je stanovena speciální úprava týkající se odměn členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou. Na toto ustanovení následně navazuje § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, který

stanoví, že odměna člena (českého daňového nerezidenta) orgánů právnických osob podléhá v České republice zvláštní sazbě dani („srážkové dani“) ve výši 15%.

Vzhledem k tomu, že v příspěvku č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit bylo uzavřeno, že odměna člena výboru pro audit je funkční požitek dle § 6 odst. 1 písm. a bod 2 ZDP a v návaznosti na výše uvedené **navrhujeme potvrdit, že bude dle § 38h ZDP** odměna člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) **podléhat záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**, nikoli srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a bod 1 ZDP.

#### **b) Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti z odměny člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta**

Příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně se zabýval sjednocením postupu u povinnosti odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě, že poplatník (zaměstnanec) vykonává činnost (částečně vykonává činnost) v zahraničí.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud je plátce daně schopen prokázat, že zaměstnává českého daňového nerezidenta s místem výkonu práce v zahraničí (tj. že se jedná o daňového nerezidenta vykonávajícího fyzicky práci mimo území České republiky), nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť daný příjem nemá zdroj v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň v daném případě nemá opodstatnění a plátce tak v tomto případě správce daně žádat nebude.

Dále bylo uzavřeno, že pokud plátce daně zaměstnává daňového nerezidenta, který částečně pracuje jak v České republice, tak i částečně v zahraničí, příjmy daňového nerezidenta za práci mimo území České republiky nemají zdroj v České republice, tj. v souladu s § 22 ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nepodléhají dani z příjmů v České republice a plátce daně tak nemá povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů z části mzdy zaměstnance, která odpovídá jeho práci v zahraničí, pokud je schopen tyto podstatné skutečnosti prokázat.

V České republice bude tedy odvádět zálohy na daň pouze z té části mzdy, která bude odpovídat dnům práce vykonávané na území České republiky. Výši příjmu zdanitelného v České republice prokazatelně doloží plátce daně vhodnou evidencí docházky zaměstnance, cestovním kalendářem apod. V těchto případech také nebude žádán správce daně o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít a navrhuje potvrdit, že **plátce daně nebude mít povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který bude plně pracovat mimo území České republiky** (tj. dle jeho pracovního kalendáře v České republice nebude fyzicky vykonávat žádnou pracovní činnost).

Pokud by člen výboru pro audit, český daňový nerezident, pracoval na území České republiky pouze částečně (např. přijel do České republiky pouze 1x za měsíc na zasedání výboru a měl dohodnutu měsíční odměnu za výkon funkce člena výboru pro audit), pak by plátce daně měl povinnost odvést měsíční zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti pouze z příjmu připadajícího na tento jeden pracovní den odpracovaný na území České republiky.

Příjem ze závislé činnosti vázící se k ostatním pracovním dnům vykonaným mimo území České republiky v daném měsíci není považován za příjem ze zdrojů v České republice v souladu s § 22 odst. 1 písm. b ZDP a nepodléhá zdanění v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň ve výše uvedených případech nemá opodstatnění a plátce tak v těchto případech správce daně žádat nebude.

Pokud si plátce daně není zcela jist rezidentskou pozicí člena výboru pro audit (což v okamžiku počátku práce může být nejasné), může správce daně požádat o zproštění povinnosti odvádět zálohy na daň tak, jako by se jednalo o daňového rezidenta a vyčkat na rozhodnutí správce daně.

Pokud plátce daně tento postup z jakéhokoliv důvodu nevyužije, odvádí plátce daně zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti (tj. z plné výše odměny zúčtované členu výboru pro audit).

### **c) Odměna člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta z pohledu mezinárodního zdanění**

Dle názoru autorky lze odměnu člena výboru pro audit z pohledu mezinárodního zdanění podřadit pod článek „Příjmy ze zaměstnání/Zaměstnání“ smluv o zamezení dvojího zdanění vycházejících z OECD modelu.

Pokud tedy plátce daně odváděl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti českého daňového nerezidenta, ale finální daň nepřísluší České republice, neboť zde nepracoval, je třeba zálohu poplatníkovi (členovi výboru pro audit) vrátit.

Navrhujeme potvrdit, že poplatník (člen výboru pro audit) daňový nerezident podá podle § 38g ZPD přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušné zdaňovací

období, kde bude deklarovat a zdaňovat pouze svůj příjem vztahující se k práci vykonané v České republice v daném zdaňovacím období.

Plátce daně vystaví poplatníkovi potvrzení o zdanitelných příjmech za dané zdaňovací období, na němž uvede celkovou částku zúčtovaných zdanitelných příjmů (příjmy vztahující se jak k práci vykonané na území České republiky, tak i k práci vykonané mimo území České republiky), sražené zálohy na daň a současně vystaví vyrozumění pro správce daně, že činnost byla vykonávána (částečně vykonávána) mimo území České republiky. Tyto dokumenty doloží poplatník správci daně jako přílohy k daňovému priznání za dané zdaňovací období.

**Správce daně tak poplatníkovi (členovi výboru pro audit) českému daňovému nerezidentovi za podmínek daňového řádu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vrátí.**

#### 4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím závěrům pod body 3a), 3b) a 3c ke zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) vhodně publikovat.

#### **Stanovisko GFŘ**

##### **K části 3 písm. a) příspěvku**

**Podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění zákona č. 334/2014 Sb. a pozdějších předpisů výbor audit není orgánem subjektu veřejného zájmu ze zákona, nicméně je i nadále možné, aby jako orgán společnosti veřejného zájmu zřízen byl<sup>1</sup>. V této souvislosti je třeba upozornit, že předmětem příspěvku na KV KDP č. 459/24.01.18 bylo zdanění příjmů členů výboru pro audit, který status orgánu právnické osoby nemá, a příspěvek neřešil případ, kdy by členem výboru pro audit byl daňový nerezident.**

**S ohledem na výše uvedené je v případě nerezidenta s příjmem v podobě odměny člena výboru pro audit popsaném v nově podaném příspěvku, nutné zohledňovat:**

- 1. jestli byl výbor pro audit v daném případě zřízen jako orgán právnické osoby a**
- 2. znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění aplikovatelné na konkrétní případ.**

**V případě, že výbor pro audit nebyl zřízen jako orgán právnické osoby, odměna jeho člena je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2. zákona č.**

<sup>1</sup> viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 334/2014 Sb. k bodu č. 184:

DZ k bodu 184 (§ 44 odst. 1 věta druhá)

Novelizačním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu **disproporce vůči ostatním výborům zřizovaným i v rámci téže společnosti** (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). **Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.**

586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), který se coby příjem ze závislé činnosti podle § 22 odst. 1 písm. b) zákona u nerezidentů považuje za příjem ze zdrojů na území České republiky jen za předpokladu, že je činnost vykonávána na území České republiky. Příjem nerezidenta dle § 22 odst. 1 písm. b) zákona nepodléhá zdanění srážkovou daní, plátce tedy z něho za výše uvedených podmínek sráží zálohy podle § 38h zákona (od zdaňovacího období 2018 příp. použije srážkovou daň v souladu s § 6 odst. 4 písm. b) zákona, pokud se bude jednat o příjem do 2.500 Kč a poplatník u plátce daně neučiní prohlášení k dani dle § 38k zákona). Z hlediska smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude v takovém případě příjem poplatníka podřazen článku Zaměstnání.

V případě, že výbor pro audit **byl zřízen jako orgán právnické osoby**, odměna jeho člena je příjmem dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona. U nerezidenta, pokud mu příjem plyne od rezidenta České republiky nebo od stálé provozovny v České republice, se jedná o příjem, který je podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6. zákona považován za příjem ze zdrojů na území České republiky bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou a bez ohledu na to, kde je činnost člena tohoto orgánu vykonávána. Tento příjem ze závislé činnosti se u nerezidentů zdaňuje srážkovou daní podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1. zákona (případně podle § 36 odst. 1 písm. c) zákona), **nestanoví-li smlouva o zamezení dvojího zdanění jinak.**

V závislosti na znění článku Tantiémy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění aplikovatelné na konkrétní případ **může být právo státu na zdanění předmětného příjmu omezeno.** Protože textace tohoto článku se v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění liší, bude v některých případech tento příjem poplatníka podřazen pod článek Tantiémy (v takovém případě má stát zdroje příjmu právo na zdanění zpravidla bez ohledu na místo výkonu činnosti). V ostatních případech se jeho zdanění bude řídit článkem Zaměstnání (právo státu zdroje příjmu je pak **podmíněno mimo jiné výkonem činnosti na jeho území**).

**K části 3 písm. b) příspěvku** (povinnost srážet poplatníkovi zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti):

V případě, kdy odměna člena výboru pro audit představuje **příjem ze závislé činnosti**, přísluší České republice právo na zdanění jen v případě, že práce (činnost) je vykonávána v České republice.

a) Plátce daně nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který **plně pracoval mimo území České republiky.**

b) Pokud by byla část práce vykonána v zahraničí a část v České republice, pak je třeba měsíční odměnu za výkon funkce rozdělit v poměru počtu dnů **odpracovaných** v České republice a počtu dnů **odpracovaných** v zahraničí. Plátce v takovém případě nemá povinnost odvádět zálohy podle § 38h zákona z části příjmu za práci vykonávanou mimo území České republiky.

Zálohy podle § 38h ZDP je tedy plátce je povinen z předmětných příjmů nerezidenta srážet, pokud se nejedná o případ pod písm. a) nebo b) ve vztahu k části příjmů za práci vykonanou mimo území ČR, ledaže se jedná o příjmy, jejichž zdanění v České republice by bylo v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Srážka zálohy na daň z příjmů poplatníka ze závislé činnosti je **institutem sloužícím k vybrání daně z příjmu poplatníka za zdaňovací období.** V případě, že plátcí není prokázána skutečnost, že příjem zdaněn být nemá, např. z důvodu daňové rezidence

poplatníka v jiném smluvním státě, je plátce povinen zálohy (případně daň) srážet. Zproštění povinnosti srážet zálohy z příjmů poplatníka z důvodu **pravděpodobného daňového domicilu poplatníka v jiném smluvním státě, když domicil v jiném státě pravděpodobným nerezidentem nebyl plátcí prokázán, by bylo proti smyslu tohoto institutu. Jde o stejný princip, jaký platí v případě finálního zdanění příjmu srážkou daně, kdy plátce může poskytnout výhodu ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění až poté, co je mu nárok na tuto výhodu poplatníkem prokázán (daňová rezidence poplatníka v jiném smluvním státě musí být prokázána potvrzením o daňovém domicilu poplatníka vydaným ve státě daňové rezidence), v případě nároku na osvobození od daně v případě zajištění podle § 38e apod. Je tedy v zájmu poplatníka - daňového nerezidenta, aby svému zaměstnavateli co nejdříve prokázal svůj daňový domicil v jiném smluvním státě, nechce-li strpět, aby jeho příjmy byly dočasně zatíženy srážením záloh na daň. Pokud tak neučiní, je plátce povinen zálohy z jeho příjmu srážet. Zproštění povinnosti plátce srážet zálohy domnělému nerezidentovi v takovém případě není důvodné.**

### **K části 3 písm. c) příspěvku**

**Výbor pro audit, který není zřízen jako orgán společnosti (zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti)**

Plátce je povinen srážet správně s ohledem na rozhodné okolnosti, jak jsou mu prokázány k datu, kdy je povinen daň/zálohu na daň srazit. Zjistí-li následně, že **srazil chybně více, než měl, je povinen provést opravu podle § 38i ZDP.**

**Pokud poplatník až dodatečně doloží svůj nárok na nižší zdanění či nezdanění, může plátce ve prospěch poplatníka rovněž použít postup dle § 38i ZDP.**

**Pokud plátce z příjmu poplatníka srážel zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, potvrdí poplatníkovi v souladu se zákonem celkovou částku účtovaných příjmů poplatníka a výši skutečně sražených záloh za příslušné období. K tomu využije vydané tiskopisy potvrzení, pokud tyto tiskopisy nebudou využitelné z důvodu jich obsahu, potvrdí tyto údaje jiným způsobem.**

**Pokud poplatník prokáže potvrzením o daňovém domicilu až správci daně s podáním daňového přiznání, že je daňovým nerezidentem, musí současně unést důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení ohledně části příjmu, který v České republice zdaněn být nemá, nejčastěji z důvodu místa výkonu práce mimo území České republiky (zpravidla s pomocí důkazních prostředků opatřených od plátce příjmu). Dokazování se řídí daňovým řádem, žádné zvláštní důkazní prostředky zákonem předepsány nejsou. Převyšuje-li úhrn záloh sražených poplatníkovi výši daně, která poplatníkovi za zdaňovací období stanovena, vznikne mu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob.**

**Pro způsob „vracení přeplatků“ na dani mají vliv i skutečnosti ohledně daňové rezidence poplatníka, respektive zda plátce daně ze závislé činnosti disponoval důkazním prostředkem o daňové rezidenci poplatníka v jiném státě. Pokud je daňová nerezidence plátcí prokázána již v průběhu aktuálního zdaňovacího období, tedy před podáním vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za uvedené zdaňovací období, postupuje se za podmínek stanovených zákonem, zejména při splnění relevantních lhůt, při opravě a vrácení přeplatku na zálohách v souladu s § 38i odst. 1 ZDP. Nicméně nelze vyloučit ani postup za využití daňového přiznání, pakliže poplatník správci daně předloží pravdivé potvrzení o výši příjmů a sražených zálohách a plátce daně v souladu s § 38i nepostupoval.**

**Srážková daň (výbor pro audit jako orgán společnosti, popř. příjem ze ZČ dle § 6 odst. 4 písm. b) ZDP)**



Příjem podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP patří mezi příjmy, které nerezident České republiky, který je rezidentem jiného členského státu EU nebo státu EHP může podle § 36 odst. 8 zákona zahrnout do daňového přiznání.

V závislosti na konkrétním znění článku Tantiémy v aplikovatelné SZDZ může být zdanitelnost příjmu v České republice mezinárodní smlouvou případně omezena podmínkou výkonu činnosti v České republice (viz za určitých okolností např. smlouva o zamezení dvojího zdanění s Belgií).

**K navrženým bodům a), b)**

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

**K navrženému bodu c)**

Částečný rozpor GŘ se závěrem předkladatele.

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 2.5.2018**

### **Daň z příjmů**

#### **518/21.03.18 Cestovní náhrady při použití elektromobilu**

Předkládá: MVDr. Milan Vodička, daňový poradce, č. osv. 1366

#### **1. Úvod – účel dokumentu**

Definovat možné způsoby stanovení cestovních náhrad při používání elektromobilu.

#### **2. Použité pojmy a zkratky**

**Elektromobil** – motorové vozidlo kategorie L, M nebo N poháněné jedním nebo více elektromotory napájenými ze systému ukládání elektrické energie ve vozidle nebo na jeho přívěsu.<sup>2</sup> Používaný termín zahrnuje jak vozidla BEV (battery electric vehicle), tak také PHEV (plug-in hybrid electric vehicle).

**Podnikatel** – termín používán jako zkratka pro veškeré osoby se zdanitelnými příjmy, u nichž lze uplatňovat výdaje na dosažení příjmů

**ZDP** – zákon č. 586/1992 Sb. v aktuálním znění

#### **3. Právní stav**

Pro účely stanovení cestovních náhrad nebo určení výše nákladů spojených s použitím elektromobilu zaměstnancem nebo podnikatelem nelze použít existující úpravu dle platných předpisů<sup>3</sup>, protože je vždy jako součást náhrad uváděna i náhrada spotřebovaných pohonných hmot, ke které při použití elektromobilu nedochází. Lze tedy konstatovat, že otázka náhrad při použití elektromobilu není legislativně nijak upravena. Není přitom pochyb, že k rozvoji elektromobility reálně dochází, přičemž lze v budoucnu predikovat prioritizaci tohoto typu pohonu<sup>4</sup>, a tedy zvyšující se množství případů, kdy bude elektromobil využíván v souvislosti s činností podléhající některé z daní. Bylo by proto přínosem usnadnit nalezení způsobů, jak postupovat v praxi při využití elektromobilu podnikatelem nebo zaměstnanci.

#### **4. Popis situace**

Majitel nebo uživatel elektromobilu může při nabití postupovat různými způsoby, jejich následující výčet není úplný a lze navíc důvodně předpokládat, že bude docházet ke vzniku dalších možností.<sup>5</sup>

##### **a) Rychlodobíjení na nabíjecí stanici, s použitím např.:**

<sup>2</sup> Viz také článek 2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/94/EU ze dne 22.10.2014

<sup>3</sup> Viz např. § 24 odst. 2 písm. k) ZDP nebo § 152 a následně Zákoníku práce

<sup>4</sup> Viz NAP CM – Národní akční plán čisté mobility Ministerstva průmyslu a obchodu, říjen 2015

<sup>5</sup> Např. rychlovýměna celé baterie, technologie FlashBattery ad.

- paušální karty ČEZ (cena 450 Kč měsíčně, platí se na čtvrtletí), kdy vlastní odebraná elektrická energie je zdarma bez ohledu na množství nebo čas dobíjení
- čip od Pražské energetiky (paušální cena 60 Kč měsíčně) se zvýhodněnou sazbou ve výši cca 2 Kč za odebranou kWh
- veřejné dobíjecí stanice poskytované sdruženími uživatelů, kteří využívají sdílené mobilní aplikace, sazby za kWh si určují samostatně, platby probíhají buď on-line prostřednictvím platebních karet nebo s použitím předem nabitých „depozit“

#### **b) připojením do veřejné sítě**

- nabíjení probíhá v různých sazbách (denní/noční, podnikatelé/domácnosti) v závislosti na místě připojení
- nabíjení probíhá ve speciální sazbě určené pro elektromobily (obdobu sazby akumulací)
- u provozovatele – výrobce energie z obnovitelných zdrojů (dnes především solární), nabíjení probíhá s využitím speciálních sazeb

#### **c) Supercharger Tesla**

- Pro elektromobily objednané do 15.1.2017 lze využít doživotně bezplatné dobíjení na stanicích pro vozy Tesla (v ČR dnes na třech lokalitách – Vestec, Olomouc, Humpolec)
- Auta Tesla objednaná po 15.1.2017 mají každý rok nárok na 400 kWh zdarma, odběr nad tento limit je zpoplatněn (dnes cca 5 Kč za kWh) podle doby nabíjení a míry nabití zásobníku energie.

Výrobci udávají předpokládanou spotřebu, údaje o spotřebě energie na ujetý kilometr se ovšem liší podle typu elektromobilu, náhonu (jedna náprava nebo více), roční době, profilu trati, hustoty provozu a dalších parametrů. Spotřeba je často uváděna podle evropského měřicího standardu NEDC pro provoz ve městě a mimo obydlené oblasti, plus kombinovaná.

Z výše uvedených informací vyplývá, že sledovat skutečné náklady na dobíjení zásobníku energie v elektromobilech a tím pádem náklady na ujetý kilometr by představovalo neúměrnou administrativní a evidenční zátěž, navíc s velmi omezenými možnostmi prokazování.<sup>6</sup>

Cílem je tedy definovat dále postup pro určení náhrady za ujetý kilometr, podobně jako je tomu u vozidel se spalovacími motory nebo s pohonem na LPG/CNG, kdy lze ovšem na rozdíl od elektromobilů předložit vždy doklad o nákupu pohonné látky.

---

<sup>6</sup> Další možnosti a varianty dobíjení jsou např. indukční, vysokonapěťové, pomocí Wall boxu ad.

V případě elektromobilů je také nutno řešit situace, kdy nejsou k dispozici konkrétní údaje v technickém průkazu vozidla, ani uváděná výrobcem. Značný rozptyl je navíc udáván i z pohledu účinnosti nabíjení, která má dopad na množství energie potřebné k nabití baterie, hodnoty se pohybují od 65 % do 95 %.<sup>7</sup>

#### **Příklad:**

Kombinovaná spotřeba uváděná v technickém průkazu elektromobilu<sup>8</sup> **18,1 kWh / 100 km.**

Nabíjení je dle prohlášení poplatníka (zaměstnanec) prováděno na rychlonabíječce (účinnost 80%) a z domácí sítě s využitím autonabíječky (účinnost 90%), použit je proto aritmetický průměr – faktor **0,85.**

Cena za kWh se pohybuje od 2 Kč (PRE) po 5 Kč (Supercharger Tesla), použita je průměrná sazba **3,50 Kč / kWh.**

#### **Výpočet cestovní náhrady:**

- Základní sazba 4 Kč / km dle Zákoníku práce, resp. Vyhlášky č. 463/2017 Sb.
- Náhrada za spotřebovanou energii,  $18,1 / 0,85 \times 3,50 = 74,53 / 100 \text{ km} = \mathbf{0,75 \text{ Kč / km}}$

Celková náhrada při použití elektromobilu činí **4,75 Kč** na kilometr.

**Navrhovaný závěr:** Vzhledem k absenci zákonné úpravy cestovních náhrad při použití elektromobilu lze vycházet z ekonomicky zdůvodnitelné výše nákladů na dobítí zásobníku energie, přepočtených jako náhrada za ujetý kilometr dle údajů (kombinovaná spotřeba na 100 km) v technické dokumentaci elektromobilu nebo uváděných výrobcem srovnatelného typu elektromobilů. Ohledně způsobu nabíjení má prohlášení osoby uplatňující cestovní náhrady při použití elektromobilu právní účinky obdobné prohlášení poplatníka dle § 24 odst. 2 písm. z) zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů.

#### **Stanovisko GFŘ:**

**Nesouhlas se závěrem navrhovatele**

**V případě silničního motorového vozidla zahrnutého do obchodního majetku poplatníka zákon o daních z příjmů jednoznačně stanoví [§ 24 odst. 2 písm. k)], že výdaje lze uplatnit v prokázané výši, tzn., že poplatník musí oprávněnost uplatnění výdaje prokázat.**

**Lze se ztotožnit s názorem, že zákonem o daních z příjmů není upraveno uplatnění cestovních náhrad v případě vozidel (elektromobilů) nezahrnutých v obchodním majetku poplatníka. Potom je dle našeho názoru možné akceptovat situaci, kdy**

<sup>7</sup> Zdroj: Zmapování potenciálu rozvoje rychlonabíjecích stanic na území Prahy, Mrzena Roman, bakalářská práce, ČVUT Praha 2017

<sup>8</sup> Údaje pro elektromobil Tesla verze S, <https://teslafan.cz/clanky/model-s-technicke-specifikace>

poplatník uplatní sazbu základní náhrady za použití motorového vozidla. V případě náhrady „za spotřebované pohonné hmoty“ je však třeba prokázat cenu, za kterou je elektřina pořízena, a rovněž spotřebu elektřiny na ujetou vzdálenost.

Uvedený závěr je potvrzen i stanoviskem Ministerstva práce a sociálních věcí v dané věci, dle kterého je třeba při stanovení náhrady spotřebované pohonné hmoty vycházet z údaje o spotřebě při kombinovaném provozu uvedeném v technickém průkazu vozidla. Obdobně je dle MPSV možné postupovat i případě, kdy zaměstnavatel zaměstnance požádá o použití vozidla poháněného elektrickou energií. K otázce prokazování ceny pohonné hmoty MPSV uvedlo, že zákoník práce předpokládá, že cena pohonné hmoty bude zásadně prokazována předložením dokladu o jejím nákupu, přičemž tento postup platí i v případě, kdy je vozidlo poháněno elektřinou.

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 2.5.2018**

### **Daň z příjmů**

#### **520/02.05.18 Daňový režim cestovních náhrad a ostatních příjmů fyzické osoby obdržených v souvislosti s bezplatným výkonem funkce člena orgánu právnické osoby**

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

#### **Situace**

Předmětem příspěvku je stanovení daňového režimu cestovních náhrad a ostatních příjmů fyzické osoby obdržených v souvislosti s bezplatným výkonem funkce člena orgánu právnické osoby.

Jedná se o situace, kdy fyzická osoba vykonává pro právnickou osobu činnost jako člen jejího orgánu, přičemž tato fyzická osoba buď s právnickou osobou nemá uzavřenu smlouvu o výkonu funkce člena orgánu, nebo je tato smlouva uzavřena a ve smlouvě není stanovena žádná odměna, popř. je zde stanoveno, že výkon funkce je bezúplatný.

V rámci tohoto bezúplatného výkonu funkce fyzickou osobou vznikají právnické osobě související náklady, přičemž obě strany se mohou dohodnout, jakým způsobem právnická osoba tyto náklady ponese (viz níže popsané dvě varianty).

Jedná se zejména o tyto náklady:

- Ubytování
- Doprava
- Školení
- Cestovní náhrady (stravné)
- Nutné vedlejší výdaje (parkovné)
- Zajištění výpočetní a komunikační techniky a související telekomunikační služby

Náklady související s výkonem funkce člena orgánu právnické osoby mohou být hrazeny dvěma způsoby (přičemž ale finální dopad na obě strany je stejný):

Varianta 1: Náklady nejprve hradí fyzická osoba svým jménem a na svůj účet a právnická osoba následně poskytne fyzické osobě náhradu těchto nákladů v prokázané výši.

Varianta 2: Právnická osoba hradí svým jménem a na svůj účet přímo poskytovatelům jednotlivých plnění všechny náklady související s činností jednotlivých fyzických osob.

## Legislativní úprava

### § 6

#### (1) Příjmy ze závislé činnosti jsou

##### a) plnění v podobě

1. příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce,

2. funkčního požitku,

##### b) příjmy za práci

1. člena družstva,

2. společníka společnosti s ručením omezeným,

3. komanditisty komanditní společnosti,

##### c) odměny

1. člena orgánu právnické osoby,

2. likvidátora,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

(2) Poplatník **s příjmy ze závislé činnosti** je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".

(7) Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou

a) náhrady cestovních výdajů **poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti**, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem<sup>5)</sup> pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1,

c) částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje,

keré za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel,

### Popis problému a návrh řešení

ZDP legislativní zkratku „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ neváže primárně na výkon určité činnosti nebo funkce, ale na existenci příjmu za tuto činnost nebo výkon funkce. To znamená, že aby určitá osoba byla považována za „zaměstnance“ ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nepostačí, aby byla např. jednatelem s.r.o., ale musí od této s.r.o. pobírat jako jednatel také odměnu. To znamená, že jednatel bez odměny nenaplní definici zaměstnance podle § 6 odst. 1 a 2 ZDP.

Při gramatickém výkladu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP by bylo možno dojít k závěru, že náhrady cestovních výdajů nepodléhají zdanění pouze v případě, že zaměstnanci plynou v souvislosti s výkonem závislé činnosti (i jiné) příjmy ze závislé činnosti – a to z toho důvodu, že čistě gramaticky stojí cestovní náhrady mimo předmět daně z příjmů ze závislé činnosti a za tento příjem se nepovažují, jak stojí v návěti § 6 odst. 7 ZDP.

Pokud např. jednatel s.r.o. kromě cestovních náhrad ve výši dle § 109 odst. 3 zákoníku práce nepobírá jinou odměnu za činnost jednatele, bylo by možné dojít gramatickým výkladem k absurdnímu závěru, že takovému jednatele neplynou příjmy ze závislé činnosti, a proto mu tyto cestovní náhrady **neplynou v souvislosti s výkonem činnosti, ze které mu plyne příjem ze závislé činnosti**, a tedy není možné tyto náhrady vyjmout ze zdanění dle § 6 odst. 7 ZDP, což by vedlo k jejich zdanění.

Obdobně může vyvstat pochybnost ohledně daňového režimu situace, kdy jednatel uhradí své ubytování v souvislosti s bezúplatným výkonem funkce a společnost mu tyto náklady v prokázané výši uhradí, přičemž tento jednatel od společnosti nedostává za výkon funkce žádnou odměnu a nenaplní tak definici zaměstnance podle § 6 odst. 1 a 2 ZDP.

Předkladatel je toho názoru, že před gramatickým výkladem je nutno dát přednost výkladu teleologickému. Smyslem vynětí ze zdanění položek uvedených v § 6 odst. 7 ZDP a osvobození od daně položek uvedených v § 6 odst. 9 ZDP je zabránit zdanění v situacích, kdy u fyzické osoby reálně nedochází ke zvýšení jejího majetku, ale náhrady přijaté od „zaměstnavatele“ mají pouze pokrýt související výdaje „zaměstnance“ (oba pojmy uvedené v uvozovkách jsou zde ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP). Přitom tyto výdaje jsou hrazeny buď v prokázané výši (§ 6 odst. 7 písm. c) ZDP) nebo jde o paušalizované náhrady (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP), popř. jde o nepeněžní příjmy, jejichž reálnou hodnotu pro zaměstnance nelze spolehlivě vyčíslit (§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP).



Z hlediska daňové logiky nedává žádný smysl, aby příjmy z cestovních náhrad měly fyzické osoby jiný daňový režim podle toho, zda příjemce těchto náhrad dostává navíc od právnické osoby za výkon činnosti pro tuto právnickou osobu také odměnu nebo dostává pouze plnění uvedená v § 6 odst. 7 a 9 ZDP.

**Z tohoto důvodu navrhuje předkladatel, aby byl potvrzen závěr, že i v případě, kdy fyzická osoba vykonává funkci člena orgánu právnické osoby bezplatně (tzn. bez odměny), uplatní se u příjmů uvedených v § 6 odst. 7 ZDP vyloučení ze zdanění a u příjmů uvedených v § 6 odst. 9 ZDP osvobození od daně.**

### **Stanovisko GFR:**

*S výše uvedeným závěrem, "že i v případě, kdy fyzická osoba vykonává funkci člena orgánu právnické osoby bezplatně (tzn. bez odměny), uplatní se u příjmů uvedených v § 6 odst. 7 ZDP vyloučení ze zdanění a u příjmů uvedených v § 6 odst. 9 ZDP osvobození od daně" – se ztotožňujeme. Tato problematika již byla řešena v příspěvku 468/16.12.15 . Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti, stejného předkladatele JUDr. Ing. Martina Kopeckého.*

### **Závěr:**

*Fyzická osoba vykonávající funkci člena orgánu právnické osoby nemusí za tuto činnost pobírat odměnu a přesto má jako zaměstnanec ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP nárok v souvislosti s výkonem této funkce na vynětí příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle § 6 odst. 7 ZDP a na osvobození příjmů podle § 6 odst. 9 ZDP.*

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 2.5.2018****DPH****521/02.05.18 Aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH**

Předkládají: Ing. Ivana Krylová, daňový poradce, č. osv. 3951  
Ing. Růžena Kohoutková, daňový poradce, č. osv. 5253

Cílem příspěvku je sjednotit interpretaci a jasně definovat možnosti aplikace ustanovení § 104 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“), u tzv. „časových posunů“, s přihlédnutím k možným omezením plynoucím z ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH.

Příspěvek se věnuje časovým posunům pouze u těch transakcí, u nichž zákonná lhůta pro stanovení daně, či pro uplatnění odpočtu daně, dosud neuplynula.

Příspěvek se dále nezabývá případy, na které dopadají speciální ustanovení § 104 odst. 3 písm. b) až d) ZDPH<sup>9</sup>.

**1. Popis problematiky**

Ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH vymezuje mantinely, při jejichž dodržení správce daně daň dodatečně nevyměří, pokud plátce vykázal přijatá či uskutečněná plnění v nesprávném zdaňovacím období.

Cílem těchto ustanovení je snížit - jak pro plátce, tak i pro správce daně - administrativní zátěž, která by jinak vznikala v souvislosti s podáváním dodatečných daňových přiznání.

V minulosti byl výklad ustanovení § 104 ZDPH řešen v několika příspěvcích projednaných Koordinačním výborem („KV“).

V příspěvku *KV 125/25.04.06*<sup>10</sup> Ministerstvo financí potvrdilo, že vykázáním přijaté transakce, u níž vzniká plátcovi povinnost přiznat daň na výstupu, a u které si plátce zároveň uplatňuje související nárok na odpočet, v pozdějším zdaňovacím období: (i) nebude vyměřen úrok z prodlení, pokud má plátce plný nárok na odpočet daně, (ii) bude vyměřen úrok z prodlení, pokud má plátce pouze částečný nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně vůbec.

<sup>9</sup> Daná ustanovení řeší specifické případy, kdy probíhá postup k odstranění pochybností, daňová kontrola, nebo se jedná o poskytnutí vybrané služby v rámci použití zvláštního režimu jednoho správního místa.

<sup>10</sup> Příspěvek KV 122/25.04.06 – Uplatňování sankce podle § 104 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Předkladatel JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826.

V dalším příspěvku *KV 168/25.01.07*<sup>11</sup> Ministerstvo financí potvrdilo aplikaci § 104 odst. 1 ZDPH u přijatých zdanitelných plnění s plným nárokem na odpočet, které byly vykázány v pozdějším zdaňovacím období jiného kalendářního roku. Naopak v případě přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet v krácené výši, které byly vykázány v pozdějším zdaňovacím období jiného kalendářního roku, by správce daně doměřil případný rozdíl, o který by byl (vlivem uplatnění vyššího vypořádacího koeficientu jiného kalendářního roku) neoprávněně uplatněn odpočet daně vyšší.

V posledním příspěvku *KV 253/12.04.08*<sup>12</sup> Ministerstvo financí potvrdilo, že § 104 odst. 1 ZDPH se aplikuje i u plátců s povinností krátit nárok na odpočet daně (dle § 76 ZDPH) v situacích, kdy vykázali přijaté zdanitelné plnění, u nichž jim vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a u kterého si zároveň uplatňují související nárok na odpočet, v pozdějším zdaňovacím období spadajícím do jiného kalendářního roku, pokud má plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění plný nárok na odpočet.

Obecné znění ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH, jejich několikerá novelizace, a rovněž absence taxativního výčtu konkrétních situací však v praxi způsobuje i nadále výkladové problémy. Zaznamenali jsme zvýšený počet případů, kdy správci daně požadují podání dodatečných daňových přiznání v situacích, na něž by měla ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH doléhat.

V následujícím textu se proto pokusíme pozitivně vymezit případy, na které se ustanovení § 104 odst. 1 a 2 ZDPH aplikují.

Uskutečněná plnění je plátce povinen vykázat obecně v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž mu vznikla povinnost plnění přiznat, popřípadě v okamžiku, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň z titulu přijetí úplaty. Naopak u přijatých zdanitelných plnění může plátce uplatnit nárok na odpočet daně (s určitými výjimkami<sup>13</sup>) kdykoli v rámci 3-leté lhůty pro uplatnění odpočtu, nejdříve však v daňovém přiznání za zdaňovací období, v němž byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.

---

<sup>11</sup> Příspěvek *KV 168/25.01.07* – Uplatnění odpočtu DPH podle § 73 odst. 11 zákona o DPH a časový posun podle § 104 zákona o DPH. Předkladatel Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353.

<sup>12</sup> Příspěvek *KV 253/12.04.08* – Povinnost krátit odpočet DPH a aplikace ustanovení § 73 odst. 11 a § 104 odst. 3 po novele zákona o DPH (zákon č. 302/2008 Sb.). Předkladatel Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353.

<sup>13</sup> Pokud vypořádací koeficient kalendářního roku, v němž mohl být nárok uplatněn nejdříve, je nižší než 95 %, nebo jedná-li se o dlouhodobý majetek, lze uplatnit odpočet DPH dle § 73 odst. 4 ZDPH nejpozději v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období tohoto kalendářního roku.

## 2. Nedochází ke krácení daně (§ 104 odst. 1 ZDPH)

Pokud podle § 104 odst. 1 ZDPH „...plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a nesnížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří.“

Ustanovení § 104 odst. 1 ZDPH pokrývá situace, kdy deklarováním skutečností rozhodných pro stanovení daně v nesprávném zdaňovacím období nedochází ke krácení daně, tj. kdy dopad na státní rozpočet je z časového pohledu buď nulový, případně pozitivní (platba daně je z časového pohledu akcelerována).

Transakce, na které dle našeho názoru ustanovení § 104 odst. 1 ZDPH doléhá, pro větší názornost dělíme z časového hlediska dle zdaňovacího období, v němž byly nesprávně deklarovány (tj. zda byly vzhledem ke správnému zdaňovacímu období deklarovány v dřívějším zdaňovacím období, nebo v pozdějším zdaňovacím období).

### 2.1 Dřívější nebo pozdější zdaňovací období

- (i) Uskutečněná osvobozená plnění s nárokem na odpočet:
  - dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 ZDPH;
  - vývoz dle § 66 ZDPH;
  - poskytnutí služby do třetí země dle § 67 ZDPH;
  - osvobození ve zvláštních případech dle § 68 ZDPH;
  - přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží dle § 69;
  - přeprava osob dle § 70 ZDPH).
- (ii) Uskutečněná osvobozená plnění bez nároku na odpočet (viz § 51 ZDPH).
- (iii) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s plným nárokem na odpočet daně, popřípadě s kráceným nárokem na odpočet daně, pokud vypořádací koeficient za kalendářní rok, v němž mohl být nárok na odpočet uplatněn nejdříve, je roven nebo vyšší než 95 %, a kdy daň na výstupu i na vstupu je deklarována současně:
  - pořízení zboží z jiného členského státu;
  - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
  - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
  - dovoz zboží;
  - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

### 2.2 Dřívější zdaňovací období

- (i) Uskutečněné zdanitelné plnění, které se vykazuje na řádku 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH.
- (ii) Zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (iii) Snížení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění, pokud dochází k opravě základu daně výše daně dle § 42 ZDPH.
- (iv) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti bez nároku na odpočet daně:
  - pořízení zboží z jiného členského státu;
  - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
  - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;

- dovoz zboží;
  - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- (v) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s kráceným nárokem na odpočet daně, vykázaná nejdříve v prvním zdaňovacím období kalendářního roku, v němž vznikla povinnost přiznat daň, pokud vypořádací koeficient předmětného kalendářního roku je menší než 95 % a daň na vstupu i na výstupu je přiznána současně:
- pořízení zboží z jiného členského státu;
  - pořízení zboží kupující formou třístranného obchodu;
  - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
  - dovoz zboží;
  - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

### 2.3 Pozdější zdaňovací období

- (i) Snížení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (ii) Zvýšení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění, pokud dochází ke zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.<sup>14</sup>
- (iii) Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně v krácené výši, pokud vypořádací koeficient vypočtený z údajů za kalendářní rok, v jehož některém ze zdaňovacích období mohl být nárok uplatněn nejdříve, je roven nebo vyšší než 95 %.<sup>15</sup>

Ve všech výše uvedených případech – viz body 2.1, 2.2 a 2.3 - není ani na nepatrný okamžik krácena daň (dopad na státní rozpočet je nulový, či dokonce pozitivní, pokud je daň odváděna dříve).

Na základě výše uvedeného předkladatelky doporučují přijmout následující dílčí závěr:

#### **Dílčí závěr 1 k § 104 odst. 1:**

Ve všech výše uvedených situacích – viz body 2.1, 2.2, 2.3 - bude plně respektována aplikace ustanovení § 104 odst. 1. Správce daně:

- (i) daň dodatečně nevyměří;
- (ii) nebude požadovat vykázaní těchto transakcí prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat daň;
- (iii) neuplatní úrok z prodlení dle daňového řádu.

### **3. Po určitou dobu dochází ke krácení daně (§ 104 odst. 2 ZDPH)**

Pokud podle § 104 odst. 2 ZDPH: „...plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období, než do kterého příslušely, a snížil tím v tomto zdaňovacím období daň, správce daně daň za zdaňovací období, ve kterém měla být uplatněna, dodatečně nevyměří, ale uplatní úrok z prodlení podle daňového řádu z částky daně uvedené v daňovém přiznání za

<sup>14</sup> Na tuto situaci dopadá ustanovení § 74 odst. 3 ZDPH.

<sup>15</sup> Na tuto situaci dopadá rovněž ustanovení § 73 odst. 4 ZDPH.

*nesprávné zdaňovací období za každý den krácení státního rozpočtu. Úrok z prodlení je splatný ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení platebního výměru.“*

Ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH pokrývá situace, kdy vykááním transakce v nesprávném zdaňovacím období dochází po určitou dobu ke krácení daně, tj. kdy dopad na státní rozpočet je negativní (platba daně je v čase opožděna).

Transakce, na které ustanovení § 104 odst. 2 ZDPH doléhá, lze opět rozdělit, pro větší názornost, z časového hlediska dle zdaňovacího období, v němž byly nesprávně deklarovány.

### 3.1 Dřívější zdaňovací období

- (i) Snížení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (ii) Zvýšení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění (dle § 74 odst. 3 ZDPH), pokud dochází ke zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.
- (iii) Přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně v plné nebo částečné výši.

### 3.2 Pozdější zdaňovací období

- (i) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti bez nároku na odpočet daně:
  - pořízení zboží z jiného členského státu;
  - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
  - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
  - dovoz zboží;
  - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- (ii) Přijatá zdanitelná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s kráceným nárokem na odpočet daně, pokud vypořádací koeficient předmětného kalendářního roku je menší než 95 % a daň na vstupu i na výstupu je přiznána současně:
  - pořízení zboží z jiného členského státu;
  - pořízení zboží kupujícím formou třístranného obchodu;
  - přijetí služby z jiného členského státu/ze třetí země;
  - dovoz zboží;
  - přijaté tuzemské plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.
- (iii) Uskutečněné tuzemské zdanitelné plnění, které se vykazuje na řádku 1 nebo 2 daňového přiznání k DPH.
- (iv) Zvýšení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH u poskytovatele plnění.
- (v) Snížení původně uplatněného odpočtu daně u příjemce plnění, pokud dochází ke snížení základu daně a výše daně dle § 42 ZDPH.

V případě vykáání těchto transakcí v jiném zdaňovacím období, než ve kterém vznikla povinnost přiznat daň, je daň po určitou dobu krácena (dopad na státní rozpočet je negativní, daň je odváděna později).

Na základě výše uvedeného předkladatelky doporučují přijmout následující dílčí závěr:

**Dílčí závěr k § 104 odst. 2:**

Ve všech výše uvedených situacích – viz body 3.1 a 3.2 - bude plně respektována aplikace ustanovení § 104 odst. 2. Správce daně:

- (i) daň dodatečně nevyměří;
- (ii) nebude požadovat vykázání těchto transakcí prostřednictvím dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat daň;
- (iii) uplatní úrok z prodlení dle daňového řádu;
- (iv) u přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s nárokem na odpočet daně v krácené výši dle bodu 3.2 (ii), které byly vykázány nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v němž vznikla povinnost přiznat daň, se úrok z prodlení vypočítá pouze z částky odpovídající rozdílu mezi daní na výstupu a daní na vstupu, pokud byly deklarovány v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období současně;
- (v) u přijatých zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti s nárokem na odpočet v krácené výši dle bodu 3.2 (ii), které byly vykázány v pozdějším zdaňovacím období jiného kalendářního roku, by správce daně, kromě úroku z prodlení, doměřil případný rozdíl, o který by byl (vlivem uplatnění vyššího vypořádacího koeficientu jiného kalendářního roku) neoprávněně uplatněn odpočet daně vyšší než na jaký měl plátc

**4. Ovlivnění výše koeficientů pro výpočet odpočtu daně v částečné výši (§ 104 odst. 3 písm. a) ZDPH)**

Dle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH správce daně podle § 104 odst. 1 a 2 ZDPH nepostupuje, pokud: „... vedení skutečností rozhodných pro stanovení daně v daňovém přiznání za nesprávné zdaňovací období ovlivní výši koeficientu pro výpočet odpočtu daně v poměrné výši podle § 75 nebo výši koeficientu pro výpočet odpočtu daně v krácené výši podle § 76“.

Z důvodové zprávy k ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH, mimo jiné, vyplývá, že pokud: „... nesprávné uvedení údajů nebude mít dopad do výše příslušných koeficientů pro výpočet nároku na odpočet daně v částečné výši (v rámci postupů podle § 75 nebo § 76), správce daně bude postupovat podle odstavce 1 nebo 2 tohoto paragrafu a daň za zdaňovací období, ve kterém měla být správně uplatněna, dodatečně nevyměří...“

Výši koeficientu ovlivňují pouze uskutečněná plnění (tj. zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně a osvobozená plnění s nárokem / bez nároku na odpočet daně), včetně přijatých úplat, u nichž vznikla povinnost přiznat daň nebo osvobození – viz transakce uvedené v bodech 2.1 (i) a (ii), 2.2 (i) a (ii), 2.3 (i), 3.1 (i), 3.2 (iii) a (iv) příspěvku (pro větší přehlednost zvýrazněny bledě modrým pozadím).

V případě časových posunů u uskutečněných plnění (popřípadě přijatých úplat) v rámci stejného kalendářního roku však není ovlivněn ani zálohový, ani vypořádací koeficient, a celkový dopad na odpočet daně je nulový. Ustanovení § 104 odst. 3

písm. a) ZDPH tak na danou situaci nedoléhá, a postupuje se podle ustanovení § 104 odst. 1 ZDPH.

Naopak v případě časových posunů, kdy dochází k vykázání uskutečněných plnění (popřípadě přijatých úplat) v daňovém přiznání za jiné zdaňovací období v jiném kalendářním roce, dochází k ovlivnění koeficientů.

Pokud by však vypořádací koeficienty dotčených kalendářních roků byly i po zohlednění všech časových posunů rovny nebo vyšší než 95 %, celkový dopad na odpočet daně je nulový, a proto bude - analogicky k ustanovení § 73 odst. 4 ZDPH – postupováno dle § 104 odst. 1 nebo § 104 odst. 2 ZDPH. Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH se v dané situaci neuplatní.

V případech, kdy alespoň jeden z dotčených vypořádacích koeficientů bude nebo by mohl být nižší než 95 %, bude na plátcí, aby v dané konkrétní situaci prokázal, že vykázáním uskutečněného plnění (popřípadě přijaté úplaty) v jiném kalendářním roce nedošlo z časového pohledu ke krácení daně (z titulu uplatnění nesprávného vyššího/nížšího koeficientu, a odtud k uplatnění vyššího/nížšího odpočtu daně). V opačném případě může správce daně plátcí v souladu s § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH dodatečně doměřit daň a vyměřit související penále a úrok z prodlení.

## 5. Závěr

Navrhujeme přijmout a publikovat sjednocující výklad, podle kterého bude u transakcí popsaných v kapitole 2 postupováno dle dílčího závěru k § 104 odst. 1 ZDPH a u transakcí popsaných v kapitole 3 dle dílčího závěru k § 104 odst. 2 ZDPH, a to se zřetelem na omezení plynoucí z ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) ZDPH, jak je uvedeno v kapitole 4 příspěvku.

## Stanovisko GFŘ

### Obecně souhlas s dílčím závěrem 1.

Je nutné ovšem poznamenat, že dojde-li výše naznačeným postupem k nesouladu mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a např. souhrnném hlášení případně kontrolním hlášení, pak daňový subjekt musí očekávat, že bude vyzván správcem daně zejména k podání následného souhrnného hlášení případně kontrolního hlášení z důvodů nesouladu mezi údaji vykazanými v daňovém přiznání a souhrnném či kontrolním hlášení.

Souhlas s dílčím závěrem k §104 odst. 2 ZDPH.

### Obecně souhlas s částí 4.

Nicméně nelze směšovat nárok na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 ZDPH a nárok na odpočet daně v krácené výši dle § 76 ZDPH, jelikož jsou založeny na rozdílném základu. V případě přijatých zdanitelných plnění s nárokem na odpočet daně v poměrné výši dle § 75 je nutno dodržet postup uvedený v § 73 odst. 4 ZDPH.



## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### **DPH**

#### **522/02.05.18 Uplatňování DPH ve vybraných případech služeb (zejména přepravy) přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží**

Předkládají: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osv. 3466  
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026  
Ing. Tomáš Brandejs, daňový poradce, č. osv. 3191  
Ing. Jana Antošová, daňový poradce, č. osv. 3479

Cílem předkládaného příspěvku je upřesnit přístup k uplatňování DPH při osvobození poskytnutí služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží ve smyslu § 69 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

#### **Legislativní východiska**

V souvislosti s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 29. června 2017 ve věci C-288/16 L. Č. (dále jen rozhodnutí L. Č.), vydalo 2. ledna 2018 Generální finanční ředitelství Informaci o uplatňování zákona o DPH u služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží (dále jen „Informace GFR“).

Směrnice Rady 2006/112/ES o dani z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) upravuje osvobození služeb vztahujících se k dovozu zboží **v článku 144** a dále osvobození služeb přímo vázaných na vývoz zboží a dovoz zboží **v článku 146 odst. 1 písm. e)**. Rámcově je pak osvobození od DPH upraveno **článkem 131 Směrnice**, který uvádí: *„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínky, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“*

#### **Služby přímo vázané na vývoz zboží**

Účel osvobození dle článku 146 odst. 1. písm. e) Směrnice pak osvětlil SDEU v bodě 19 rozhodnutí L. Č. takto: *„Osvobození od daně uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány.“* Aplikace osvobození by tedy měla zajistit, aby DPH nebyla odváděna ve státech, kde je skutečně plnění u těchto služeb, ale až v místě jejich skutečné spotřeby – tedy u přepravy v místě ukončení přepravy příslušného zboží.

Konkrétní podmínky pro aplikace osvobození od DPH tak Směrnice v mantinelech jí stanovených ponechává na úpravě jednotlivých členských států. **Informace GFŘ** pak uvádí, že od daně lze osvobodit pouze služby, které jsou objektivně vyvolány z důvodu uskutečnění dovozu nebo vývozu zboží a přispívají k jejich skutečné realizaci (**podmínka vazby**) a zároveň musí být tyto služby poskytnuty přímo (**podmínka způsobu vazby**), což znamená, že existuje smluvní vztah mezi poskytovatelem služeb (na jedné straně) a **vývozcem, dovozcem, příjemcem zboží nebo odesílatelem**.

### Vývozce a odesílatel

Legislativa upravující daň z přidané hodnoty osobu vývozce či odesílatele tak, jak jsou použity v informaci GFŘ (navazující na uvedené rozhodnutí SDEU) nedefinují.

### Alternativní výklad 1

Předkladatelé však nechtějí dopředu vyloučit, že dané definice by mohlo být možné posoudit (tj. přiblížit se tak k obsahu pojmů „vývozce“/“odesílatel“) v dostatečné míře již jen na bázi textu rozhodnutí L.Č. následujícím způsobem, tj. v jednotlivých krocích A)-C) jak níže ilustrováno:

A) Lze dovodit, že pojem “odesílatel” adresuje tutéž osobu (tytéž osoby), jako pojem “vývozce”, a to v obecné rovině, tj. jde o shodné množiny. K tomu lze srovnat tyto body rozhodnutí L.Č.:

*23 Ze znění a cíle čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 tedy vyplývá, že toto ustanovení musí být vykládáno v tom smyslu, že existence přímé vazby implikuje nejen to, že poskytnutí dotyčných služeb svým předmětem přispívá ke skutečné realizaci vývozu nebo dovozu, nýbrž i to, že tyto služby jsou poskytnuty přímo, podle konkrétního případu, **vývozci, dovozci nebo příjemci zboží uvedeného v tomto ustanovení.***

*27 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození od daně stanovené tímto ustanovením se nevztahuje na takové poskytnutí služeb, o jaké se jedná v původním řízení, týkající se přepravy zboží do třetí země, pokud tyto služby nejsou poskytnuty přímo **odesílateli** nebo **příjemci tohoto zboží.***

Tento pohled SDEU na článek 146 odst. 1 písm. e) Směrnice znamená, že služba související s vývozem musí být poskytnuta vývozci, aby se aplikoval. Současně nesmí být dané ustanovení aplikováno, pokud tato služba není poskytována odesílateli. Z toho vyplývá, že jedna jediná osoba musí být odesílatelem i vývozcem, oba pojmy jsou soudem používány zástupně.

B) Protože jde o zástupný pojem, SDEU nevycházel při použití pojmu „vývozce“ například z celních předpisů, to by pojem “vývozce” nemohl volně zaměňovat s

pojmem “odesílatel”. SDEU význam daných slov používal v jejich zcela prostém smyslu. V následujících bodech 1. a 2. analyzujeme, kdo takový vývozce/odesílatel **je**, případně naopak **není** (při vědomí objektivně nejasné role společnosti L.Č. v rozhodnutí L.Č. je nutno tuto analýzu provést variantně):

1. Pokud přepravu prováděla společnost L.Č. - soud explicitně uvádí, že společnost Atek jako prostředník **není** vývozcem. To znamená, že *osoba, která se zavázala zboží přepravit mimo EU, ale nepřepравuje a sjedná na provedení přepravy jiného přepravce (dále též “prostředník”), není z pohledu SDEU v daném případě vývozcem/odesílatelem.*
2. Pokud přepravu prováděl Atek (LC jen pomohla s dílčími úkony) – v takovém případě postačí opět si uvědomit prostý význam a zástupnost pojmů odesílatel/vývozce a používat jen jeden pojem. Opět z rozhodnutí L.Č. víme, že **přepравující** Atek nebyl vývozcem. Tedy pouhý **nepřepравující** dopravce vývozcem být také nemůže. Opak by odporoval prostému významu slova vývozce.

C) Lze tak dovodit, že

1. vývozce nikdy není osoba, která se zavázala něčí zboží přepravit mimo EU, ale nepřepравuje, sjedná na to jiného přepravce (není vývozce, tj. ani odesílatel)
2. vývozcem/odesílatelem
  - a. je naopak vždy osoba, která zboží dodává tak, že s dodávkou je spojena přeprava mimo EU, přičemž toto zboží předkládá k přepravě do místa mimo EU (předkladatelé doplňují, že přirozeně jde o primárního adepta na to, aby byl nazýván vývozcem a zástupně odesílatelem)
  - b. by mohla hypoteticky být i osoba, která něčí zboží sama přepravuje/odváží/vyváží mimo EU (to SDEU explicitně nevyločil, pokud situace posuzovaná v rozhodnutí L.Č. odpovídala variantě b-1 výše, tj. zboží přepravovala společnost L.Č.). Nicméně tomuto hypotetickému závěru odporuje následující:
    - i. nazývat takovou osobu vývozcem je celkem přirozené, zástupně o ní hovořit jako o odesílateli je už spíše nesmyslné
    - ii. znamenalo by to, že přeprava by byla osvobozena restriktivněji, než jiné dílčí úkony. Při úzkém výkladu osvobození nelze připustit, aby tato osoba mohla osvobozeně nakoupit třeba zabalení zboží, když při nákupu služby přepravy možnost

osvobození padá (taková osoba se dostane do postavení osoby v bodu c-1).

- iii. Je otázkou, proč by měla taková osoba nakupovat vstupy osvobozeně, když má výstupy s nárokem na odpočet daně. Chápat ji pro účely čl. 146 odst. 1 písm. e) Směrnice jako vývozce/odesílatele nedává smysl.

### **Alternativní výklad 1 – dílčí závěr 1**

Podmínky osvobození dle čl. 146 odst. 1 písm. e) Směrnice u služeb přímo vázaných na vývoz zboží jsou z titulu způsobu vazby naplněny v případech, kdy je služba poskytnuta vývozci/odesílateli zboží, přičemž vývozce a odesílatel je osobou, která zboží dodává tak, že s dodávkou je spojena přeprava mimo EU, přičemž toto zboží předkládá k přepravě do místa mimo EU.

Dle informace GFR lze osvobození uplatnit i v případech, kdy je služba poskytnuta dovozci či příjemci zboží. Tyto situace však nejsou předmětem tohoto příspěvku.

### **Alternativní výklad 2**

Předkladatelé si však jsou vědomi, že členění výše uvedené je dovozené jen z textu rozhodnutí L.Č. a téměř vůbec neodpovídá typologii smluvních vztahů přepravců. Dále vznikají oprávněné pochybnosti, zda dané členění neodporuje názoru SDEU vyjádřenému v bodu 19 rozhodnutí L.Č.

*19 Osvobození od daně uvedené v čl. 146 odst. 1 písm. e) směrnice 2006/112 doplňuje osvobození stanovené v čl. 146 odst. 1 písm. a) a stejně jako posledně uvedené osvobození má zaručit zdanění poskytnutí předmětných služeb v místě jejich určení, to znamená v místě, kde budou dotyčné výrobky spotřebovány.*

Proto předkladatelé navrhují jako použitelný takový výklad hledaných pojmů, který výše zmiňované pochyby nevyvolává.

Dle nařízení Komise 2015/2446 (dále jen „Nařízení“) se „vývozcem“ rozumí:

- a) *osoba usazená na celním území Unie, která má v okamžiku, kdy je přijímáno prohlášení, uzavřenu smlouvu s příjemcem v třetí zemi a je oprávněna určit, že má být zboží dopraveno do místa určení mimo celní území Unie;*
- b) *soukromá osoba přepravující zboží, jež má být vyvezeno, jestliže se toto zboží nachází v jejím osobním zavazadle;*
- c) *v jiných případech osoba usazená na celním území Unie, která je oprávněna určit, že má být zboží dopraveno do místa určení mimo celní území Unie;*

**Osoba vývozce se pak uvádí v kolonce 2 příslušného celního prohlášení k vývozu zboží do třetí země.**

Byť dle dřívějších rozhodnutí SDEU je nutno pojmy použité legislativou DPH vykládat autonomně ve smyslu účelu Směrnice, lze se domnívat, že s ohledem na použití osoby vývozce pouze v rámci výše uvedeného rozhodnutí SDEU se využití definice vývozce v Nařízení jeví jako účelné a v souladu s obecným principem jednoduchosti upraveném článkem 131 Směrnice.

Z titulu podmínky způsobu vazby i v návaznosti na Informaci GFŘ se tak lze domnívat, že podmínka **přímé** vazby bude naplněna v případech, kdy služba bude poskytnuta vývozci dle definice Nařízení – tedy osobě, která by měla být uvedena v kolonce 2 vývozního celního prohlášení.

S pojmem **odesílatel (v angličtině „consignor“)** se pak lze setkat v oblasti smluvních ujednání upravujících přepravu zboží. Vztahy mezi smluvními stranami týkající se přepravy zboží v mezinárodním kontextu upravují mezinárodní úmluvy – například:

- Varšavská úmluva (pro leteckou přepravu)
- Úmluva CMR (pro silniční přepravu)
- Úmluva COTIF – JPP/CIM (pro železniční přepravu)
- Úmluva OSN o námořní přepravě zboží.

Tyto úmluvy upravují mimo jiné i postavení odesílatele pro účely přepravy zboží.

Osoba odesílatele však ani v těchto úmluvách (mimo úmluvy o námořní přepravě) přímo definována není, nicméně jsou v nich vymezeny práva a povinnosti odesílatele. Úmluva o námořní přepravě pak v odstavci 3 článku 1 části 1 odesílatele definuje jako **„kteroukoliv osobu, která uzavřela s dopravcem smlouvu o námořní přepravě zboží nebo jejímž jménem nebo v jejímž zastoupení byla taková smlouva uzavřena, nebo kteroukoliv osobu, která v souvislosti se smlouvou o námořní přepravě dopravci skutečně zboží předala, nebo jejímž jménem nebo v jejímž zastoupení jí bylo zboží takto předáno.“**

Je-li při přepravě zboží vydán nákladní list (jak je upraveno některými úmluvami – například článek 5 kapitoly 3 Úmluvy CMR či článek 7 Varšavské úmluvy), je odesílatel uveden také na tomto nákladním listu. V případě přepravy prováděné v režimu Úmluvy CMR **je nákladní list CMR dokladem o uzavření přepravní smlouvy mezi odesílatelem a přepravcem, a převzetí zásilky**. Vystavení tohoto dokladu není povinné, nicméně přepravy prováděné bez vystaveného nákladního listu CMR jsou zcela ojedinělé a i v těchto případech se postupuje dle Úmluvy CMR.

Z kontextu existujících mezinárodních úmluv a výše zmíněných práv a povinností v nich obsažených tak lze dle našeho názoru dovodit, že odesílatel představuje osobu, která s dopravcem (přímo či v zastoupení) uzavřela smlouvu o přepravě a přepravované zboží (přímo či v zastoupení) dopravci k přepravě předala.

Obdobně upravuje pojem odesílatele v českém prostředí také český občanský zákoník, a to v ustanoveních § 2555 a násl. týkajících se smlouvy o přepravě věci. Smlouvou o přepravě věci se dopravce zavazuje odesílateli, že přepraví věc jako zásilku z místa odeslání do místa určení, a odesílatel se zavazuje zaplatit dopravci přepravné.

Z výše uvedeného je zřejmé, že pojem odesílatele je jak v rámci mezinárodních úmluv, tak i v rámci českých předpisů používán konzistentně a označuje osobu, která uzavírá s dopravcem smlouvu o přepravě zboží či obdobnou smlouvu, a zboží předává k přepravě. Tato osoba je pak uváděna na nákladním listě (byl-li vydán).

Pro úplnost je nutno uvést, že ujednání o přepravě věci je nutno odlišovat zejména od ujednání o provozu dopravního prostředku (v českých právních předpisech upravenou §§ 2582 a násl. občanského zákoníku), kterou se provozce zavazuje přepravit náklad určený objednatelům a k tomu účelu vykonat alespoň jednu předem určenou cestu, anebo vykonat ve smluvené době větší počet cest, jak to objednatel určí, a objednatel se zavazuje zaplatit provozci odměnu.

Z titulu podmínky způsobu vazby i v návaznosti na Informaci GFŘ se tak domníváme, že podmínka **přímé** vazby bude naplněna v případech, kdy služba bude poskytnuta odesílateli zboží do třetí země ve smyslu výše uvedeného vymezení odesílatele dle příslušné smlouvy o přepravě věci (či jiné obdobné smlouvy), neboť odesílatel zboží do třetí země je osobou, která je bezprostředně zapojena do realizace vývozu (zboží odesílá do třetí země) a z hlediska praktického vztahu k vyváženému zboží v obdobném (a v některých případech dokonce užším) postavení jako vývozce (disponuje se zbožím, což nemusí být ve všech případech situace vývozce).

Osvobození služeb vázaných na vývoz poskytnutých odesílateli zboží do třetí země také naplňuje podmínky článku 131 Směrnice k správnému a jednoduchému uplatnění osvobození, neboť osoba odesílatele je zřejmá z uzavřených smluv či přepravních dokumentů.

Tento postup je také v souladu s účelem osvobození, jak jej definoval SDEU v rozhodnutí L. Č., neboť poskytnutí osvobození osobě odesílatele zajišťuje zdanění hodnoty služby přepravy jako plnění souvisejícího s vývozem zboží ve státě její konečné spotřeby/užití – a to ve státě ukončení dovozu.

Tento výklad lze dovodit i ze závěrů jiných rozsudků SDEU, například rozsudku C-33/16 ve věci A Oy. V tomto rozhodnutí týkajícího se osvobození podle článku 148 písm. d) Směrnice (služby nezbytné k zabezpečení bezprostředních potřeb lodí uvedených v písm. a) tohoto ustanovení a jejich nákladu) se SDEU zabýval otázkou, zda je pro uplatnění osvobození nezbytné, aby tyto služby byly poskytnuty na posledním obchodním stupni těchto služeb. SDEU uvádí, že takové omezení by nebylo možno odůvodnit, pokud by se nejednalo o zvláštní okolnosti vyžadující zavedení mechanismu kontroly a dohledu pro naplnění účelu Směrnice (srovnej bod

32 a násl. a rozsudek C-181/04 ve věci Elmeke). Nevyužití extenzivního výkladu pak SDEU obdobně odůvodnil v L.Č (viz bod 21).

Služby přímo vázané na vývoz zboží tak lze osvobodit i na jiném, než na posledním stupni obchodního řetězce, jestliže jsou poskytovány odesílateli, tj. osobě, která s dopravcem (přímo či v zastoupení) uzavřela smlouvu o přepravě a přepravované zboží (přímo či v zastoupení) dopravci k přepravě předala.

Takový postup pak umožní konzistentní uplatňování pravidel DPH bez neodůvodněné diskriminace případů, kdy stejná služba (například přepravy z České republiky do třetí země) by byla poskytnuta dopravcem osobě vývozce a nebo jiné osobě, která formálně (například z důvodu organizace těchto služeb) do vztahu mezi vývozcem a dopravcem vstoupí a vystupuje v pozici odesílatele zboží – jak definováno výše.

### **Modelové situace**

Níže uvádíme několik praktických příkladů.

#### *Situace 1 – Dvoustranný obchod*

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Služba poskytnutá Dopravní společností naplňuje požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta osobě vývozce (Výrobce).

#### *Situace 2 – Dvoustranný obchod se zasilatelem*

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře zasilatelskou smlouvu s českou Zasilatelskou společností (plátce DPH). Pro zajištění přepravy zboží Zasilatelská společnost vlastním jménem na účet Výrobce uzavře smlouvu o přepravě s Dopravní společností (plátce DPH).

Služba poskytnutá Zasilatelskou společností naplňuje požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta osobě vývozce (Výrobce).

Služba poskytnutá Dopravní společností také naplňuje požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta Zasilatelské společnosti, která je v postavení odesílatele.

#### *Situace 3 – Třístranný obchod s německým zákazníkem*

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží německému Zákazníkovi (registrován k DPH pouze v Německu). Německý zákazník následně dodává zboží švýcarskému

Zákazníkovi do Švýcarska. Zboží je přepraveno přímo z ČR do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení bude v daném případě německý Zákazník. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

V daném případě bude naplněna podmínka způsobu vazby a přeprava poskytnutá Výrobci bude od DPH osvobozena, neboť Výrobce je v postavení odesílatele ve vztahu s Dopravní společností.

#### *Situace 4 – Třístranný obchod se švýcarským zákazníkem*

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi (1) (neregistrován k DPH). Švýcarský Zákazník (1) následně dodává zboží dalšímu švýcarskému Zákazníkovi (2) do Švýcarska. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

Švýcarský Zákazník (1) nemůže být vývozcem, jelikož není usazen v EU. Vývozcem bude český Výrobce, který uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH).

I v tomto případě budou naplněny podmínky pro uplatnění osvobození od DPH.

#### *Situace 5 – Doplnkové služby*

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení je vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH). Zároveň Výrobce uzavře smlouvu o zastoupení v celním řízení s Celním deklarantem.

Služba poskytnutá Celním deklarantem naplní požadavky na osvobození z důvodu přímé vazby na vývoz zboží, neboť je poskytnuta osobě vývozce (Výrobce).

#### *Situace 6 – Doplnkové služby dopravci*

Český Výrobce (plátce DPH) dodává zboží švýcarskému Zákazníkovi do Švýcarska. Vývozcem na vývozním celním prohlášení vždy český Výrobce. Výrobce uzavře smlouvu o nakládce a přepravě zboží s českou Dopravní společností (plátce DPH). Dopravní společnost uzavře smlouvu o naložení zboží se Společnosti poskytující obslužné služby (plátce DPH).

Služba naložení zboží **nenaplní** požadavky na osvobození, neboť Dopravní společnost není v postavení vývozce ani v postavení odesílatele ve vztahu ke Společnosti poskytující obslužné služby. Služby naložení zboží tak budou podléhat DPH.

#### **Alternativní výklad 2 - dílčí závěr 1**



Navrhujeme přijmout sjednocující závěr, že podmínky osvobození u služeb přímo vázaných na dovoz zboží a vývoz zboží jsou z titulu způsobu vazby naplněny v případech, kdy je služba poskytnuta vývozci, dovozci, odesílateli či příjemci zboží, přičemž vývozce je definován příslušnými celními předpisy a odesílatel je v postavení odesílatele ve smyslu smlouvy o přepravě věci či obdobné smlouvy, tj. jedná se o osobu, která s dopravcem (přímo či v zastoupení) uzavřela smlouvu o přepravě a přepravované zboží (přímo či v zastoupení) dopravci k přepravě předala.

### **Služby související / přímo vázané na dovoz zboží**

Jak je i potvrzeno v Informaci, od daně jsou osvobozeny:

- (i) služby přímo vázané na dovoz (tj. je-li splněna podmínka vazby i způsobu vazby), bylo-li zboží, ke kterému se přeprava vztahuje, při vstupu na území Evropské unie dočasně uskladněno nebo propuštěno do celního režimu podle § 12 odst. 2 písm. b), a
- (ii) také služby vztahující se k dovozu zboží, je-li hodnota předmětného zboží zahrnuta do základu daně při dovozu tohoto zboží, s výjimkou poskytnutí služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet, a to bez nutnosti stálé vazby

Rádi bychom si pouze potvrdili, že v případě služeb uvedených v bodě (ii) je jedinou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně to, že hodnota dané služby vztahující se k dovozu zboží má být v souladu s celními předpisy zahrnuta do základu daně dováženého zboží.

Tento náš závěr vychází z důvodové zprávy k současnému znění § 69 odst. 2 zákona o DPH, který vymezuje podmínky pro osvobození od daně u služeb přímo vázaných na dovoz zboží (zákon č. 170/2017 Sb.), ve které je uvedeno:

*„K odstavci 2*

*Podle odstavce 2 je přeprava zboží při dovozu zboží osvobozena od daně bez ohledu na osobu, pro kterou je uskutečňována.*

*Služby, které jsou přímo vázané na dovoz zboží, jsou také osvobozeny od daně. Jedná se o služby, bez kterých by se nemohl dovoz zboží uskutečnit, například vykládka zboží nebo vystavení potřebných dokladů pro dovoz zboží.*

*Osoba, která uskutečňuje přepravu zboží nebo služby přímo vázané na dovoz zboží, není povinna dokazovat, že dovozce zboží zahrne tuto přepravu zboží do základu daně při dovozu zboží.*

*Osvobozeny od daně jsou také služby, které se vztahují k dovozu zboží v případech, kdy zboží není při vstupu na území Evropské unie přímo propuštěno například do celního režimu volného oběhu, ale zboží je v celním režimu tranzitu dopraveno do*

*členského státu určení a teprve zde je propuštěno do celního režimu, ve kterém vzniká povinnost přiznat daň.“*

Samozřejmě část důvodové zprávy byla zneplatněna rozsudkem Soudního dvora EU C-288/16, ale otázka prokazování zahrnutí do základu daně u dováženého zboží by tímto rozsudkem neměla být dotčena.

To potvrzuje i důvodová zpráva k chystané novele zákona o DPH s navrhovanou účinností od 1.1.2019, která byla předložena do vnějšího připomínkového řízení:

*„V odstavci 2 nadále zůstává osvobození služby vztahující se k dovozu zboží dle čl. 144 směrnice o dani z přidané hodnoty, je-li hodnota této služby zahrnuta do základu daně při dovozu zboží, a to bez ohledu na testování podmínky „služby přímo vázané na dovoz zboží“ jako je tomu u písm. b). Vzhledem k rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. října 2017 C-273/16 bod 35 se z důvodu upřesnění toho, které položky musí každopádně zahrnovat základ daně při dovozu, pokud jsou poskytnuty, doplňuje do odstavce 2 písm. a) vazba na § 38 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Není tak podstatné, zda hodnota služeb vázaných na dovoz skutečně byla, bude nebo má být zahrnuta do základu daně dovozcem, ale to, zda tato služba vstupuje do základu daně podle § 38 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Poskytovatel služby tedy u osvobození nemusí spoléhat, zda dovozce službu skutečně do základu daně zahrne.“*

## **Dílčí závěr 2**

Na základě výše uvedeného navrhuje odsouhlasit, že jedinou podmínkou pro uplatnění osvobození od daně u služeb vztahujících se k dovozu zboží je, že hodnota dané služby má být zahrnuta do základu daně dováženého zboží, a to nehledě na to, na jakém stupni obchodního řetězce byla daná služba poskytnuta. Poskytovatel dané služby tak nemusí požadovat po svém odběrateli, aby mu potvrdil, že hodnota poskytnuté služby byla skutečně zahrnuta do základu daně dováženého zboží.

## **Poskytování služeb souvisejících s dovozem zboží subdodavatelem v předchozím stádiu obchodního řetězce**

I subdodavatel služeb vztahujících se k dovozu zboží tedy může za výše uvedených podmínek uplatnit osvobození od daně na jim poskytované služby. Subdodavatel přitom nemusí požadovat po svém odběrateli, aby mu potvrdil, že hodnota poskytnuté služby byla skutečně zahrnuta do základu daně dováženého zboží.

Nicméně aby vůbec hodnota dané služby měla být zahrnuta do základu daně dováženého zboží, musí se u přepravovaného zboží uskutečnit zdanitelné plnění a vzniknout povinnost přiznat dovozní DPH z titulu dovozu zboží. Proto nezbytnou podmínkou pro uplatnění osvobození je, že dovážené zboží je / bude propuštěno např. do celního režimu volného oběhu na území EU.

V praxi tak může nastat situace, kdy subdodavatel nemá informace o tom, zda přeprava zboží, na které se podílí, bude ukončena v EU, a zda se zbožím bude nakládáno takovým způsobem, aby se uskutečnilo zdanitelné plnění z titulu dovozu zboží (zboží může být pouze „tranzitováno“ skrz území EU nebo může být propuštěno na území EU např. do aktivního zušlechťovacího styku).

Jestliže subdodavatel nemá tyto informace, jsme toho názoru, že je zcela oprávněn považovat jím poskytnutou službu za zdanitelné plnění a uplatnit odpovídající sazbu české DPH, nachází-li se místo plnění na území České republiky.

Vzhledem k tomu, že jeho subdodavatel byl oprávněn považovat jím poskytnutou službu za zdanitelné plnění, má plátce nárok na odpočet daně, kterou uvedl na daňovém dokladu subdodavatel, jelikož daň byla uplatněna subdodavatelem v souladu se zákonem o DPH.

Jestliže je tato služba poskytnuta plátcí daně, který již má informace o tom, že podmínka uskutečnění zdanitelného plnění z titulu dovozu zboží je splněna, a který danou službu fakturuje dalšímu subjektu, může tento plátce již uplatnit osvobození od daně.

### **Dílčí závěr 3**

Na základě výše uvedeného navrhuje odsouhlasit, že v případě, kdy subdodavatel nemá informace o tom, zda přeprava zboží, na které se podílí, bude ukončena v EU, a zda se zbožím bude nakládáno takovým způsobem, aby vznikla povinnost přiznat DPH z titulu dovozu zboží, je tento subdodavatel oprávněn považovat jím poskytnutou službu za zdanitelné plnění a svému odběrateli vystavit daňový doklad včetně české DPH, je-li místo plnění na území ČR. Odběratel je pak oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, i když sám bude tuto službu při splnění podmínek uvedených v tomto příspěvku dále poskytovat jako plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

### **Přeprava dováženého zboží, které bylo propuštěno do celního režimu volného oběhu přímo na vnější hranici EU, po území České republiky**

Jestliže je zboží přímo např. na ukrajinsko – slovenské hranici propuštěno do celního režimu volného oběhu, nelze využít osvobození od daně dle čl. 146, odst. 1, písm. e) Směrnice, jelikož zboží nemohlo být ani dočasně uskladněno, ani nebylo propuštěno do některého z celních režimů vymezených v čl. 61 Směrnice (viz též § 12 odst. 2 zákona o DPH).

Do úvahy tak přichází „pouze“ možnost osvobození od daně v souladu s čl. 144 Směrnice založená na tom, že hodnota dané služby má vstoupit do základu daně dováženého zboží.

Do základu daně má vstoupit i vedlejší výdaj (např. přeprava) do dalšího místa na území EU, pokud je místo v okamžiku dovozu známo. Takže i přeprava po území České republiky, která je součástí přepravy z místa mimo EU do ČR, by měla vstoupit do základu daně v členském státě dovozu (kde se nachází místo plnění u dovozu zboží), jestliže je v okamžiku dovozu známo, že zboží má být přepraveno do ČR.

Zároveň však může být ve vztahu k dováženému zboží uplatněno v souladu s čl. 143, odst. 1, písm. d) Směrnice osvobození od dovozní DPH z titulu následné přepravy dovezeného zboží do jiného členského státu (obdobu §71g zákona o DPH) a z přepravy tak fakticky nebude přiznána dovozní DPH z dováženého zboží ve státě dovozu (např. tedy na Slovensku).

Obdobnou otázkou osvobození přepravy zboží, ze kterého nebyla přiznána dovozní DPH z důvodu uplatnění osvobození od daně, se zabýval již Soudní dvůr EU v rozsudku C-273/16 ve věci Federal Express Europe Inc. (FedEx). Společnost FedEx zajišťovala přepravní služby, jež spočívají v převzetí mezinárodních zásilek a zajištění jejich následného doručení příjemcům na italském území. Z těchto zásilek nebyla přiznána dovozní DPH, jelikož bylo uplatněno osvobození od daně, protože se jednalo o zásilky malé hodnoty.

Italský finanční úřad chtěl společnosti FedEx doměřit daň z poskytnutých přepravních služeb, jelikož dle názoru FÚ je možno u těchto vedlejších nákladů přiznat osvobození od daně pouze tehdy, pokud již byly tyto náklady podrobeny DPH vyměřované celními orgány.

Soudní dvůr EU tento názor odmítl a konstatoval:

*„46 Z toho vyplývá, že náklady na přepravu související s konečným dovozem zboží musejí být osvobozeny od DPH, pokud je jejich hodnota zahrnuta do základu daně, přestože nebyly při dovozu podrobeny DPH vyměřované celními orgány.*

*47 Vzhledem k těmto úvahám je na předběžnou otázku třeba odpovědět tak, že článek 144 směrnice o DPH ve spojení s jejím čl. 86 odst. 1 písm. b) musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která vyžaduje k osvobození vedlejších plnění, včetně přepravních služeb, od DPH, nejen aby byla jejich hodnota zahrnuta do základu daně, ale také aby tato plnění skutečně podléhala při dovozu DPH vyměřované celními orgány.“*

Tento rozsudek dle našeho názoru zcela dopadá i na případ přepravy zboží, u kterého se sice uskutečnilo zdanitelné plnění a vznikla povinnost přiznat dovozní DPH, nicméně tato DPH přiznána nebyla, jelikož dovoz tohoto zboží byl v souladu s čl. 143, odst. 1, písm. d) Směrnice osvobozen od daně.

**Dílčí závěr 4**

Na základě výše uvedeného navrhuje odsouhlasit, že od daně lze osvobodit přepravu a další služby vztahující se k dovozu zboží, jestliže mají vstoupit do základu dovozní daně dováženého zboží, nehledě na to, ve kterém členském státě vznikla povinnost přiznat dovozní DPH. Osvobození od daně lze uplatnit i v případě, že hodnota poskytnuté služby má vstoupit do základu dovozní daně dováženého zboží, nicméně samotný dovoz zboží je v souladu s právními předpisy osvobozen od dovozní DPH.