

Pokyn č. D - 164

o stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží

Při prodeji zboží je pro plátce daně z přidané hodnoty v některých případech dosti obtížné stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění podle § 9 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“). Tento pokyn dává plátcům metodický výklad „nejproblematičtějších“ ustanovení výše uvedeného paragrafu zákona. Úvodem je ještě třeba zdůraznit, že den uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji zboží není zákonem vázán ke dni převodu vlastnického práva ke zboží na kupujícího, i když se pochopitelně u mnoha obchodních případů mohou tyto dva dny shodovat!

1. Prodej zboží na základě kupní smlouvy uzavřené podle § 409 až 475 obchodního zákoníku

V tomto případě se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání vymezeným v kupní smlouvě (§ 9 odst. 1 písm. a) zákona). Není-li tento den ve smlouvě uveden, potom je zdanitelné plnění uskutečněno skutečným dnem dodání ve smyslu § 412 a 413 obchodního zákoníku. V případech, kdy se den dodání vymezený ve smlouvě neshoduje se skutečným dnem dodání, a toto se odrazí v písemném dodatku ke kupní smlouvě - změna dne dodání, potom se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem dodání dle tohoto dodatku. Pokud je však dodatek uzavřen až po dni dodání uvedeném ve smlouvě, považuje se zdanitelné plnění za uskutečněné dnem dodání uvedeným ve smlouvě (nikoliv v dodatku). V případech, kdy je písemná kupní smlouva následně pozměněna ústním dodatkem, kterým se mění dříve písemně sjednaný termín dodání, je zdanitelné plnění považováno za uskutečněné skutečným dnem dodání ve smyslu § 412 a 413 obchodního zákoníku.

2. Prodej zboží na základě kupní smlouvy uzavřené podle § 588 až 627 občanského zákoníku

Zdanitelné plnění se v tomto případě považuje za uskutečněné dnem převzetí nebo zaplacení zboží, a to tím dnem, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak (§ 9 odst. 1 písm. a) zákona).

Dnem převzetí se rozumí den fyzického převzetí zboží kupujícím.

Dnem zaplacení se rozumí den, kdy prodávající obdrží od kupujícího celou sjednanou cenu zboží, přičemž se nejedná o zaplacení zálohy.

3. Prodej zboží provedený ve splátkách (splátkový prodej)

U splátkového prodeje zboží (nejedná se o finanční pronájem s následnou koupí najaté věci) je třeba vycházet z výše uvedených skutečností. Pro stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění je rozhodující, zda se jedná o prodej na základě kupní smlouvy uzavřené podle obchodního zákoníku nebo o prodej na základě kupní smlouvy uzavřené podle občanského zákoníku.

Den uskutečnění zdanitelného plnění se tedy stanoví podle bodu 1 nebo podle bodu 2 tohoto pokynu.

4. Prodej zboží - dílčí plnění

Jestliže se kupující s prodávajícím v kupní smlouvě dohodnou na dodání (prodeji) určitého množství zboží ve sjednaných lhůtách, přičemž se nejedná o celkovou dodávku zboží, na níž je smlouva sjednána, potom je každá dílčí dodávka zboží realizovaná podle této smlouvy považována za dílčí plnění (§ 9 odst. 3 zákona). Kupní smlouva je totiž jinou obdobnou smlouvou ve smyslu § 9 odst. 3 zákona.

V případě zdanitelných plnění, kdy se během zdaňovacího období poskytuje na základě smlouvy dílčí plnění, se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem uvedeným ve smlouvě (§ 9 odst. 3 zákona).

5. Prodej zboží - opakované plnění

Jestliže se kupující s prodávajícím v kupní smlouvě dohodnou, že během zdaňovacího období bude opakovaně ve sjednaných lhůtách dodáno (prodáno) shodné zboží, potom je každá dodávka zboží realizovaná podle této smlouvy považována za opakované plnění (§ 9 odst. 4 zákona).

V případě zdanitelných plnění, kdy se během zdaňovacího období poskytuje na základě smlouvy opakované plnění, se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné nejpozději posledním dnem zdaňovacího období (§ 9 odst. 4 zákona).

6. Prodej zboží - novin, časopisů a ostatních periodik

Při prodeji novin, časopisů a ostatních periodik, kdy je úhrada prováděna formou předplatného, se považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem zaplacení předplatného (§ 9 odst. 1 písm. b) zákona). Pokud je toto předplatné placeno zálohově, považuje se zdanitelné plnění za uskutečněné dnem vyúčtování záloh (§ 9 odst. 1 písm. b) zákona).

Nejedná-li se o předplatné, potom při stanovení data uskutečnění zdanitelného plnění musí být postupováno podle § 9 odst. 1 písm. a), popř. podle § 9 odst. 4 zákona.

7. Zásilkový prodej zboží

Při zásilkovém prodeji zboží (t.j. takovém prodeji, při kterém prodávající zašle zboží kupujícímu na dobírku, s výjimkou prodeje podle kupní smlouvy podle obchodního zákoníku)

se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem přijetí platby prodávajícím (§ 9 odst. 1 písm. c) zákona). Je třeba si uvědomit, že přijetí platby znamená přijetí jakékoliv, tedy i dílčí, platby, zatímco zaplacení znamená úplné uhrazení celé sjednané částky. V ostatních případech, kdy je zboží zasíláno poštou a nejedná se o zásilkový prodej, bude den uskutečnění většinou stanoven podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona.

V souvislosti se zásilkovým prodejem bývá velice často diskutována problematika zdaňování balného a poštovného.

Zásilkové společnosti (plátcí daně) zákazníkům dodávají zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) zákona. Do základu daně za toto zdanitelné plnění musí pochopitelně zahrnout i balné (t.j. cenu obalu + cenu vlastní práce při zabalení), které je „režijním“ nákladem tohoto zdanitelného plnění - dodání zboží. Balné tedy nelze na daňovém dokladu danit odděleně od dodávaného zboží, protože nejde o samostatné zdanitelné plnění.

Přefakturovává-li zásilková společnost zákazníkovi na daňovém dokladu samostatně poštovné podle § 14 odst. 12 zákona, považuje se tato přefaktura za osvobozenou podle § 25 zákona pouze v tom případě, kdy použije maximálně jeho pořizovací cenu (t.j. maximálně cenu, kterou zaplatila České poště = cenu ve výši platného poštovního tarifu). Pokud je poštovné přefakturováno v ceně převyšující jeho pořizovací cenu, potom je zásilková společnost povinna při této přefakturaci uplatnit sníženou sazbu daně na výstupu. V případě, kdy je poštovné zahrnuto do ceny dodávaného zboží, stává se pouhým „režijním“ nákladem zdanitelného plnění - dodání zboží (nejde o samostatné zdanitelné plnění).

8. Poskytování slev a dalších finančních zvýhodnění

a) poskytování tzv. skont

Dodavatel má někdy ve svých dodacích podmínkách pro stanovení ceny uvedeno, že pokud odběratel zaplatí fakturu za zboží před lhůtou splatnosti, bude mu poskytnuto tzv. skonto, t.j. sleva z ceny. Pokud je tedy poskytnutí skonta považováno za cenovou podmínku, musí být chápáno jako poskytnutí slevy z ceny zdanitelného plnění (to znamená, že skonto ovlivňuje základ daně ve smyslu § 14 odst. 5 zákona). Tyto případy mohou být v praxi řešeny následnou opravou základu daně daňovým dobropisem (§ 15 a § 13 zákona). Pro úplnost je ještě třeba uvést, že takovéto obchodní případy nelze realizovat tak, že dodavatel uvede na daňový doklad alternativně (ve vazbě na rychlost úhrady) dvě ceny za zdanitelné plnění, takovýto doklad by odporoval platnému znění § 12 zákona.

Pokud skonto nemění cenu, ale je pouze platební podmínkou, jde o finanční plnění, které není zdanitelným plněním. Dodavatel tedy v těchto případech nemůže vystavit daňový dobropis, protože takovéto skonto neovlivňuje základ daně.

b) poskytování tzv. bonusů

Dodavatelé v některých případech poskytují svým odběratelům tzv. finanční bonusy za to, že v určitém časovém období od nich odebrali (nakoupili) zboží v hodnotě převyšující stanovenou částku. Takovéto finanční zvýhodnění dobrých a věrných zákazníků nemající přímou vazbu na jednotlivá zdanitelná plnění, ale pouze na celkovou výši odběru v Kč, není zdanitelným plněním ve smyslu zákona. V těchto případech dodavatelé nemohou vystavovat daňové dobropisy, protože takovéto bonusy pochopitelně nemění základ daně.

Závěrečné ustanovení

Tento pokyn od 1. ledna 1998 nahrazuje pokyn č. D - 143 vydaný pod č.j. 181 - 22420/1996.

Michal Frankl v.r.
náměstek ministra financí