



Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR00148115
ESS

Sekce metodiky a výkonu daní

Č.j. 1470/15/7100-20116-011695

Informace GFŘ k uplatnění sazeb DPH od 1.1.2015

1. Úvod

Na základě novel¹ zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění p.p. (dále jen „zákon o DPH“) účinných od 1.1.2015 dochází ke změnám i v oblasti sazeb daně. Nejzásadnější změnou je zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 % a vymezení okruhu zboží této sazbě podléhající. I nadále zůstává v platnosti 21 % výše základní sazby daně a 15 % výše první snížené sazby daně.

Cílem této Informace je podat ucelený přehled změn v této oblasti a ujednotit přístup k vymezení okruhu zboží podléhajícího druhé snížené sazby daně.

2. Zavedení druhé snížené sazby daně

V souvislosti se způsobem vymezení výrobků podléhajících oběma sníženým sazbám daně je třeba v úvodu upozornit na to, že v zákoně o DPH byl opuštěn pojem „Harmonizovaný systém“, který byl v návaznosti na ujednání s evropskou právní úpravou nahrazen pojmem „Nomenklatura celního sazebníku“ (dále jen „celní sazebník“).

Uplatnění druhé snížené sazby daně je spojeno s doplněním nové přílohy č. 3a do zákona o DPH. Stejně jako v případě přílohy č. 3 je pro uplatnění druhé snížené sazby daně rozhodující, aby zboží současně vyhovělo jak podmínkám pro zařazení do příslušného kódu celního sazebníku, tak i slovnímu popisu k tomuto kódu výslovně uvedenému v příloze č. 3a zákona o DPH. Přičemž jako součást slovního popisu je třeba vnímat i vymezení některých pojmů použitých ve slovním popisu položky této přílohy, které tato v jejím textu dále přibližuje.

Stanovení sazby daně nelze tedy zakládat odděleně pouze na příslušnosti do číselného kódu celního sazebníku, příp. na slovním popisu či jeho bližší specifikaci v příloze zákona vymezené. Pro zařazení zboží do přílohy č. 3a zákona o DPH je nutné splnit všechny tyto podmínky současně.

¹ Z.č. 262/2014 Sb. a z.č. 360/2014 Sb.

- **0402, 0404, 1901, 2106 – Počáteční a pokračovací kojenecká výživa a potraviny pro malé děti.**

Příloha č. 3a zákona o DPH zde touto položkou vymezuje v prvním kroku okruh výrobků, u kterých se uplatní druhá snížená sazba daně s tím, že dále je zde vyspecifikováno, co se rozumí počáteční a pokračovací kojeneckou výživou a potravinami pro malé děti. Pro toto bližší vymezení pak bylo využito nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 609/2013 ze dne 12. července 2013 (dále jen „nařízení 609“).

Podle tohoto nařízení se **počáteční kojeneckou výživou** rozumí potraviny, které jsou určeny pro kojence během prvních měsíců života a které odpovídají samy o sobě výživovým požadavkům těchto kojenců až do doby zavedení vhodných příkrmů. **Pokračovací kojeneckou výživou** jsou potraviny, které jsou určeny pro kojence² po zavedení vhodných příkrmů a které vytvářejí základní tekutý podíl postupně se rozšiřující smíšené stravy těchto kojenců. **Potravinami pro malé děti** se rozumí potraviny, které jsou určeny ke splnění zvláštních požadavků zdravých kojenců při odstavování a zdravých malých dětí jako doplněk jejich stravy a/nebo k jejich postupnému přizpůsobování na běžnou stravu, s výjimkou obilných příkrmů a mléčných nápojů a podobných výrobků určených malým dětem³.

K této položce je nutné uvést, že odkaz na nařízení 609 nelze vnímat odděleně bez kontextu celé položky přílohy č. 3a zákona o DPH. Byť vymezení počáteční a pokračovací kojenecké výživy a potravin pro malé děti vychází z tohoto nařízení, tak ale druhou sníženou sazbu daně nelze aplikovat na veškeré zboží, které je tímto předpisem vymezeno. Pro účely aplikace druhé snížené sazby daně musí být dále splněno, že dané zboží zároveň odpovídá uvedeným číselným kódům celního sazebníku. Dále je třeba upozornit na to, že odkaz na nařízení 609 nelze pojímat v celé jeho šíři a pro uplatnění druhé snížené sazby daně vyžadovat naplnění veškerých podmínek daných tímto nařízením. Pro účely DPH se toto nařízení použije pouze pro definici pojmu, co se rozumí počáteční a pokračovací kojeneckou výživou a potravinami pro malé děti. Tzn. uplatnění druhé snížené sazby daně nebude ovlivňovat splnění podmínek týkajících se např. uvedení výrobku na trh, jeho označení apod. Rozhodující bude, že výrobek svým složením vyhoví vymezení tohoto nařízení pro předmětnou kategorii zboží.⁴

Pokud tedy vyjdeme z výše uvedeného, pak druhé snížené sazbě daně bude podléhat mléčná výživa kojenců a malých dětí, kterou představují především kojenecká mléka (sušená) včetně těch speciálních (např. mléka pro děti s alergií na kravské mléko, mléka antirefluxová, mléka pro nedonošené děti či děti s nízkou porodní hmotností...). Dále sem patří výživa na bázi sóji pro kojence a malé děti, přípravky k obohacování mateřského mléka. Do druhé snížené sazby daně by mohla také patřit mléčná kaše, pokud by byla kojeneckou výživou ve smyslu nařízení 609.

Naopak druhé snížené sazbě daně nebudou podléhat obilné kaše a obilno-mléčné kaše pro děti, dětské suchary a sušenky, ovocné, zeleninové, masové příkrmy, ovocné šťávy, dětské čaje příp. různé kombinované příkrmy. Nicméně v těchto případech půjde o zboží podléhající první snížené sazbě daně. V první snížené sazbě daně také budou již hotová a připravená kojenecká počáteční a pokračovací mléka v tekutém stavu.

² Kojencem se rozumí dítě do dvanácti měsíců věku.

³ Malým dítětem se rozumí dítě od jednoho roku do tří let věku.

⁴ Vzhledem k tomu, že pojmosloví nařízení 609 nemusí zcela přesně odpovídat definicím užívaným v tuzemsku, je možné pro bližší věcnou identifikaci této kategorie výrobků podpůrně použít vyhlášku č. 54/2004 Sb., konkrétně pak § 4 této vyhlášky.

Vzhledem k tomu, že kategorie těchto výrobků představuje poměrně široký a specifický segment, nelze pro účely této Informace uvádět položkový výčet daného zboží, neboť toto by mohlo být nesprávně interpretováno jako směřování dané sazby daně ke konkrétnímu obchodnímu názvu, značce či výrobci.

- **2843-2846, 2852, 3002, 3003, 3004, 3006 - Radiofarmaka, očkovací látky, léky, kontrastní prostředky pro rentgenová vyšetření, diagnostické reagentie určené k podávání pacientům, chemické antikoncepční přípravky na hormonálním základě - určené pro zdravotní služby a veterinární služby, prevenci nemocí a léčbu pro humánní a veterinární lékařské účely**

Okruh zboží, který podléhá druhé snížené sazbě daně, vyplývá již ze samotného znění této položky. Oproti znění zákona účinného do konce r. 2014 budou do druhé snížené sazby zahrnuty i veterinární přípravky, u kterých se doposud uplatňovala základní sazba daně.

Pokud jde o další farmaceutické a podobné výrobky, tak tyto mohou za splnění zákonných podmínek (číselného kódu a slovního popisu uvedeného v příloze č.3 zákona o DPH) podléhat první snížené sazbě daně. Jelikož do kategorie „léků“ patří i antibiotické přípravky je třeba poznamenat, že druhé snížené sazbě daně budou podléhat až výrobky založené na antibiotické bázi či s jejich obsahem. Samotná antibiotika jako taková zařazená do kódu celního sazebníku 2941 coby přísada či základ pro výrobu léčiv budou podléhat první snížené sazbě daně.

- **4901, 4903, 4904 – Tištěné knihy, obrázkové knihy pro děti; hudebniny, tištěné nebo ručně psané, též vázané nebo ilustrované Mimo zboží, kde reklama přesahuje 50 % plochy.**

Zákon o DPH ve své příloze č. 3a pak přímo uvádí, že tištěnými knihami se pro účely DPH rozumí také i knihy reprodukované kopírovacím strojem, pod kontrolou zařízení pro automatizované zpracování dat, ražením, fotografováním, fotokopírováním, termokopírováním nebo psaním na psacím stroji. Obrázkovou knihou pro děti se pak rozumí kniha pro děti, ve které je hlavní náplní ilustrace a text má podružný význam.

K číselnému kódu 4901 celního sazebníku je třeba uvést, že ne všechny výrobky spadající do tohoto kódu se přesouvají do druhé snížené sazby daně. Druhá snížená sazba daně se uplatní pouze u tištěných knih. Brožury, letáky, prospekty zůstávají i nadále za splnění zákonných podmínek (zejména rozsahu reklamy) v první snížené sazbě daně. K rozlišení toho, zda jde o knihu či jiný polygrafický výrobek, je možné jako pomocné vodítko využít skutečnost, zda je danému zboží přiděleno ISBN⁵. Pro účely sazeb daně je v případě knih také irelevantní forma vazby, použitý materiál na desky tohoto výrobku apod., tj. zda jde o měkkou vazbu, lepenou knihu, knihu s tuhou vazbou, knihu v kroužkové vazbě apod. Nicméně v praxi může být někdy problematické rozlišení mezi knihou a brožurou. Ovšem s ohledem na široké spektrum těchto výrobků a kritéria zatřídování do celního sazebníku, je možné pro prvotní orientaci pouze uvést, že mezi brožury patří zejména různé návody, instrukce, kratší pojednání apod. Konkrétní případy je nutné řešit individuálně.

Co se týká situací, kdy je ke knize doplněno další zboží např. mapa, magnetek, nálepky apod. Zde je pro účely DPH třeba zohlednit několik aspektů. Jednak zda nejsou naplněny

⁵ ISBN je alfanumerický kód určený pro identifikaci knižních vydání. Vychází z mezinárodního standardu ISO 2108, který byl v ČR transponován jako ČSN ISO 2108.

podmínky hlavního a vedlejšího plnění. Dále nelze odhlédnout od systematiky zařídování do celního sazebníku, kdy i „soubor zboží“ může být v jeho světle zaříděn jako jediné zboží, zde tedy kniha. Pokud by tedy nešlo z pohledu celního sazebníku o jediné zboží či nemohl být uplatněn princip hlavního a vedlejšího plnění, bude se při stanovení daně postupovat způsobem uvedeným v § 47 odst. 5 zákona o DPH.⁶ Přičemž princip hlavního a vedlejšího plnění resp. jediného souborného plnění spočívá dle judikatury SDEU v tom, že o souborné plnění, které je třeba považovat za jediné, se jedná tehdy, pokud je jedno z plnění plněním hlavním a jiné plnění je pouhým nesamostatným vedlejším plněním. Pro vedlejší plnění pak platí, že pro zákazníka nepředstavuje účel samo o sobě, ale je prostředkem pro využití hlavního plnění za co nejoptimálnějších podmínek. K danému je pak třeba z pohledu aplikace daně z přidané hodnoty uvést, že daňový režim plnění vedlejšího se řídí daňovým režimem plnění hlavního.

Shodně pro všechno vyjmenované zboží musí být splněno, že podíl reklamy nepřesahuje 50%. Přičemž reklamou se pro účely zařazení zboží do příslušné sazby daně rozumí reklama podle zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů.

Z výše uvedeného vyplývá, že v první snížené sazbě daně zůstávají noviny, časopisy, omalovánky, kartografické výrobky, letáky apod. Ovšem i pro uplatnění první snížené sazby musí být splněna podmínka, že reklama představuje maximálně 50 % plochy.

Pokud tedy knihy, brožury, noviny, časopisy a další polygrafické výrobky obsahují více jak 50% reklamy, tak podléhají základní sazbě daně.

- **0801, 1101 až 1106, 1201, 1204, 1206 až 1208, 1212, 1214, 2004, 2005**
– **Mlýnské výrobky, a to:**
 - z obilovin, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku v kapitole 10
 - z výrobků, které jsou uvedeny pod kód nomenklatury celního sazebníku v kapitolách 8 a 12
 - z brambor
 - ze sušených luštěnin čísla 0713, ze sága nebo z kořenů nebo hlíz čísla 0714 nebo z výrobků kapitoly 8.
- **Směsi těchto výrobků.**
- **1107 až 1109, 1903, 3505 – Slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků.**
- **1806, 1901, 2004, 2005, 2103, 2106 – Upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku.**

V případě těchto položek jde obecně o potraviny pro osoby s nesnášenlivostí lepku. V praxi by mělo jít o potraviny, které jsou určeny pro pacienty s celiakií a nemocné s fenylketonurií. Dále je pak v příloze č. 3a zákona o DPH uvedeno, že mlýnské výrobky a směsi těchto mlýnských výrobků, slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků, upravené mlýnské výrobky a připravené směsi k přípravě potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku musí

⁶ Např. Obrázková kniha pro děti s obrázky zvířat, ke které jsou přiloženy nálepky těchto zvířat. Průvodce s přiloženou mapou apod. V takovýchto případech lze na doplňkové zboží ke knize pohlížet jako na vedlejší plnění.

splňovat požadavky na složení potravin pro osoby s nesnášenlivostí lepku definované v nařízení Komise (ES) č. 41/2009 ze dne 20. ledna 2009 o složení a označování potravin vhodných pro osoby s nesnášenlivostí lepku (dále jen „nařízení 41“). I zde platí, že odkaz na nařízení 41 se pro vymezení výrobků podléhajících druhé snížené sazby daně použije pouze z pohledu složení těchto výrobků a nikoliv tedy ve svém celém rozsahu. Nebude tak z aplikace druhé snížené sazby daně vyloučen výrobek, který sice nenaplní např. nároky na označení výrobku, ale který přitom svým složením bude odpovídat tomuto nařízení.

Pro prvotní zkoumání, zda jde o výrobek, který lze zařadit pod výše uvedené položky, je možno vyjít z toho, že potravinu pro osoby s nesnášenlivostí lepku nesmí obsahovat více než 100 mg/kg lepku v konečném stavu, pokud jde o potraviny kategorie „s velmi nízkým obsahem lepku“⁷ a v případě potravin označovaných jako „bez lepku“ je hranice obsahu lepku stanovena do 20 mg/kg.

Pokud tedy výrobek vyhoví těmto hranicím a případně dalším nárokům na své složení vymezených nařízením 41, bude se dále posuzovat, zda svým číselným kódem a slovním popisem vyhoví jedné z těchto položek přílohy č. 3a zákona o DPH.

Co se týká tohoto okruhu zboží, tak jak znění těchto položek napovídá, není zde obsažena veškerá škála výrobků bez lepku či s jeho nízkým obsahem. Zjednodušeně lze skupinu „bezlepkových“ výrobků podléhajících druhé snížené sazbě daně přiblížit tak, že jde o výrobky, které jsou základem či stěžejní přísadou pro výrobu výsledných bezlepkových potravin. Druhé snížené sazbě daně tak nepodléhají konečné bezlepkové potraviny ke konzumaci. Pokud však jde o potraviny příp. další suroviny či přísady pro výrobu potravin (zde bezlepkových), pak zpravidla budou s ohledem na přílohu č. 3 zákona o DPH podléhat první snížené sazbě daně.

Dále co se týká položky „1806, 1901.....- připravené směsi...“, pak zde nelze uplatnění druhé snížené sazby daně zakládat pouze na příslušnosti do číselného kódu celního sazebníku, ale je třeba dbát i na naplnění slovního vymezení k těmto kódům uvedeným. Neboť do druhé snížené sazby daně nepatří veškeré výrobky pod tyto kódy náležející. Právě text „připravené směsi...“ udává, které zboží z těchto číselných kódů bude spadat do druhé snížené sazby daně. Nepůjde tedy o veškeré suroviny (přísady) pro výrobu bezlepkových potravin. Připravenou směsí k přípravě potravin je totiž míněn produkt, z něhož je bez dalšího či s přidáním minimálního množství surovin (např. vody) připravena výsledná potravinu ke konzumaci či spotřebě. Nelze tak pod „připravené směsi“ podřazovat výrobky, které sice svým charakterem-vícesložkovým složením, mohou být směsí, ale nejsou již připravenou směsí, tak jak je vysvětleno výše. Z toho pak i vyplývá, že by se zde neměl pojem „připravená směs“ ztotožňovat s pojmem „přísada“. Byť může být výrobek přísadou bezlepkové potraviny či směsí na její výrobu, tak ale nenaplní slovní vymezení připravené směsí ve smyslu výše uvedeného. Příkladem z praxe může být např. bezlepkový kečup, sójová omáčka, koření, dochucovadla, čokoládové pomazánky apod., u kterých se uplatní první snížená sazba daně ve smyslu přílohy č. 3 zákona o DPH.

Z hlediska těchto tří položek přílohy č. 3a zákona o DPH půjde tedy především o různé mouky⁸ (kukuřičná, kokosová, pohanková, rýžová, apod.), směsí⁹ na těsta a pečení (chleba, pečiva, dortů, buchet, placek, palačinek apod.), kypřící směsí, krupice, strouhanky na obalování, které jsou určeny pro přípravu bezlepkových potravin.

⁷ Pokud jde o potraviny sestávající z jedné nebo více složek vyrobených z pšenice, žita, ječmene, ovsa nebo jejich kříženců.

⁸ Mlýnský výrobek.

⁹ Tj. Upravené mlýnské výrobky a připravené směsí.

Pro předejití interpretačním nejasnostem je třeba poznamenat k položce „1107 až 1109, 1903, 3505 – Slad, škroby, pšeničný lepek a směsi těchto výrobků.“, že ve spojení s odkazem na nařízení 41, rozhodně nebude moci být druhá snížená sazba daně uplatněna u pšeničného lepku v jeho čisté formě. Jeho vyjmenování v této položce je třeba chápat jako upřesnění toho, že i pokud bude součástí směsi spolu s dalšími látkami resp. výrobky touto položkou vyjmenovaných, nevylučuje to takovouto směs z působnosti druhé snížené sazby daně, za splnění toho, že příměs lepku bude v normě stanovené nařízením 41.

3. Ostatní změny v oblasti uplatnění sazeb daně

V souvislosti se zavedením druhé snížené sazby daně bylo nutné návazně tyto změny promítnout i do příslušných položek přílohy č. 3 zákona o DPH, a to konkrétně těch, ze kterých vybrané okruhy zboží byly přesunuty do druhé snížené sazby daně. Další změny v příloze č. 3 zákona o DPH jsou víceméně legislativně-technického charakteru.

Dochází také k přeformulaci ustanovení § 47 odst. 5 zákona o DPH. Nový text s účinností od 1.1.2015 reaguje na zavedení třetí sazby daně tak, aby bylo zřejmé, že v případě souboru zboží s různými sazbami daně se na celý soubor použije nejvyšší ze sazeb, které přísluší zboží v dodávaném či pořizovaném souboru. Nicméně zůstává ponechána možnost u každého druhu zboží uplatnit příslušnou sazbu daně samostatně. Tento postup se bude vztahovat pouze na dodání zboží a dále na pořízení zboží z jiného členského státu coby souboru zboží. Nově se již toto ustanovení nevztahuje na případy dovozu souboru zboží, neboť postup při dovozu zboží podléhajícího různým sazbám DPH a cla je upraven přímo celními předpisy.

Obdobně jako výše uvedené ustanovení reaguje na změny související se zavedením další sazby daně i § 47 odst. 7 zákona o DPH.

4. Přechodné období

S ohledem na účinnost změnových zákonů se nová úprava v oblasti sazeb daně bude aplikovat u těch zdanitelných plnění, u kterých k datu jejich uskutečnění dochází po datu 1.1.2015. Pokud půjde o situace, kdy byla přijata úplata do 31.12.2014, přičemž k datu uskutečnění zdanitelného plnění dojde až po 1.1.2015, pak pro výpočet daně se bude postupovat podle § 37a zákona o DPH. Vzhledem k existenci tohoto ustanovení nebylo nutné změnovými zákony speciálně upravovat postup pro výpočet daně v přechodném období.

5. Závěr

V případě nejistoty či nejasností jakou sazbu daně v případě zdanitelného plnění uplatnit, lze i nadále využít institutu tzv. závazného posouzení. Podání žádosti o závazné posouzení pak vychází především z § 47a a § 47b zákona o DPH, přičemž se pro podání žádosti a další procesní záležitosti spojené s řízením o závazném posouzení použijí příslušná ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p.p. Žádost se může vztahovat pouze k jedné položce zboží či služby a její podání podléhá správnímu poplatku ve výši 10.000 Kč.

Z hlediska vykazování druhé snížené sazby daně v daňovém přiznání upozorňujeme na skutečnost, že předepsaný formulář daňového přiznání nebyl rozšířen z důvodu zavedení

další sazby daně. Obě snížené sazby daně se budou vykazovat v řádku určeném pro sníženou sazbu daně.¹⁰

Ing. Jiří Fojtík
ředitel sekce

¹⁰ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2014/vykazovani-druhe-snizene-sazby-dph-5483>