

## Informace

### k § 36a - stanovení základu daně ve zvláštních případech

Cílem informace k ustanovení § 36a zákona o DPH, který se týká stanovení základu daně ve výši ceny obvyklé ve zvláštních případech, je sjednocení výkladu a zejména jeho aplikace v praxi. Současně upozorňujeme na to, že v současné době jsou v Poslanecké sněmovně předloženy dva pozměňovací návrhy, z nichž jeden se týká zrušení § 36a (sněmovní tisk 959) a druhý se týká úpravy textu § 36a v tom smyslu, že by se neaplikoval u plnění poskytovaných pro zaměstnance (sněmovní tisk 838).

Ustanovení § 36a je implementací článku 80 směrnice Rady 2006/112/ES, jehož cílem je stanovit základ daně ve výši ceny obvyklé ve zvláštních případech, za účelem zamezení možné spekulaci při stanovení daňové povinnosti a tím zabránění možným daňovým únikům. Zvláštními případy se rozumí situace, kdy osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, je osobou uvedenou v § 36a odst. 3 ve vztahu k osobě uskutečňující plnění (dále jen osoby ve zvláštním vztahu k plátcí) a současně jsou splněny podmínky uvedené v § 36a odst. 1 a 2.

#### 1. Cena obvyklá

Pro účely zákona o DPH se pro stanovení ceny obvyklé vychází ze zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

Cenou obvyklou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby **v obvyklém obchodním styku** v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění. Při stanovení ceny obvyklé se berou v úvahu všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, např. snížení ceny při výprodeji sezónního zboží. Avšak nepromítají se vlivy mimořádných okolností, např. finanční potíže kupujícího či prodávajícího, přírodní a jiné kalamity.

Pokud nelze ani obvyklou cenu srovnatelného dodání zboží, převodu nemovitosti a poskytnutí služby zjistit, pro účely stanovení základu daně podle § 36a se v souladu s čl. 72 směrnice Rady 2006/112/ES vychází z nákladového způsobu oceňování podle zákona o oceňování majetku, který vychází z nákladů, které by bylo nutno vynaložit na dodání zboží nebo převod nemovitosti, v případě služby na její poskytnutí, ke dni uskutečnění plnění.

#### Cena obvyklá v praxi

V souvislosti s cenou obvyklou se používají pojmy např. „stejný obchodní stupeň“ „podmínky volné hospodářské soutěže“ či „okolnosti, které mají vliv na cenu“, jejichž smyslem je nastavit podmínky tak, aby **obvyklá cena byla cenou, za kterou může spotřebitel uvedené zboží běžně na trhu pořídit**.

V případě pojmu „stejný obchodní stupeň“ se posuzuje, zda se dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby uskutečňuje pro

- konečného spotřebitele,
- výrobce zboží,
- osobu uprostřed distribučního řetězce (např. pro velkoobchod) nebo

- poskytovatele služby.

Pojmem „**obvyklý obchodní styk**“ se rozumí podmínky volné hospodářské soutěže.

V praxi se však ceny liší, například tržní cena daného zboží konečnému spotřebiteli je rozdílná při jeho dodání v internetovém obchodě ve srovnání s běžným obchodem nebo zásilkovým prodejem. V takovém případě rozdílné ceny jsou běžně dostupnými cenami daného zboží na trhu a jako obvyklou cenu pro účely stanovení základu daně podle § 36a lze vybrat libovolnou z těchto cen.

Obvyklou cenou je tedy cena vycházející z rozmezí konkrétních cen existujících na stejném obchodním stupni v podmínkách volné hospodářské soutěže při dodání nebo poskytnutí plnění nezávislému odběrateli v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění.

## 2. Osoby ve zvláštním vztahu k plátcí

Pro účely stanovení základu daně ve výši obvyklé ceny jsou osobami ve zvláštním vztahu k plátcí:

### - **Kapitálově spojené osoby**

Jedná se o osoby podle § 5a odst. 3, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob, a přitom tento podíl pro účely § 36a představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob.

Pozn.: Podrobný výklad kapitálově spojených osob je zveřejněn na webových stránkách MF v informaci týkající se skupiny.

### - **Jinak spojené osoby**

Jedná se o osoby podle § 5a odst. 4, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba. Pro účely § 36a jinak spojené osoby nejsou osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob.

Pozn.: Podrobný výklad jinak spojených osob je zveřejněn na webových stránkách MF v informaci týkající se skupiny.

### - **Osoby blízké**

Jedná se o osoby uvedené v § 116 Občanského zákoníku, viz. citace:

„§ 116

*Osobou blízkou je **příbuzný v řadě přímé**, sourozenec a manžel, partner; **jiné osoby v poměru rodinném** nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, jestliže by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pociťovala jako újmu vlastní.“*

## - Osoby v pracovně právním vztahu nebo v jiném obdobném vztahu

V případě pracovně právního vztahu se jedná zejména o vztah zaměstnance a zaměstnavatele na základě uzavřené pracovní smlouvy podle Zákoníku práce, viz. částečná citace § 33:

„§ 33

*(1) Pracovní poměr se zakládá pracovní smlouvou mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem, není-li v tomto zákoně dále stanoveno jinak.*

*(2) Jestliže zvláštní právní předpis nebo stanovy vyžadují, aby se obsazení pracovního místa uskutečnilo na základě volby příslušným orgánem, považuje se zvolení za předpoklad, který předchází sjednání pracovní smlouvy.*

*(3) Jmenováním na vedoucí pracovní místo se zakládá pracovní poměr v případech stanovených zvláštním právním předpisem...“*

Může se jednat i o další obdobné vztahy, například o dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, dále o vztahy uzavřené například podle zákona č. 218/2002 o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a o odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech (služební zákon), podle zákona č. 198/2002 o dobrovolnické službě a o změně některých zákonů (zákon o dobrovolnické službě) a další.

## - Osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy.

Jedná se zejména o sdružení fyzických osob podle § 829 a násl. občanského zákoníku za účelem společného podnikání. Viz. citace:

„§ 829

*(1) Několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu.*

*(2) Sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem.“*

### 3. Případy, ve kterých je základ daně v úrovni ceny obvyklé

Ustanovení § 36a se uplatní pouze u plnění poskytnutá za úplatu pro osoby ve zvláštním vztahu k plátcí, a to pouze v následujících případech

- Základ daně ve výši ceny obvyklé bez daně plátce použije v případech uvedených v § 36a odst. 1 písm. a), kdy plátce poskytl zdanitelné plnění pro osobu, která nemá nárok na odpočet daně (např. zaměstnanec) nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši a výše úplaty za zdanitelné plnění je nižší než je cena obvyklá.
- Základ daně ve výši ceny obvyklé bez daně plátce použije v případech uvedených v § 36a odst. 1 písm. b), kdy plátce, který má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, poskytl zdanitelné plnění za úplatu vyšší než je cena obvyklá.

- Povinnost použít cenu obvyklou jako hodnotu plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně se vztahuje i na ustanovení § 36a odst. 2, kdy plátce, který je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, uskutečnil plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně za úplatu nižší než je cena obvyklá.

#### 4. Případy, na které se ustanovení § 36a nevztahuje

Ustanovení § 36a se nepoužije například u

- bezúplatných plnění,
- plnění, která nejsou poskytnuta osobám ve zvláštním vztahu k plátcí,
- zdanitelných plnění, která jsou poskytnuta osobám ve zvláštním vztahu k plátcí, jestliže má odběratel i dodavatel plný nárok na odpočet daně,
- u plnění osvobozených od daně, nemá-li dodavatel nárok na odpočet daně (tj. uskutečňuje-li v daném kalendářním roce pouze plnění bez nároku na odpočet daně),
- u plnění mezi zaměstnavatelem a rodinnými příslušníky zaměstnanců, kteří sami (tj. rodinní příslušníci) nejsou s tímto zaměstnavatelem v pracovněprávním nebo obdobném vztahu,
- plnění mezi členy skupiny (§ 5a).

### § 36a

#### **Základ daně ve zvláštních případech - - stanovení ceny obvyklé v příkladech**

#### **Příklad – prodej zboží distributorům**

Společnost, plátce A, která má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH, vyrábí zboží, které prodává distributorům, plátcům B a C, plátce C je osobou uvedenou v § 36a odst. 3 zákona o DPH.

Jakým způsobem bude stanoven základ daně v jednotlivých případech?

V případě dodání zboží společnosti B je sjednána úplata za 1 sadu zboží, kdy je

základ daně	30 Kč
daň	6 Kč
celkem	36 Kč

V případě dodání zboží společností A distributorovi C je cena za 1 sadu zboží stanovena ve výši 100 Kč. Protože úplata je vyšší než je cena obvyklá a protože společnost A má povinnost krátit nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 4 zákona o DPH a protože se v případě společnosti C jedná o osobu uvedenou v § 36a odst. 3 zákona o DPH, bude základ daně stanoven z ceny obvyklé bez daně. Cenou obvyklou je v daném případě cena, za kterou je zboží dodáváno jiným distributorům, např. společností B.

#### **Příklad – prodej zboží distributorům a ve vlastní prodejně**

Plátce, vyrábí textilní výrobky. Tyto produkty prodává

1. distributorům, kteří dál dodávají textilní výrobky do obchodní sítě po celé republice,
2. všem zákazníkům (mimo zaměstnance) za nižší ceny než na běžném trhu ve své podnikové prodejně a
3. svým zaměstnancům za tzv. zaměstnanecké ceny.

Jakým způsobem bude stanoven základ daně v jednotlivých případech?

ad 1)

V případě dodání zboží distributorovi je sjednána úplata, kdy je

základ daně	40 Kč
<u>daň</u>	<u>8 Kč</u>
celkem	48 Kč

ad 2)

V případě prodeje zboží ve vlastní podnikové prodejně, kde nakupují běžní zákazníci za zvýhodněnou cenu, kdy je

základ daně	60 Kč
<u>daň</u>	<u>12 Kč</u>
celkem	72 Kč

ad 3)

Při prodeji zboží zaměstnancům je stanovena tzv. zaměstnanecká cena ve výši 24 Kč. Zaměstnanec je osobu uvedenou v §36a odst. 3 zákona o DPH, který nemá nárok na odpočet daně a sjednaná úplata je nižší než cena obvyklá. Proto v tomto případě bude základ daně stanoven z ceny obvyklé bez daně. V daném případě je cenou obvyklou cena, za kterou je zboží prodáváno v podnikové prodejně běžným zákazníkům.

## **Příklad – prodej zboží v běžném obchodě a prostřednictvím internetu**

Plátce zabývající se obchodní činností prodává zboží

1. v běžných obchodech a
2. prostřednictvím internetu zákazníkům,

zákazníkům a svým zaměstnancům za tzv. zaměstnanecké ceny.

Jakým způsobem bude stanoven základ daně v jednotlivých případech?

ad 1)

### **Prodej v běžném obchodě**

V případě prodeje zboží v běžném obchodě zákazníkům je sjednaná úplata ve výši, kdy je

základ daně	3 000 Kč
<u>daň</u>	<u>600 Kč</u>
celkem	3 600 Kč

V případě prodeje zboží zaměstnancům je stanovena tzv. zaměstnanecká cena ve výši 1 000 Kč. Základ daně v daném případě bude vycházet z § 36a zákona o DPH, tj. z ceny obvyklé bez daně. Cenou obvyklou je cena uplatňována v běžném obchodě pro běžné zákazníky.

ad 2)

### **Prodej prostřednictvím internetu**

V případě prodeje zboží prostřednictvím internetového obchodu zákazníkům je sjednaná úplata,

kdy je

základ daně	2 850 Kč
<u>daň</u>	<u>570 Kč</u>
celkem	3 420 Kč

V případě prodeje zaměstnancům přes internetový obchod je stanovena tzv. zaměstnanecká cena ve výši 1 000 Kč. Základ daně v daném případě bude vycházet z § 36a zákona o DPH, tj. z ceny obvyklé bez daně. Cenou obvyklou je v daném případě cena uplatňována v internetovém obchodě pro běžné zákazníky.

### **Příklad – poskytnutí služby - opravy automobilů**

Plátce poskytuje opravy automobilů

1. zákazníkům a
2. svým zaměstnancům za tzv. zaměstnanecké ceny.

Jakým způsobem bude stanoven základ daně v jednotlivých případech?

ad 1)

Společnost uskutečnila výměnu rozvodů u automobilu běžného zákazníka za sjednanou úplatu, kdy je

základ daně	9 800 Kč
<u>daň</u>	<u>1 960 Kč</u>
celkem	11 760 Kč

ad 2)

V případě výměny rozvodů u automobilu zaměstnance plátce je stanovena úplata ve výši 5 000 Kč. Základ daně bude stanoven podle § 36a z ceny obvyklé bez daně, tj. ve výši 9 800 Kč a daň ve výši 1 960 Kč, protože cenou obvyklou je cena uplatňována u běžných zákazníků.

### **Příklad - závodní stravování**

Plátce, který se zabývá výrobou koženého zboží, zajišťuje také obědy formou vlastního závodního stravování pro

1. zaměstnance společnosti K,
2. své zaměstnance.

Jakým způsobem bude stanoven základ daně v jednotlivých případech?

ad 1)

V případě poskytování stravování zaměstnancům společnosti K je sjednaná úplata, kdy je

základ daně	70 Kč
<u>daň</u>	<u>14 Kč</u>
celkem	84 Kč

ad 2)

V případě poskytování stravování vlastním zaměstnancům je cena obědu ve výši 72 Kč. Plátce poskytuje svým zaměstnancům z FKSP příspěvek na oběd ve výši 50 Kč.

Základ daně v daném případě je stanoven podle § 36a zákona o DPH z ceny obvyklé bez daně, tj. z ceny, za kterou je prodáván oběd zaměstnanci společnosti K, kdy základ daně je ve výši 70 Kč a daň je ve výši 14 Kč.

### **Příklad – poskytnutí stravovacích služeb**

Restaurace, plátce, poskytuje stravovací služby formou nabídky poledního menu

1. běžným zákazníkům,
2. zaměstnancům společnosti N za zvýhodněné ceny, i když se nejedná se o osobu uvedenou v § 36a odst. 3 a
3. svým zaměstnancům za tzv. zaměstnanecké ceny.

Jakým způsobem bude stanoven základ daně v jednotlivých případech?

ad 1)

V případě poskytování poledního menu zákazníkům je sjednána úplata, kdy je

základ daně 80 Kč

daň	16 Kč
celkem	96 Kč

ad 2)

V případě poskytování stravovacích služeb zaměstnancům společnosti N, je stanoven základ daně podle § 36 zákona o DPH, i když je menu poskytováno za zvýhodněnou cenu, ale nejedná se o osobu uvedenou v § 36a odst. 3 zákona o DPH. Úplata za polední menu je

základ daně 60 Kč

daň	12 Kč
celkem	72 Kč

ad 3)

V případě, kdy je poskytována strava zaměstnancům za tzv. zaměstnanecké ceny v celkové výši 60 Kč, vzniká povinnost stanovit základ daně podle § 36a zákona o DPH, protože se jedná o osoby uvedené v § 36a odst. 3 zákona o DPH.

Základ daně je v tomto případě stanoven z ceny obvyklé bez daně, kterou je některá z cen pro běžné zákazníky nebo cena pro zaměstnance společnosti N.

### **Příklad – poskytnutí stravovacích služeb**

Výrobní podnik, plátce, zajišťuje stravování výhradně pro své zaměstnance externí firmou, kdy za oběd zaplatí celkem 60 Kč,

základ daně	50 Kč
daň	10 Kč.

Zaměstnanec hradí svému zaměstnavateli 30 Kč, zbývající částku 30,- Kč přispívá výrobní podnik zaměstnanci.

Jak bude stanoven základ daně?

Základ daně je v daném případě stanoven ve výši celkových nákladů na pořízení oběda, tj. ve výši 50 Kč v souladu s čl. 72 směrnice Rady 2006/112/ES.

