

**Ministerstvo financí**  
**Letenská 15, Praha 1**

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru Ministerstva financí ČR pro oblast daní s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24.11.2004**

Přítomni viz. prezenční listina

Na jednání Koordinačního výboru se zástupci KDP a MF ČR dohodli na nové evidenci příspěvků předkladatelů a jejich vzájemného vypořádání s odbornými pracovníky MF ČR. Pozvánka na jednání Koordinačního výboru MF ČR bude obsahovat program, který bude složen ze dvou částí A a B.

### **Část A – řádný program jednání**

- bude tvořena novými příspěvky předkladatelů
- příspěvky jež byly přeřazeny, staženy s programu jednání a zařazeny na příští jednání KV
- v ojedinělých případech na základě dohody mezi zástupci MF ČR a KDP, příspěvky, které byly projednány dříve a nebyly doposud vypořádány budou předloženy nově na novém řádném zasedání KV

### **Část B – neuzavřené příspěvky**

- příspěvky z předcházejících jednání doposud neuzavřené ze strany zástupců MF ČR a KDP, určené k dalšímu projednání

### **I. Projednání stanovisek předkladatelů a MF ČR k zápisu Koordinačního výboru ze dne 20.10.2004 – KV č. 9/2004**

Na další prosincové zasedání KV č. 11/2004 konané dne 14.12.2004 bylo dohodnuto s předkladateli Ing. Radkem Lančíkem a Ing. Jiřím Nesrovnalem, že jejich příspěvky předložené na Koordinačním výboru MF ČR 23.6.2004 a 15.4.2004 budou zařazeny k novému projednání v části A řádného programu.

Předložené náměty poradců **k dani z příjmů**, která byla zařazena na jednání KV č. 10/2004, byla dle dohody zástupců MF ČR a KDP přeložena **do části A řádného programu na jednání KV č. 11/2004 dne 14.12.2004** .

Část příspěvků z 22.9, 20.10. a 24.11. 2004 bude projednána na KV č. 11/2004 dne 14.12.2004 . Příspěvky budou zařazeny v části B programu. Nově upraveno v pozvánce na prosincové jednání Koordinačního výboru.

## II. Projednání řádného programu jednání č. 10/2004, 24.11. 2004

# O B S A H

## Daň z příjmů – přesunuta na KV č. 11/2004 dne 14.12.2004

1. Změna účetního období hospodářský rok na jiný hospodářský rok a daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob ..... str. 2  
Předkládá: Ing. Otakar Machala QUD
2. Zdaňování příjmů zaměstnanců agentur práce ..... str. 5  
Předkládají: Ing. Jiří Nekovář  
Ing. Vlastimil Sojka
3. Problematika nákladů (výdajů) souvisejících s přijatými dary u nevýdělečných organizací ..... str. 9  
Předkládá: Ing. Jiří Topinka
4. Daňové posouzení změn reálných hodnot (oceňovacích rozdílů) cenných papírů a derivátů ..... str. 12  
Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc.  
Ing. Lubomír Moučka, MBA

## DPH

1. Dotace z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty ..... str. 16  
Předkládají: Ing. Jiří Škampa  
Ing. Marie Konečná, CSc.
2. Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ..... str. 18  
Předkládají: Ing. Jiří Škampa  
Ing. Marie Konečná, CSc.
3. Částka nezahrnovaná do základu daně podle § 36 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ..... str. 20  
Předkládá: Ing. Jiří Škampa
4. Vývoz zboží – prokazování osvobození od daně a uvádění vývozu do daňového přiznání ..... str. 21  
Předkládají: Mgr. Milan Tomíček  
Ing. Petr Potomský
5. Nepřímý vývoz zboží ..... str. 23  
Předkládají: Mgr. Milan Tomíček  
Ing. Petr Potomský
6. Osvobození od DPH při poskytování vzdělávacích služeb ..... str. 24  
Předkládá: Ing. Václav Pátek
7. Uplatňování DPH při vložení majetkového vkladu plátcem v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí ..... str. 27  
Předkládá: Ing. Radek Lančík

# Daň z příjmů

Daň z příjmů přesunuta na jednání KV č. 11/2004 , 14.12.2004

Náměty předkladatelů z 24.11.2004 budou projednány na KV dne 14.12.2004. Rovněž přijatá usnesení a závěry budou zahrnuty v zápise z 14.12.2004.

## DPH

### 1. Dotace z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3  
Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

#### 1. Úvod

V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), se objevují otázky, jak uplatňovat daň u dotací. Protože dotací existuje celá řada, liší se svým charakterem, různé jsou podmínky i účel jejich poskytnutí, nelze uplatňování daně u dotací zobecnit. Proto předkládáme k projednání následující příspěvek s cílem sjednotit výklady k uplatňování daně u některých konkrétních dotačních titulů.

#### 2. Popis problému

V praxi může vznikat **otázka, zda dotace nepředstavuje úplatu od třetí osoby za uskutečněné plnění** ve smyslu § 36 odst. 1 ZDPH **nebo zda ji nelze považovat za dotaci k ceně** ve smyslu § 36 odst. 3 písm. c) ZDPH. Jinak řečeno, může být sporné, jestli je dotace úplatou za činnost, s níž poskytnutí dotace souvisí, nebo dotace tuto úplatu přímo kompenzuje.

Úplata je definována v § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH jako zaplacení v penězích nebo platebními prostředky nahrazujícími peníze nebo poskytnutí nepeněžitého plnění. Dotace k ceně je podrobně vymezena v § 4 odst. 1 písm. q) ZDPH s tím, že příjemci dotace musí být stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se musí vázat k jednotkové ceně plnění (dotací k ceně není zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku).

##### *1. Dotace na likvidaci ekologických zátěží*

V návaznosti na usnesení vlády České republiky č. 906 ze dne 12.9.2001 jsou poskytovány **dotace k nápravě škod na životním prostředí způsobených dobýváním výhradních i nevyhrazených ložisek a ekologických zátěží**. Dotace je poskytována subjektu, který činnosti provádí, přitom se může (ale nemusí) týkat majetku v jeho vlastnictví.

## *Návrh řešení*

Mezi příjemcem dotace a jejím poskytovatelem neexistuje soukromoprávní smluvní vztah, na základě kterého by byla činnost uskutečňována. Existuje pouze společenský zájem na určitém chování příjemce dotace vyjádřený právě jejím poskytnutím. Dotace není poskytována za uskutečnění činností, ale její poskytnutí je pouze jejich uskutečněním podmíněno. **Dotace k nápravě škod na životním prostředí způsobených dobýváním výhradních i nevyhrazených ložisek a ekologických zátěží proto není úplatou ani dotací k ceně ve smyslu ZDPH za uskutečňovanou činnost a daň se na ni nevztahuje.**

### *2. Dotace na obnovu Iráku*

V návaznosti na usnesení Vlády České republiky týkající se zapojení České republiky do **programu poválečné rekonstrukce a obnovy Irácké republiky** (např. č. 468 ze dne 12.5.2003, č. 687 ze dne 9.7.2003, č. 1049 ze dne 20.10.2003) jsou na vybrané projekty poskytovány jejich realizátorům finanční prostředky ze státního rozpočtu (dále jen „dotace“). Užitek z projektů plyne iráckým osobám (může se jednat např. o zpracování studií pro irácké instituce, zaškolení iráckých expertů apod.).

## *Návrh řešení*

Mezi příjemcem dotace a jejím poskytovatelem neexistuje soukromoprávní smluvní vztah, na základě kterého by byla činnost uskutečňována. Existuje pouze společenský zájem na určitém chování příjemce dotace vyjádřený právě jejím poskytnutím. Dotace není poskytována za uskutečnění činností, ale její poskytnutí je pouze jejich uskutečněním podmíněno. **Dotace poskytnuté v rámci programů poválečné rekonstrukce a obnovy Irácké republiky proto nejsou úplatou ani dotací k ceně ve smyslu ZDPH za uskutečňovanou činnost a daň se na ně nevztahuje.**

### **3. Závěr**

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko MF:**

Řešení uvedeného problému souvisí s dotazy (týkajícími se dotací), které MF zaslalo na DG TAXUD do Bruselu, avšak dosud neobdrželo odpověď, pouze ujištění, že dotazy budou podrobně odpovězeny. Do doby než MF obdrží stanovisko z Bruselu, doporučujeme pozastavit projednávání tohoto bodu. Předložený námět předkladatelem bude projednán na dalších jednání KV KDP v r. 2005.

## 2. Úprava odpočtu daně podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

### 1. Úvod

V § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), je obsažen institut úpravy odpočtu daně, podobně jako tomu bylo v § 22 dříve platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Přejížděná ustanovení ZDPH speciálně neupravují, jak postupovat při úpravě odpočtu daně, pokud byl uplatněn podle dřívějších předpisů. S cílem sjednotit možné výklady předkládáme k projednání následující příspěvek.

### 2. Popis problému

Podle § 78 odst. 1 ZDPH podléhá úpravě odpočet daně u pořízeného dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku nad hranici ocenění stanovenou v § 78 odst. 2 ZDPH (dále jen „majetek“), pokud v období 5 po sobě jdoucích kalendářních roků, počínaje rokem, ve kterém byl majetek pořízen, dojde ke změně v nároku na odpočet daně v důsledku změny účelu použití tohoto majetku. Případy, kterých se úprava odpočtu daně týká, jsou uvedeny v § 78 odst. 3 a 4 ZDPH s tím, že je vždy odkazováno na ustanovení platného ZDPH, podle nichž lze nebo naopak nelze odpočet daně uplatnit. Úprava odpočtu daně se za podmínek uvedených v § 78 odst. 9 ZDPH provádí i u majetku vytvořeného vlastní činností (částka daně na vstupu se vypočte z účetního ocenění, tj. vlastních nákladů nebo reprodukční pořizovací ceny v souladu se zákonem o účetnictví).

V této souvislosti vzniká otázka, **jak postupovat při úpravě odpočtu daně, pokud byl uplatněn podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty.**

### 3. Návrh řešení

**Pokud byl u majetku uplatněn nárok na odpočet daně výhradně podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nepodléhá tento uplatněný odpočet daně úpravě podle § 78 ZDPH, neboť nejsou splněny podmínky uvedené v § 78 odst. 3 ZDPH – při pořízení majetku nebyl uplatněn odpočet daně podle ustanovení § 72 odst. 2 nebo 4 ZDPH. V tomto případě nelze provádět ani úpravu odpočtu daně podle § 22 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, jelikož tento zákon byl s účinností k 1. 5. 2004 zrušen a ustanovení § 111 bodu 1 ZDPH je z tohoto pohledu irelevantní.**

**Jestliže podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nemohl být u majetku nárok na odpočet daně uplatněn, lze za podmínek uvedených v § 78 odst. 4 ZDPH provést úpravu odpočtu daně.** Stanovisko v tomto smyslu bylo již zveřejněno na internetových stránkách Ministerstva financí k uplatňování DPH u výdeje a prodeje léčiv ([http://cds.mfcr.cz/aktuality/DPH\\_liciva.html](http://cds.mfcr.cz/aktuality/DPH_liciva.html)).

V případě, že se jednoho majetku týkají přijatá zdanitelná plnění uskutečněná **jak před 1. 5. 2004 tak počínaje 1. 5. 2004, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně** (jednak podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a

jednak podle ZDPH), **podléhá v souladu s § 78 odst. 3 ZDPH uplatněný nárok na odpočet daně úpravě s tím, že úprava odpočtu se týká pouze částky, která se vztahuje k odpočtu uplatněnému po 1. 5. 2004**, v souladu s definicí daně na vstupu a odpočtu daně v § 4 odst. 1 písm. c) a i) ZDPH.

**U majetku pořízeného vlastní činností** se částka daně na vstupu podléhající úpravě odpočtu vypočte postupem podle § 37 ZDPH z částky účetního ocenění, a bude odpovídat částce vlastních nákladů vynaložených počínaje 1.5.2004. Jinými slovy do úpravy nebude zařazena část odpočtu, která se vztahuje k části vlastních nákladů vynaložených před 1.5.2004. Tímto postupem nebudou do úpravy zařazena zdanitelná plnění, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně podle dřívějších předpisů.

Bude-li takovýto majetek oceněn reprodukční pořizovací cenou, což může nastat pouze bude-li reprodukční pořizovací cena nižší než vlastní náklady, pak bude výše částky odpočtu, která bude předmětem úpravy, stanovena ve stejném poměru z celkového ocenění, jak je popsáno výše.

Příklad (byl uplatňován plný nárok na odpočet):

	Vlastní náklady	Reprodukční pořizovací cena
Celková částka	1100	1000
Před 1.5.04 vynaloženo	600	545
Po 1.5.04 vynaloženo	500	455
Předmětem úpravy daně je	$500 \times 19 = 95$	$455 \times 0,19 = 86$

Takovéto případy mohou přicházet v úvahu zejména u majetku vytvořeného vlastní činností např. v rámci dlouhodobé výstavby, kdy by v návaznosti na ustanovení § 56 ZDPH mohla reálně nastat změna v nároku na odpočet daně v souvislosti s jeho osvobozeným prodejem..

Dále si dovoluujeme upozornit na skutečnost, že aplikací ustanovení § 78 na případech osvobozených prodejí nemovitostí podle § 56 odst. 1 mezi plátcí DPH může docházet k porušení zásady daňové neutrality v případě, že plátce nakoupí nemovitost, uplatní nárok na odpočet a pak ji prodá jinému plátcí v období delším než tři roky po nabytí a kratším než pět let. Potom musí prodávající upravovat nárok na odpočet, daň odvede a kupující plátce nemá nárok na odpočet takto odvedené daně v souvislosti s prodejem. Vzhledem k tomu, že se nejedná z časového hlediska (pokud bude akceptován výše uvedený postup) o aktuální problém doporučujeme řešit v některé z příštích novel ZDPH.

#### 4. Závěr

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat.

## **Stanovisko MF:**

S navrženým řešením nelze plně souhlasit.

Celkově lze k dané problematice úpravy odpočtu daně konstatovat následující:

U odpočtu daně u majetku pořízeného do 30. 4. 2004 je plátce povinen, případně oprávněn provést úpravu podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb. pouze v případě, že u tohoto majetku v daňových přiznáních za zdaňovací období do 30. 4. 2004 nárok na odpočet daně neuplatnil, a to ani v plné ani krácené výši.

**Odpočet daně u majetku, který byl vytvořen vlastní činností, podléhá úpravě podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb. pouze v případě, že tento majetek byl uveden do užívání v období od 1. 5. 2004. Částka daně na vstupu u tohoto majetku se pak vypočte v souladu s ust. § 78 odst. 9 z celkové částky účetního ocenění, tj. bez ohledu na skutečnost, že část nákladů byla vynaložena před 1. 5. 2004.**

Poznámka: Problematika úpravy odpočtu daně u majetku pořízeného před účinností zákona č. 235/2004 Sb. již byla také projednávána na KV dne 21. 7. 2004 (viz zápis z jednání). V předkládaném příspěvku je problematika úpravy odpočtu rozšířena o majetek vytvořený vlastní činností.

### 3. Částka nezahrnovaná do základu daně podle § 36 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládá: Ing. Jiří Škampa, daňový poradce, č. osvědčení 3

#### 1. Úvod

Podle § 36 odst. 5 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), základ daně nezahrnuje částku obdrženou plátcem od osoby, pro kterou se uskutečnilo zdanitelné plnění, na úhradu výdajů, u kterých nebyl uplatněn nárok na odpočet daně, a to maximálně do výše úhrady. S cílem sjednotit různé výklady týkající se **splnění podmínky neuplatnění nároku na odpočet daně** předkládám k projednání následující příspěvek.

#### 2. Popis problému

V souladu s § 72 odst. 1 ZDPH má nárok na odpočet daně plátcem, pokud přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. U přijatých plnění, která nejsou považována za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 3 ZDPH, tedy nárok na odpočet daně obecně neexistuje. Pokud plátcem uskutečňuje ve prospěch jiné osoby zdanitelné plnění a v rámci něj požaduje uhradit výdaje za plnění, které není zdanitelným plněním, může být sporné, jestli jsou splněny podmínky § 36 odst. 5 písm. a) ZDPH, tj. zda úhrada těchto výdajů má nebo nemá být zahrnuta do základu daně. Otázkou tedy je **jak posuzovat podmínku neuplatnění nároku na odpočet daně, pokud nárok na odpočet daně vůbec neexistuje**. Toto se může týkat např. zprostředkování služeb s místem plnění v jiných členských státech nebo ve třetích zemích, kdy zprostředkovatel požaduje kromě svojí odměny za zprostředkování i úhradu výdajů zaplacených za tyto služby.

#### *Návrh řešení*

Podle § 72 odst. 3 ZDPH se uplatněním odpočtu daně rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání. **Neuplatnění odpočtu daně je tedy neuvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.**

**Toto platí obecně**, tj. jak pro zdanitelná plnění, tak pro plnění osvobozená od daně, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, případně i jiná plnění připadající z hlediska ZDPH v úvahu. Pokud plátcem požaduje úhradu výdajů, u kterých neuvedl odpočet daně v daňovém přiznání, jsou splněny podmínky § 36 odst. 5 písm. a) ZDPH, tj. tato úhrada se do výše výdajů nezahrnuje do základu daně a nepřiznává se z ní daň.

Stejný postup bude v zásadě zachován i po novele ZDPH, která vypouští § 36 odst. 5 písm. a) ZDPH a nově upravuje přeúčtování služeb.

#### 3. Závěr

Závěr z projednání příspěvku doporučuji vhodným způsobem publikovat.



**Stanovisko MF:**

Poslední odstavec závěru doporučujeme nahradit následujícím zněním:  
Obdobný postup bude v zásadě zachován i po novele ZDPH, která vypouští § 36 odst. 5 písm. a) ZDPH a nově upravuje přeúčtování služeb a vybraných druhů zboží v § 13 a 14 ZDPH, přičemž zpřesňuje podmínky, za nichž není přeúčtování považováno za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, souhlas.

#### 4. Vývoz zboží – prokazování osvobození od daně a uvádění vývozu do daňového přiznání

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026  
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, číslo osvědčení 3276

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „ZDPH“), které se týkají aplikace DPH při vývozu zboží. Konkrétně se jedná o to, jakými doklady je nutno doložit vývoz jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně.

Dle §66, odstavec 5 zákona o DPH v platném znění (dále jen ZDPH) může plátce uvést vývoz zboží do daňového přiznání pouze v případě, že má k dispozici doklad prokazující vývoz zboží podle §30 odst. 4 ZDPH. V současné době však velice často dochází k případům, kdy se vývozci nevrátí vývozní JSD na zboží vyvážené do států mimo EU, a to především v případě nákladní automobilové přepravy zboží.

Dle mého názoru je možno i v tomto případě považovat a deklarovat daný vývoz zboží jako osvobozené plnění, a to na základě následujících argumentů:

Dle §66, odst. 3 je vývoz uskutečněn, pokud:

- zboží bylo propuštěno např. do režimu vývoz
- vystoupilo do třetí země, tj. mimo EU
- na daňovém dokladu prokazujícím vývoz zboží, kterým je v případě vývozu JSD, je celním orgánem potvrzen výstup zboží z EU

Nicméně v poslední větě tohoto odstavce je uvedeno, že pokud není výstup potvrzen celním orgánem, prokazuje plátce splnění podmínek pro osvobození od daně jinými důkazními prostředky. Jestliže tedy plátce daně může prokázat výstup zboží jinak (např. přepravními doklady), vývoz je pro účely možno považovat za uskutečněný ve smyslu odstavce 3 a je tudíž možno přiznat osvobození od daně ve smyslu odstavce 4 téhož paragrafu.

Následně je nutno se „pouze“ vypořádat se skutečností, kdy je možno, resp. nutno vývoz zboží deklarovat v daňovém přiznání jako osvobozené plnění, což upravuje mimo jiné druhá věta odstavce 5. Dle této věty je možno uvést vývoz do daňového přiznání pouze v případě, že plátce má "doklad prokazující vývoz zboží podle §30 odst. 4".

Aby tedy mohl plátce deklarovat osvobozené plnění v daňovém přiznání, musí mít plátce k dispozici doklad uvedený v §30, odst. 4, tj. "rozhodnutí o propuštění zboží do režimu vývozu .. vydané na tiskopisu písemného celního prohlášení..". V tomto ustanovení (§30, odst. 4) však již není uvedeno, že tento tiskopis (JSD) musí být potvrzen pohraničním celním úřadem. Sice se zde hovoří o tom, že to musí být "doklad prokazující vývoz zboží.", ale tento termín je uveden i ve výše uvedeném odstavci 3. Jelikož jsou v odstavci 5 § 66 zmíněny výhradně podmínky, kdy má být vývoz uveden v daňovém přiznání, domníváme se, že pokud jsou splněny podmínky pro osvobození vývozu stanovené v odstavcích 2 a 3 § 66, může plátce vývoz zboží jako osvobozené plnění uvést do daňového přiznání i na základě JSD, kterým je

zboží propuštěno do režimu vývozu a které neobsahuje potvrzení o výstupu zboží. Stále se totiž jedná o daňový doklad specifikovaný v §30, odst. 4.

Toto JSD je možno získat od vývozního celního úřadu jako opis původního JSD.

Kromě toho, zákon neříká, že by vývoz měl být zdaněn v případě, že plátce nemá k dispozici tento doklad. "Pouze" stanoví, že tento vývoz nemůže plátce uvést do daňového přiznání. Jedná se o zřejmou nesrovnalost zákona o DPH, což potvrzuje i novela §66, odst. 5 zákona o DPH, dle které plátce může uvést vývoz zboží do daňového přiznání, jestliže "může vývoz zboží prokázat". Již se zde vůbec nehovoří o nutnosti mít k dispozici JSD. Jestliže bude tato novela schválena, bude tento problém v podstatě pro období od data účinnosti novely odstraněn.

### ***Návrh na sjednocující řešení***

Vývoz zboží je možno považovat za osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH v případě, že jsou splněny podmínky odstavců 2 a 3 paragrafu 66 ZDPH. Vývoz zboží je možno, resp. nutno deklarovat v daňovém přiznání dle podmínek stanovených v § 66 odst. 5, jestliže daný subjekt má k dispozici alespoň ověřenou kopii (opis) relevantního vývozního JSD, i když na něm není potvrzen výstup zboží z EU. Výstup zboží je nutno v tomto případě doložit jiným způsobem.

### **Stanovisko MF:**

Souhlas, úprava nadpisu viz výše. Souhlasí se závěry a rozбором předkladatele námětu.

## 5. Nepřímý vývoz zboží

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1026  
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, číslo osvědčení 3276

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „ZDPH“), které se týkají aplikace DPH při vývozu zboží. Konkrétně se jedná o to, jakými doklady je nutno doložit vývoz jako osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně.

Konkrétně se jedná o situaci, kdy český plátce daně prodává zboží zákazníkovi z jiného členského státu, ale zboží je fyzicky přímo vyvezeno do státu mimo EU. Důvodem pro tento postup je to, že daný zákazník okamžitě prodá svému odběrateli ze státu mimo EU.

A) Přeprava je zajištěna zákazníkem z jiného členského státu a tento zákazník je uveden na vývozním JSD jako vývozce

B) Přeprava je zajištěna zákazníkem z jiného členského státu, na vývozním JSD je jako vývozce uveden plátce

Dle §66, odstavec 2 ZDPH je vývoz zboží osvobozen od daně i v případě, že odeslání nebo přeprava zboží je uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu.

V případě varianty A) se bude z pohledu plátce jednat pro účely DPH o vývoz zboží ve smyslu výše uvedeného odstavce. Je tedy nutno opět vyřešit otázku prokázání nároku na osvobození od daně. Vzhledem k tomu, že přepravu a vývoz zboží zajišťuje kupující, nebude mít plátce k dispozici ani originály přepravních či celních dokumentů. Nicméně ZDPH nespécifikuje, že se musí jednat o JSD, na kterém figuruje plátce jako vývozce. Proto se domnívám, že tento plátce má nárok na osvobození od daně ve vztahu k této transakci, jestliže bude schopen předložit finančnímu úřadu např. ověřenou kopii JSD, na kterém je jako vývozce uveden kupující. Vývoz bude plátce deklarovat v daňovém přiznání dle podmínek stanovených v § 66 odst. 5, tj. ve zdaňovacím období, kdy zboží vystoupilo z území Evropského společenství za předpokladu, že má plátce zároveň k dispozici ověřenou kopii JSD, na kterém je jako vývozce uveden kupující.

V případě varianty B) vznikají podobné problémy kupujícímu z jiného členského státu. Dodání zboží s přepravou, která začíná v České republice, je stále předmětem české DPH, jelikož místo plnění je v tuzemsku. Jestliže si tento kupující zajistí od plátce např. ověřenou kopii od plátce, bude se i pro tohoto kupujícího jednat o osvobozený vývoz zboží.

### **Návrh na sjednocující řešení**

Vývoz zboží je možno považovat za osvobozené plnění s nárokem na odpočet DPH i v případě, že jsou splněny podmínky odstavců 2 a 3 paragrafu 66 ZDPH, jestliže daný subjekt má k dispozici alespoň ověřenou kopii (opis) relevantního vývozního JSD na vyvezené zboží, na které nefiguruje jako vývozce.

**Stanovisko MF:**

Nesouhlas s variantou A), vývoz zboží nelze dle názoru MF jednoznačně prokázat takovým JSD, na němž je jako vývozce uveden zákazník. MF nesouhlasí se stanoviskem a postupem předkladatele.

## 6. Osvobození od DPH při poskytování vzdělávacích služeb

Předkládá: Ing. Václav Pátek, daňový poradce, číslo osvědčení 2279

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu v případě aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) v případě poskytování základního vzdělávání ve školách podle učebních osnov vedených podle systému výuky v jiném než českém jazyce.

### 1. POPIS PROBLÉMU, PRÁVNÍ RÁMEC

Dnem vstupu do EU, tj. 1. května 2004 nabyl účinnosti nový ZDPH (č. 235/2004 Sb.) Tento zákon stanovuje plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně na vstupu v ustanovení § 51. Výchova a vzdělávání je zmíněna v odstavci (1) písmenu f) citovaného paragrafu. Detailní úprava s vyjmenováním činností, jež jsou od daně osvobozeny, je uvedena v §57. Tato nová úprava v zákoně o DPH je ve své podstatě totožná s předchozí úpravou až na jednu změnu. Ve zmíněném §57 je přidán nový odstavec (3), ve kterém se uvádí, že:

*„Osvobození od daně se nevztahuje na vzdělávací činnost, která není poskytována v rámci akreditovaného studijního programu, zejména na přípravné kurzy k přijímacím zkouškám, kvalifikační kurzy nebo přípravné kurzy ke studiu.“*

Na webových stránkách MŠMT ([http://www.msmt.cz/\\_domek/default.asp?ARI=102711&CAI=38](http://www.msmt.cz/_domek/default.asp?ARI=102711&CAI=38)) je uloženo společné stanovisko MŠMT a MF ČR, podle kterého v případě komerčních subjektů, které nemají akreditované studijní programy, není důvod pro osvobození. Podle stejného stanoviska za akreditované studijní programy se považují jen uznané vzdělávací programy, na které stát přispívá prostředky ze státního rozpočtu. Zákon o DPH sám termín akreditovaný studijní program nedefinuje. Podle školského zákona (22. října 2004 byl podepsán prezidentem nový školský zákon) se prostředky ze státního rozpočtu poskytují jen na výuku, jež probíhá v českém jazyce.

### 2. SROVNÁNÍ ČESKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY S ÚPRAVOU EU

Osvobození od daně pro výchovu a vzdělávání v zákoně o DPH vychází z pravidel Evropské unie. Podmínky, za kterých osvobození je uplatňováno v českém právním předpise, jsou neurčité a zákonem jednoznačně nedefinované. Odstavec 1 § 57 ZDPH sice osvobozuje vzdělávací činnost poskytovanou v základních školách, avšak nepřímou základní školu svazuje se školou podle školského zákona. Toto lze dovodit z umístění poznámky pod čarou č. <sup>42</sup>), které je umístěna až za čárkou, umístěnou za slovy „speciálních školách“. Závaznost poznámek pod čarou ve světle rozhodnutí Ústavního soudu není nutné dále složitě komentovat.

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“) v článku 13A.1.i. uvádí, že od daně je osvobozeno vzdělávání dětí a mládeže poskytované veřejnoprávními subjekty nebo organizacemi, jejichž cíle členský stát považuje za obdobné.

Dle článku 13A.2.a. Šesté směrnice v případech, kdy je vzdělání poskytováno organizacemi, které nejsou veřejnoprávními subjekty, smí členský stát podmínit uplatňování osvobození od daně pouze následujícími podmínkami:

- organizace nesmějí být systematicky zaměřeny na dosahování zisku;
- musí být řízeny a spravovány na základě dobrovolnosti osobami, které nejsou zainteresovány na výsledku poskytovaných vzdělávacích služeb;
- uplatňují ceny schválené příslušnými úřady nebo tyto ceny nepřekračují;
- aplikací osvobození nedochází k narušení hospodářské soutěže.

### **3. POVINNÁ ŠKOLNÍ DOCHÁZKA NA ZAHRANIČNÍ ŠKOLE UMÍSTĚNÉ NA ÚZEMÍ ČR**

V současné době působí v České republice několik zahraničních škol, ve kterých je základní vzdělávání vedeno podle zahraničních osnov. Některé školy jsou založeny jako obchodní společnosti podle českého práva (např. s.r.o.) a jiné jako tzv. neziskové organizace (např. o.p.s.). Výuka v těchto školách je za úplatu. Tyto zahraniční školy nedostávají žádné příspěvky ze státního rozpočtu. Pokud na takovéto škole studuje český žák, příspěvek na něj dostává jeho kmenová česká škola.

Žák – český občan – je žákem základní školy, která je součástí sítě základních škol (kmenová škola), ale svou povinnou školní docházku plní v zahraniční škole. Ve své kmenové škole skládá tento žák vždy za určité období vyrovnávací zkoušky z některých předmětů. Vzdělání, které český občan tímto způsobem získá, je ekvivalentní základnímu vzdělání.

MŠMT eviduje v současné době několik zahraničních škol jako školy jimž povolilo zvláštní způsob plnění povinné školní docházky. Povolení je vydáváno samostatným rozhodnutím pro každou zahraniční školu podle ustanovení § 16 vyhlášky č. 291/1991 Sb., kterou se provádí zákon č. 29/1984 Sb., o soustavě základních škol, středních škol a vyšších odborných škol (školský zákon). Školský zákon a v jeho rámci výše uvedený prováděcí předpis tak umožňuje českému občanovi splnění povinné školní docházky prostřednictvím sítě zahraničních škol nebo školy, v níž MŠMT povolilo zvláštní způsob plnění povinné školní docházky.

Zahraniční žáci studiem na zahraniční škole v České republice plní povinnou školní docházku dle předpisů daného státu, jímž se škola řídí. Může to být podle britských, francouzských, ruských, německých a dalších předpisů a žáci tak získávají vzdělání, které odpovídá základnímu vzdělání v daných státech. To znamená vzdělání rovnocenné, jako kdyby docházeli do školy přímo v konkrétním státě. Obecně lze říci, že základní vzdělání dle zahraničních předpisů v zásadě odpovídá českému základnímu vzdělání.

### **4. APLIKACE DPH NA VZDĚLÁVÁNÍ NA ZAHRANIČNÍ ŠKOLE**

Podle stanoviska uveřejněného na webu MŠMT by pouze základní vzdělávání v síti škol by mělo být vzděláváním, jež je od DPH osvobozeno. Podle takového výkladu by povinná školní docházka na zahraničních školách umístěných na území ČR měla podléhat DPH. To by znamenalo, že vzdělávání českých dětí, resp. vzdělávání v českých školách a v českém jazyce by bylo osvobozeno a vzdělávání v zahraničních školách by podléhalo dani. Tento stav by byl absolutně nepřijatelný již s ohledem na diskriminační charakter takového postupu. Podle nového školského zákona (viz § 20) osoby, jež nejsou státními občany České republiky mají přístup ke vzdělávání za stejných podmínek jako státní občané ČR. Dále tento zákon v § 38 odst. (1) písmeno c) stanovuje, že žák může plnit školní docházku v zahraniční škole

na území České republiky a nezařazené do školského rejstříku v níž ministr školství povolil plnění povinné školní docházky.

Podmínky, za kterých lze aplikovat osvobození dle § 57 zákona o DPH, je vázáno prostřednictvím odvolávky pod čarou na školský zákon. Tento pak dává zmocnění MŠMT k vydání vyhlášky a tato následně zmocňuje MŠMT k vydání rozhodnutí o povolení zvláštního způsobu plnění povinné školní docházky.

Šestá směrnice v článku 13A.1.i uvádí, že osvobozeno není jen vzdělávání, které poskytují veřejnoprávní subjekty (za které lze základní školy, které jsou součástí sítě škol považovat), ale také vzdělání poskytované jinými organizacemi, jejichž cíle jsou obdobné. Česká republika využila současně oprávnění z tohoto článku a osvobodila vzdělání i při jeho poskytování soukromými školami bez ohledu na to, zda soukromá škola je obchodní společností za účelem zisku. Soukromé školy poskytující toto vzdělání pak nejsou veřejnoprávními subjekty podle Šesté směrnice ani podle českého zákona o DPH.

Šestá směrnice také dává členským státům možnost omezit okruh organizací, které mohou uplatňovat osvobození na vzdělávací služby. V článku 13A.2.a je uveden taxativní výčet omezení, která jedinečně lze pro tyto účely zavést. Česká republika nevyužila možnosti omezit osvobození od DPH dle pravidel Šesté směrnice. Zákon o DPH ovšem okruh organizací, které mohou aplikovat osvobození, omezuje jinými podmínkami, než které povoluje Šestá směrnice. V tomto směru lze učinit právní názor, že platný zákon o DPH při striktní interpretaci poznámky pod čarou není plně v souladu s ustanovením Šesté směrnice. Zákon o DPH nepřímě omezuje podmínky pro osvobození podle jazyka, ve kterém se vyučuje. Obecně totiž odkaz na školský zákon je odkazem na výuku v českém jazyce.

Cílem zahraničních škol je poskytnout svým žákům základní vzdělání dle standardů konkrétních jednotlivých zemí a v příslušném jazyce. České MŠMT přitom svým rozhodnutím potvrdilo, že toto plnění povinné školní docházky vzdělání na takovýchto školách odpovídá základnímu vzdělání dle českých předpisů. Zahraniční školy jsou jinou organizací, která má obdobný cíl jako základní školy, které jsou zařazené do sítě škol a základní vzdělávání poskytované zahraničními školami je tak osvobozeno od daně.

## **Závěr**

Navrhujeme potvrdit, že výuka na zahraničních školách v České republice, která koresponduje se základním vzděláváním v českých podmínkách, v rámci povinné školní docházky je osvobozena od DPH bez ohledu na skutečnost, že výuka je prováděna v jiném než českém jazyce a škola není vedena v síti českých škol.

Dále se navrhuje, aby MF ve spolupráci s MŠMT přepracovalo stanovisko ke zvýšení plateb za vzdělávání z titulu zařazení některých forem výchovy a vzdělávání do základní sazby DPH umístěné na webových stránkách MŠMT.

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uvedenému problému a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.



**Stanovisko MF:**

Zásadní nesouhlas s předloženým návrhem. Uvedený druh výuky nelze považovat za osvobozený od daně podle § 57 ZDPH, protože zahraniční škola nespĺňuje podmínky vymezené v § 57 odst.1 ZDPH. Ustanovení § 57 ZDPH je v souladu se 6.směrnicí, která umožňuje uplatnit osvobození výchovné a vzdělávací činnosti u veřejnoprávních subjektů a dalších subjektů, které mají stejné cíle jako subjekty veřejnoprávní, tzn. při aplikaci na právní systém ČR jejich výchovně vzdělávací činnosti jsou shodné s výchovně vzdělávacími činnostmi škol, které jsou součástí výchovně vzdělávací soustavy podle školského zákona a vykonávají výchovně vzdělávací činnost v rámci českého vzdělávacího systému.

## 7. Uplatňování DPH při vložení majetkového vkladu plátcem v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí

Předkládá: Ing. Radek Lančík, daňový poradce, č. osvědčení 910

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu u majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí po 1.5.2004.

### 1. Právní vymezení

1. Vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě uskutečněné plátcem DPH se podle ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zák. č. 235/2004 Sb. považuje za zdanitelné plnění pouze při **vložení osobě, která není plátcem**, pokud vkladatel při nabytí vkládaného majetku uplatnil odpočet daně na vstupu.

Z hlediska dalších úvah vycházejme z předpokladu, že předmětem vkladu jsou stavby, byty, nebytové prostory, nebo stavební pozemky, že vkladatel při nabytí těchto nemovitostí uplatnil odpočet daně na vstupu, a že v případě staveb, bytů a nebytových prostor je vklad uskutečněn do 3 let od nabytí nebo kolaudace (viz. ustanovení § 56 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb.).

Podle ustanovení § 60 odst. 1 Obchodního zákoníku přechází vlastnické právo ke vkladu, popřípadě jiná práva k těmto vkladům, na nově založenou společnost dnem jejího vzniku, kterým je podle § 62 téhož zákona den, ke kterému byla zapsána do obchodního rejstříku, a vlastnické právo k nemovitostem nabývá společnost vkladem vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení vkladatele s úředně ověřeným podpisem.

Problém vzniká při výkladu pojmu "*vložení osobě, která není plátcem*", neboť vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě osobě, která je plátcem DPH, se nepovažuje za zdanitelné plnění, z čehož vyplývá, že příjemce vkladu musí být plátcem DPH před vložení vkladu. Pojem "*vklad*" se používá ve dvou významech. Prvním je vklad do obchodní společnosti (§ 59 Obchodního zákoníku), druhým je vklad práva do katastru nemovitostí ve smyslu zák. č. 265/1992 Sb., ve zn. poz. p.. V daném případě se zkoumá výklad pojmu "*vložení osobě, která není plátcem*", tedy předmětem zájmu je vklad ve smyslu obchodně právním, nikoli ve smyslu katastrálním, a otázku plátcovství DPH je proto třeba zkoumat ke dni provedení vkladu ve smyslu Obchodního zákoníku, nikoli ke dni provedení vkladu ve smyslu zák. č. 265/1992 Sb., ve zn. poz. p..

Z hlediska ustanovení § 60 odst. 1 Obchodního zákoníku pak lze dojít k závěru, že k vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí dochází dnem doručení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení vkladatele příslušnému

katastrálnímu úřadu. Je-li příjemce majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí plátcem DPH před dnem doručení návrhu na vklad příslušnému katastrálnímu úřadu, nepovažuje se tento vklad za zdanitelné plnění.

Z hlediska ustanovení § 21 odst. 5 písm. f) zák. č. 235/2004 Sb. lze však dojít i k závěru, že k vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí dochází dnem uskutečnění zdanitelného plnění, neboť v citovaném ustanovení u vkladu je odkázáno na ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) uvedeného zákona, což je den doručení listiny s vyznačením právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Je-li příjemce majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitosti plátcem DPH před dnem doručení listiny s vyznačením právních účinků vkladu do katastru nemovitostí od příslušného katastrálního úřadu, nepovažuje se tento vklad za zdanitelné plnění.

2. V případě vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě uskutečněné plátcem DPH osobě, která **není plátcem**, pokud vkladatel při nabytí vkládaného majetku uplatnil odpočet daně na vstupu, považuje se tento vklad za zdanitelné plnění. Zák. č. 235/2004 Sb. však v ustanovení § 36 neřeší problematiku stanovení základu daně u tohoto zdanitelného plnění, pouze v ustanovení § 74 odst. 4 tohoto zákona se hovoří o základu daně u vkladatele.

Podle ustanovení § 59 odst. 3 Obchodního zákoníku musí být hodnota nepeněžitě vkladu uvedena ve společenské smlouvě, zakladatelské smlouvě nebo zakladatelské listině, a při vkladu do společnosti s ručením omezeným a do akciové společnosti se hodnota nepeněžitě vkladu stanoví podle posudku zpracovaného znalcem nezávislým na společnosti, jmenovaným za tím účelem soudem.

Lze tedy říct, že při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě uskutečněného plátcem DPH osobě, která není plátcem, pokud vkladatel při nabytí vkládaného majetku uplatnil odpočet daně na vstupu, bude základem daně:

- hodnota nepeněžitě vkladu snižena o závazky (např. z titulu úvěru z něhož byl nepeněžitý vklad pořízen), uvedená ve společenské smlouvě, zakladatelské smlouvě nebo zakladatelské listině,
- hodnota nepeněžitě vkladu snižena o závazky (např. z titulu úvěru z něhož byl nepeněžitý vklad pořízen), stanovená podle posudku zpracovaného znalcem při vkladu do společnosti s ručením omezeným a při vkladu do akciové společnosti,

kteřá se považuje za cenu včetně DPH, a pokud je při oceňování nepeněžitě vkladu vyžadován posudek více znalců, použije se cena z posudku, v němž je cena nejvyšší.

Oporou pro toto tvrzení je ustanovení § 36 odst. 8 zák. č. 235/2004 Sb., které za základ daně považuje cenu uvedenou v posudku zpracovaném znalcem, která je

včetně daně, a analogicky bylo obdobný text uveden v ustanovení § 14 odst. 9 zák. č. 588/1992 Sb., ve zn. poz. p..

3. V případě vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě uskutečněného plátcem DPH **osobě, která je plátcem**, nepovažuje se toto za zdanitelné plnění bez ohledu na skutečnost, zda vkladatel při nabytí vkládaného majetku uplatnil nebo neuplatnil nárok na odpočet daně na vstupu. Naproti tomu z ustanovení § 74 odst. 5 zák. č. 235/2004 Sb. vyplývá, že při zrušení registrace je plátcem povinen snížit nárok na odpočet daně z obchodního majetku evidovaného, nebo který měl být evidován, ke dni zrušení registrace, **pokud u tohoto majetku nebo jeho části uplatnil odpočet daně.**

Vzhledem k tomu, že příjemce vkladu neuplatnil u majetku nabytého vkladem nárok na odpočet daně na vstupu, nemělo by se na něj při zrušení plátcovství DPH vztahovat ustanovení § 74 odst. 5 uvedeného zákona. Na druhé straně ale je třeba říct, že nastane situace, kdy vkladatel při pořízení majetkového vkladu uplatnil odpočet daně na vstupu, poté vložil majetkový vklad v nepeněžitě podobě jinému plátcovi DPH, ten nárok na odpočet daně na vstupu neuplatní, poněvadž se nejedná o zdanitelné plnění, a příjemce vkladu později svoji registraci zruší bez povinnosti snížit uplatněný nárok na odpočet daně u vloženého majetku.

## 2. Shrnutí

1. Pojem "*vložení osobě, která není plátcem*" uvedený v ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zák. č. 235/2004 Sb. je třeba v případě majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí vykládat tak, že vložím se rozumí den doručení návrhu na vklad vlastnického práva do katastru nemovitostí na základě písemného prohlášení vkladatele příslušnému katastrálnímu úřadu, neboť tímto dnem přechází na příjemce vkladu ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 Obchodního zákoníku vlastnické právo k nemovitostem vkládaným vkladatelem. Obdobný názor vyplývá i z pokynu č. D – 173 Uplatňování daně z přidané hodnoty u majetkového vkladu a při prodeji podniku publikovaném ve Finančním zpravodaji č. 4/1998.

Je-li příjemce majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí plátcem DPH před dnem doručení návrhu na vklad příslušnému katastrálnímu úřadu, nepovažuje se ve smyslu ustanovení § 13 odst. 4 písm. f) zák. č. 235/2004 Sb. takový vklad za zdanitelné plnění.

2. Je-li vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě uskutečněné plátcem DPH osobě, která není plátcem, pokud vkladatel při nabytí vkládaného majetku uplatnil odpočet daně na vstupu, považuje se tento vklad za zdanitelné plnění, a základem daně bude:

- hodnota nepeněžitého vkladu snižená o závazky (např. z titulu úvěru z něhož byl nepeněžitý vklad pořízen), uvedená ve společenské smlouvě, zakladatelské smlouvě nebo zakladatelské listině,
- nebo hodnota nepeněžitého vkladu snižená o závazky (např. z titulu úvěru z něhož byl nepeněžitý vklad pořízen), stanovená podle posudku zpracovaného znalcem v případě vkladu do společnosti s ručením omezeným nebo při vkladu do akciové společnosti,

kteřá se považuje za cenu včetně daně a je-li při oceňování nepeněžitého vkladu vyžadován posudek více znalců, použije se cena z posudku, v němž je cena nejvyšší.

3. Při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě uskutečněného plátcem DPH osobě, která je plátcem, se na příjemce vkladu nevztahuje povinnost ve smyslu ustanovení § 74 odst. 5 zák. č. 235/2004 Sb. snížit nárok na odpočet daně na vstupu uplatněný vkladatelem u vloženého majetku v případě, kdy příjemce vkladu následně svoji registraci zruší.

### 3. Návrh řešení

Doporučuji po projednání na Koordinačním výboru publikovat.

#### Stanovisko MF:

K bodu 1

Podle § 21 odst. 5 písm. f) a odst. 3 písm. a) zák. č. 235/2004 Sb. při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí dochází k uskutečnění zdanitelného plnění dnem doručení listiny s vyznačením právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Je-li příjemce majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitosti plátcem DPH ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nepovažuje se tento vklad za zdanitelné plnění.

K bodu 2

Při vložení majetkového vkladu v nepeněžitě podobě ve formě nemovitostí je základem daně hodnota nepeněžitého vkladu, ve výši stanovené podle posudku zpracovaného znalcem, která se považuje za cenu včetně daně a je-li při oceňování nepeněžitého vkladu vyžadován posudek více znalců, použije se cena z posudku, v němž je cena nejvyšší.

K bodu 3

Souhlasíme se závěrem.

# DOPLNĚK

## 1. Stanovení sazby u metra a lyžařských vleků

Předkládá: Ing. Milan Pachlopník, daňový poradce, č.osvědčení 1425

Cílem příspěvku je stanovení správné sazby pro lyžařské vleky a metro, a to jak v období od 1.5.2004, tak v období po 1.1.2005, v případě, že bude schválena novela v senátním znění.

Výtah citace části zákona, kterého se problematika týká:

Rekapitulace právních předpisů

### **Příloha č. 2 k zákonu č. 235/2004 Sb.**

*Seznam služeb podléhajících snížené sazbě:  
znění platné 1.5.2004-31.12.2004*

*Pozemní hromadná pravidelná doprava cestujících, jejich zavazadel a dopravních prostředků zařazená v SKP 60, která zahrnuje osobní železniční a silniční dopravu, ostatní pozemní osobní dopravu, podzemní dopravu a dopravu lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami.*

*Pro uplatnění daně se používá Standardní klasifikace produkce platná k 1. lednu 2003.*

*Pravidelnou hromadnou přepravou osob se rozumí přeprava osob v určeném dopravním spojení podle předem stanovených jízdních řádů a tarifních a přepravních podmínek, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech.*

### **Klasifikace SKP v oboru 60**

Zde jsou uvedeny veškeré obory uvedené v oboru 60 v platném znění k 1.1.2003

Obory, které odpovídají podmínkám zákona (pravidelná hromadná přeprava osob) jsou zvýrazněny, jedná se o obory uvedené v příloze obecně: osobní železniční a silniční dopravu a ostatní pozemní osobní dopravu:

### **60 POZEMNÍ A POTRUBNÍ DOPRAVA**

- 60.1 Železniční doprava
- 60.10 Železniční doprava
- 60.10.1 Železniční doprava celostátní osobní**
- 60.10.11 Železniční doprava celostátní osobní**  
(kromě doprovázené přepravy osobních automobilů)
- 60.10.12 Železniční doprava celostátní doprovázená
- 60.10.2 Železniční doprava nákladní
- 60.10.21 Železniční přeprava mraženého a chlazeného zboží
- 60.10.22 Železniční přeprava ropných produktů
- 60.10.23 Železniční přeprava ostatních kapalných a plyných látek
- 60.10.24 Železniční přeprava nákladu v kontejnerech
- 60.10.25 Železniční přeprava poštovních zásilek
- 60.10.26 Železniční přeprava volně loženého sypkého nákladu
- 60.10.27 Železniční doprava ostatních nákladů j.n.
- 60.10.3 Služby železniční přístavné, přestavné a vlečné
- 60.10.30 Služby železniční přístavné, přestavné a vlečné
  
- 60.2 Ostatní pozemní doprava
- 60.21 Ostatní pravidelná osobní pozemní doprava**
- 60.21.1 Doprava městská a příměstská osobní pravidelná po dráze speciální (metro, městská dráha)**
- 60.21.10 Doprava městská a příměstská osobní pravidelná po dráze speciální (metro, městská dráha)**

**Poznámka: Městskou a příměstskou dopravou se rozumí doprava v aglomeraci nebo mezi přilehlými aglomeracemi.**

- 60.21.2 Pozemní doprava smíšená
- 60.21.20 Pozemní doprava smíšená
- 60.21.3 Doprava městská a příměstská osobní, jiná než železniční
- 60.21.31 Doprava městská a příměstská osobní pravidelná, jiná než železniční
- 60.21.32 Doprava městská a příměstská osobní neveřejná, jiná než železniční
- 60.21.4 Doprava dálková osobní, jiná než železniční
- 60.21.41 Doprava dálková osobní pravidelná, jiná než železniční
- 60.21.42 Doprava dálková osobní neveřejná, jiná než železniční
- 60.21.5 Pozemní doprava osobní pravidelná ostatní
- 60.21.51 Doprava osobní lanovými dráhami, visutými dráhami a lyžařskými vleky
- 60.21.52 Pozemní doprava osobní pravidelná ostatní j.n.
- 60.22 Osobní taxislužba a služby spojené s pronájmem osobních vozů s řidičem
- 60.22.1 Osobní taxislužba a služby spojené s pronájmem osobních vozů s řidičem
- 60.22.11 Osobní taxislužba
- 60.22.12 Služby spojené s pronájmem osobních vozů s řidičem ostatní
- 60.23 Ostatní nepravidelná osobní pozemní doprava
- 60.23.1 Ostatní nepravidelná osobní pozemní doprava
- 60.23.11 Služby spojené s pronájmem autobusů a autokarů s řidičem
- 60.23.12 Služby spojené s autobusovými vyhlídkovými jízdami
- 60.23.13 Doprava osobní v dopravních prostředcích tažených lidmi nebo zvířaty
- 60.23.14 Ostatní nepravidelná osobní pozemní doprava j.n.
- 60.24 Silniční nákladní doprava
- 60.24.1 Silniční nákladní doprava poskytovaná vozidly specializovanými
- 60.24.11 Silniční nákladní doprava poskytovaná vozidly mrazírenskými a chladirenskými
- 60.24.12 Silniční doprava vozidly určenými pro přepravu ropných produktů
- 60.24.13 Silniční doprava vozidly určenými pro přepravu kapalných a plyných látek
- 60.24.14 Silniční přeprava nákladu v kontejnerech
- 60.24.15 Silniční doprava stěhovacími vozidly
- 60.24.16 Silniční doprava vozidly pro volně ložený sypký náklad
- 60.24.17 Silniční nákladní doprava poskytovaná vozidly specializovanými j.n.
- 60.24.2 Silniční nákladní doprava poskytovaná vozidly jinými než specializovanými
- 60.24.21 Silniční přeprava poštovních zásilek
- 60.24.22 Silniční přeprava ostatních nákladů vozidly nesespecializovanými
- 60.24.3 Pronájem nákladních vozidel s řidičem
- 60.24.30 Pronájem nákladních vozidel s řidičem
- 60.3 Služby spojené s potrubní dopravou
- 60.30 Služby spojené s potrubní dopravou
- 60.30.1 Služby spojené s potrubní dopravou
- 60.30.11 Potrubní doprava ropovodem
- 60.30.12 Potrubní doprava plynovodem
- 60.30.13 Potrubní doprava ostatní

Obory zvláště splňují podmínku, že jsou uvedeny v příloze a zároveň v SKP a splňují podmínky pravidelné hromadné přepravy osob

Dále příloha uvádí jmenovitě tyto obory:

**-podzemní doprava**

**-doprava lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami**

### ***Podzemní doprava***

Obor podzemní doprava vůbec není v tomto znění v SKP definován. Uvedeným podmínkám odpovídá pouze metro, které je však součástí zařazení **SKP 60.21.10 Doprava městská a příměstská osobní pravidelná po dráze speciální (metro, městská dráha)**. Není jasné, jaká logika je zde sledována uvedením takového

oboru, který je za splnění podmínek zákona definován v SKP jinde nebo neodpovídá žádné skutečnosti kromě té, že je zde snaha zákonodárce zdůraznit, že se jedná také o tento obor, aby nebylo předmětem spekulací, zda do snížené sazby patří. Uvedení tohoto oboru má logicky i věcně jednoznačně demonstrativní charakter, tedy takový, že tu je určitý druh podoboru uváděn mluvnicky odlišně od SKP nicméně věcně je tento podobor uveden již dříve v obecném ustanovení. Z těchto důvodů se lze právem domnívat, že pojem pozemní hromadná přeprava zahrnuje i pojem podzemní hromadná přeprava.

### **Doprava lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami**

Jedná se o podobor SKP 60.21.51 který doslova zní: Doprava osobní lanovými dráhami, visutými dráhami a lyžařskými vleky. Jelikož v SKP je tento obor definován včetně lyžařských vleků, objevují se spekulace, že lyžařské vleky nepatří do snížené sazby, neboť výše uvedené znění je podobné SKP 60.21.51 ale neuvádí lyžařské vleky.

K tomu ale lze uvést toto:

1. Znění tohoto slovního spojení nerespektuje SKP vůbec stejně jako ve výše uvedeném případě s podzemní dopravou. SKP nezná termín visutá lanovka. Pojem lanovka není obsažen v žádné klasifikaci a nepoužívá ho ani zákon 266/1994 Sb. o drahách. Z tohoto hlediska je tu znatelná snaha nazvat stejný obor dříve uvedený obecně jinou, běžně používanou terminologií.

Navíc, a to je podstatné, je v definici pojmu lanová dráha i nepřesnost v SKP. Český Statistický Úřad nebyl totiž při překladu ze „Statistical Classification of Products by Activity in the European Economic Community“ (ze kterého SKP vychází) důsledný. Uvedený obor v této klasifikaci zní: „Passenger transportation services by funiculars, teleferics and ski-lifts“, což v doslovném překladu znamená: Služby osobní dopravy pozemních lanových drah, visutých lanových drah a lyžařských vleků. Přesně toto členění respektuje i nařízení vlády č.70/2002 o technických požadavcích na zařízení pro dopravu osob, a to v par.1 odstavec 3., která vstoupila v platnost okamžikem vstupu ČR do Unie. SKP tak terminologicky používá termín lanové dráhy jako oboru vedle visutých drah a lyžařských vleků nepřesně, neboť dle (správně přeložené) směrnice Evropské Unie 2000/9/EF, která je obdobou Českého drážního zákona pro lanové dráhy, jsou lanové dráhy definovány následovně: **„Lanové dráhy jsou především dopravním zařízením v horách, užívaným ve vysokohorských turistických střediscích a zahrnují pozemní lanové dráhy, visuté lanové dráhy, gondolové lanové dráhy, sedačkové lanové dráhy a lyžařské vleky, ale může se jednat rovněž o lanové dráhy užívané v městských dopravních systémech.“**

Z uvedeného je zřejmé, že věcně i technicky se lanové dráhy dělí na pozemní, visuté a lyžařské vleky. Toto členění lze najít i v drážním zákoně 266/1994, kde hlediskem pro toto členění (norma ČSN 273002) je v případě pozemní dráhy těžiště vozu nad drahou, u visuté dráhy pod drahou a u lyžařského vleku jde o zařízení bez vozu. Pro zajímavost toto členění doslovně uvádí i Nařízením vlády č.70/2002 o technických požadavcích na zařízení pro dopravu osob. Je tedy zřejmé, že několik právních norem a odborná terminologie používají pojem lanové dráhy správně, a to tak, že lyžařské vleky a jejich provoz jsou druhem oboru provozu lanových drah.

*Z hlediska právního i systémového se lanové dráhy dělí na pozemní, visuté a lyžařské vleky. V SKP tak díky nepřesnosti překladu figurují lyžařské vleky hned*



*dvakrát ve stejné definici, a protože pojem lanová dráha je uveden i ve znění přílohy samostatně, je lyžařský vlek obsažen v definici lanové dráhy i mimo tento obor SKP. Proto je tu tento obor uveden hned dvakrát, a to jednak ve skupině Ostatní pozemní osobní doprava a jednak ve jmenovitém uvedení: Doprava lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami. Z toho vyplývá, že zdanění provozu lyžařských vleků je ve snížené sazbě.*

V praxi se vyskytl i názor, že lyžařské vleky nespádají do snížené sazby v důsledku toho, že nejsou konkrétně uvedeny v příloze č. 2. Pokud bychom připustili tuto logiku, tak musíme vyřadit v podstatě všechny obory které nejsou podzemní dopravou nebo lanovou dopravou.

Pak by ovšem nemusely být obory ostatní pozemní dopravy, železniční a silniční dopravy uváděny v zákoně vůbec.

Opačný přístup respektující zásadu, že obor, který je uvedený v příloze a splňuje zákonné podmínky, spadá do snížené sazby, vede pak k vysvětlení, že konkrétní vyjmenované obory podzemní doprava a lanová doprava včetně visutých lanovek nemohou mít v tomto znění jiný než doplňující charakter, což je u oboru podzemní doprava naprosto evidentní.

Jakýkoliv jiný přístup není možný ani z logického hlediska (nemohu uplatnit dvě různé logiky výkladu na stejný typ ustanovení dokonce ve stejné větě ), ani z hlediska mluvnického.

Jinak řečeno: Pokud by věta v příloze končila termínem ostatní osobní pozemní doprava, je zařazení oborů naprosto jasné a celý podobor 60.21.51 jako součást tohoto oboru patří do snížené sazby. Jaký je potom mluvnický výklad termínů: podzemní doprava a doprava lanovými drahami včetně dopravy visutými lanovkami? Už jsem uvedl, že tyto termíny nemají žádnou vazbu na SKP ve smyslu terminologickém a pouze jinak definují **obory již v příloze uvedené**. Zpřesňující charakter má i termín **včetně** dopravy visutými lanovkami, který chápu jako snahu neopomenout tuto činnost. Takže je toto spojení mluvnicky a logicky svým charakterem doplňující. I tyto argumenty nasvědčují tomu, že metro a lyžařské vleky mají být zdaněny sníženou sazbou.

Námítky, že se jedná v této části o taxativní vymezení nevidím odůvodněné, protože mluvnicky je tato část věty pouze pokračováním předchozích obecných oborů, všechny větné části jsou si rovny k uvození vedlejší věty „která zahrnuje“ bez jakéhokoliv další omezujícího vymezení. Argument, že jde o taxativní vymezení vůči konkrétnímu oboru, ve kterém se jmenovité služby (podzemní doprava, lanové dráhy včetně visutých lanovek) uvedeny, nemá jednak žádnou mluvnickou oporu a pokud by zákonodárce toto zamýšlel, český jazyk je dostatečně bohatý na to, aby se tato vůle dala snadno vyjádřit. Důsledné logické uplatnění tohoto přístupu pak vede k absurdním a dalším sporným závěrům: Pokud podzemní doprava v rámci oboru speciální doprava , který druh dopravy se tímto průnikem definic vlastně vylučuje. Asi ne část dopravy metra, která vede nad zemí. V případě lanových drah včetně visutých lanovek, pak vylučujeme lyžařské vleky, visuté dráhy nelanové a ostatní osobní dopravu jinde neuvedenou (dle vysvětlivek SKP: doprava prováděná mechanickými pozemními vozidly na pravidelných linkách). Kromě hlavního

argumentu, že mluvnický je tato konstrukce nesmyslná, nenalézám v uvedeném přístupu žádnou systémovou logiku.

*Jak metro tak lyžařské vleky splňují definici pravidelné hromadné dopravy, tj. že cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech podle předem stanovených jízdnicích řádů a tarifních a přepravních podmínek. Případy, kdy cestující vystoupí, ať dobrovolně, či nedobrovolně, mimo určená místa jsou statisticky bezvýznamné a nezjistitelné při prodeji jízdenky.*

V praxi jsou časté případy, že společnosti provozující takovou dopravu mají taková zařízení technicky propojená a navazující, tvořící jeden celek, a je obtížné takovou službu zvlášť klíčovat. Lze předpokládat, že úmyslem bylo zdanit smysl, kvůli kterému je doprava provozována, tedy účel rekreační, sportovní nebo zábavní a rozdíl zda je dotyčná osoba ze stejného místa na stejné místo přepravena lanovou dráhou nebo lyžařským vlekem je pouze technický, povaha služby se tím nijak nemění.

S ohledem na výše uvedené tak z hlediska terminologického, mluvnického i logického patří metro, lyžařské vleky i veškeré služby uvedené v oboru ostatní pozemní osobní doprava do snížené sazby.

#### **Stanovisko MF:**

Nesouhlas se závěry týkajícími se sazby daně u lyžařských vleků. Ačkoli dle klasifikace SKP patří do kódu 60, nespĺňují definici hromadné pravidelné přepravy dle přílohy č. 2 k zákonu. Dle vyjádření ministerstva dopravy rovněž lyžařské vleky nepatří do systému hromadné dopravy osob.

Problematika od 1.1.2005, v případě, že bude schváleno parlamentní znění

V připravované novele zákona o DPH se byly provedeny tyto změny:

Do vyjmenovaných služeb podléhající snížené sazbě daně, bylo doplněno:

*... podzemní dopravu a dopravu lanovými dráhami včetně dopravy visutými lanovkami a lyžařskými vleky.*

*Pravidelnou hromadnou přepravou osob se rozumí přeprava osob v určeném dopravním spojení **podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 266/1994 Sb., o drahách, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví, ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 114/1995 Sb., o vnitrozemské plavbě, ve znění pozdějších předpisů, vyhlášky č. 388/2000 Sb., Ministerstva dopravy a spojů o veřejné linkové osobní dopravě, a tarifních a přepravních podmínek, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech.***

*Zákonodárce zde jednoznačně projevuje vůli zařadit obor doprava lyžařskými vleky do snížené sazby. Zároveň upřesnil definici pravidelné hromadné přepravy osob, kde však byla opomenuta skutečnost, že zákon 266/1994 Sb. o drahách v par.1 odst. 2 vyjímá lyžařské vleky z působnosti zákona. Jízdní řády lyžařských vleků tak nejsou schvalovány podle zákona č 266/1994 a z tohoto hlediska by neměla tato služba spadat do snížené sazby.*

Abychom zjistili vůli zákonodárce musíme pod pravidlem lex posterior derogat priori zkoumat, v jakém pořadí byl text měněn. Zatímco změna definice pravidelné hromadné přepravy byl zařazena již do vládního zákona. Doplnění lyžařských vleků bylo zařazeno později, až v průběhu třetího čtení. Úmysl zdanit lyžařské vleky sníženou sazbou je tedy zřejmý.

V praxi jsou případy, kdy lyžařské vleky a lanové dráhy tvoří jeden sportovní areál, a jsou jako celek schvalovány podle zák.č. 266/1994 Sb. I z toho lze vyvodit smysl zákonodárce, jehož smyslem nebylo, aby jenom lyžařské vleky, které jsou provozovány spolu s lanovými drahami, byly ve snížené sazbě, zatímco vleky, které nejsou takto schváleny by byly v sazbě jiné. *Navíc schvalování jízdního řádu pro tento obor nemá žádnou vazbu na povahu služby, neboť se jedná o naprosto stejný charakter přepravy, kde jediným rozdílem je technická rozdílnost použitého přepravního zařízení. Na charakter a výstup služby nemá tato skutečnost žádný vliv.*

Neopomenutelným faktem je dále opomenutí státu. Podmínku schválení jízdního řádu dle drážního zákona u lyžařských vleků nelze splnit, protože se na ně drážní zákon 266/1994 Sb. nevztahuje, respektive je vyjímá ze své působnosti. Tato skutečnost je v rozporu s evropskou směrnicí 2000/9/EF (kterou se ČR zavázala plnit), která ukládá svým členským státům, aby legislativně upravily uvádění do provozu a provoz lanových drah způsobem, kde obor provozu lyžařských vleků má být chápán jako speciální druh a provozu lanových drah s přiměřenou legislativní úpravou. Na toto ustanovení zatím pouze reagovala legislativa Nařízením vlády č.70/2002 o

technických požadavcích na zařízení pro dopravu osob, a to v par.1 odstavec 3., který alespoň toto rozdělení již respektuje a která vstoupila v platnost okamžikem vstupu ČR do Unie Věcná působnost zákona 266/1994 Sb. se tak nevztahuje na lyžařské vleky v rozporu se závazky a legislativou EU. Z této skutečnosti a dále z toho, že definice hromadné dopravy je obecná, lze dovodit, že toto ustanovení je významově podřízené vyjmenovanému oboru lyžařské vleky v příloze.

I Ústavní soud judikoval ve svém nálezu, II. ÚS 485/98, že soud nižší instance porušil základní zásadu vztahu státu a jednotlivce zakotvenou v čl. 1 Listiny, kdy v případě pochybností vyložil toto ustanovení nikoli ve prospěch nositele základních práv a svobod, nýbrž ve prospěch státu.

### **Závěr**

Provoz metra a lyžařských vleků podléhá jak v období od 1.5.2004 – 31.12.2004, tak po 1.1.2005 ( v případě schválení parlamentní verze) snížené sazbě.

Výše uvedený závěr spolu s výsledky jeho projednání navrhuje vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko MF:**

Od 1.1.2005 novela ZDPH došlo ke změně – lyžařské vleky budou zdaňovány sníženou sazbou daně tj. 5% DPH.

## 2. Problematika uplatňování spotřební daně v případech dodání vybraných výrobků (zboží, které je předmětem spotřební daně) do jiných členských zemí EU, ve kterých toto zboží není předmětem spotřební daně

Předkládá: Ing. Petr Mikulica, daňový poradce, č. osvědčení 1240

### 1. Úvod

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění ( dále jen „zákon o SPD“) vymezuje předmět spotřební daně v ustanoveních § 45 ( minerální oleje ), § 67 ( líh ), § 81( pivo ), § 93 ( víno a meziprodukty ) a § 101 ( tabákové výrobky )

V tomto příspěvku se chceme zabývat některými aplikačními problémy, které zákon o SPD přináší v případech kdy jsou vybrané výrobky přepravovány do jiných členských zemí EU, ve kterých toto zboží není předmětem spotřební daně.

### 2. Vlastní problematika

Zákon o SPD definuje následující varianty dopravy vybraných výrobků do jiných členských zemí EU:

- doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 25 zákona o SPD, kterou lze realizovat pouze v případě kdy jsou vybrané výrobky dopravovány z daňového skladu umístěného na území ČR do daňového skladu nebo k oprávněnému příjemci do jiné členské země EU. Taková doprava může být realizována pouze s doprovodným dokladem definovaným v ustanovení § 26 zákona o SPD.
- doprava vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v ČR do jiného členského státu EU ve smyslu ustanovení § 31 zákona o SPD. Může se tedy jednat jak o vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v ČR z daňového skladu, tak o vybrané výrobky, které, v souladu se zákonem o SPD, nemusí nebo nemohou být vyráběny v daňovém skladu ( např. ustanovení § 59, 78, 89, 99 zákona o SPD ), a které jsou tedy do volného daňového oběhu uvedeny výrobou. Taková doprava může být realizována na základě zjednodušeného průvodního dokladu.

Dle našich informací a znalostí v některých členských zemích některé výrobky, které zákon o SPD definuje jako vybrané výrobky ( výrobky, které jsou předmětem spotřební daně ) nejsou předmětem spotřební daně. V této souvislosti mohou tuzemským plátcům při odesílání předmětných výrobků do členských zemí EU, ve kterých nejsou předmětem spotřební daně, následující problémy:

- v případech dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 25 zákona o SPD, nejen že může tuzemským plátcům vznikat problém s plněním povinnosti stanovené v ustanovení § 26 odst. 8 zákona o SPD, ale teoreticky tato doprava nebude moci být vůbec realizována, jelikož příjemci výrobků ve členských zemích EU, ve kterých tyto výrobky nejsou

předmětem spotřební daně, nebudou disponovat daňovým skladem pro tyto výrobky a nebudou oprávněným příjemcem těchto výrobků. Bude tedy nutné uvést vybrané výrobky do volného daňového oběhu v tuzemsku a dopravovat je do jiné členské země EU dle ustanovení § 31 zákona o SPD ( viz. následující odrážka )

- v případech dopravy vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v ČR do jiného členského státu EU ve smyslu ustanovení § 31 zákona o SPD může vzniknout problém s plněním povinnosti stanovené v ustanovení § 31 odst. 2 zákona o SPD - vzhledem k tomu, že v takových případech nevznikají příjemcům výrobků v členských zemích EU, ve kterých tyto výrobky nejsou předmětem spotřební daně, žádné povinnosti vyplývající z předpisů o SPD, nejsou tuzemští plátcí schopni uchovávat příjemcem potvrzené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu.

### **3. Návrh řešení**

*Splnění povinností dle ustanovení § 31 zákona o SPD, zejména potvrzení přijetí výrobků v jiném členském státě, může tuzemský plátcé prokázat doklady o uskutečnění a následném ukončení dopravy například:*

- prohlášením odběratele o dodání zboží do jiné členské země dle § 64 odst. 5 zákona o z přidané hodnoty
- přepravním dokladem CMR potvrzeným příjemcem
- dodacím listem potvrzeným příjemcem

Navrhujeme tedy přijetí sjednocujícího závěru, který umožní pro účely splnění povinnosti stanovené v ustanovení § 31 zákona o SPD, využít výše uvedených důkazů o dodání zboží (o provedeném odeslání nebo přepravě zboží ) do jiné členské země EU, kterými je dle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, tato skutečnost prokazována pro účely osvobození dodání zboží do jiné členské země EU od DPH.

### **Stanovisko MF a GŘC :**

Především konstatujeme, že v zadání je nepřesně uvedeno, že některé výrobky, které jsou v ČR předmětem daně, v jiném členském státě předmětem daně nejsou. To by totiž bylo v rozporu s právem EU. Ve skutečnosti se zřejmě jedná o výrobky, které sice jsou předmětem daně, ale u kterých se při jejich dopravě nevyžaduje v souladu s předpisy EU nebo dohodami v EU akceptovanými zjednodušený průvodní doklad (SAD).

Souhlasíme s tím, že v uvedených případech nemůže odesílatel v ČR vystavit průvodní doklad (AAD - doprava v režimu podmíněného osvobození od daně - § 25 a 26 zákona o SD), ale měl by vystavit zjednodušený průvodní doklad (SAD – doprava ve volném daňovém oběhu - § 30 a 31 zákona o SD). Příjemce v jiném

členském státu tento doklad nepotvrdí, pokud podle předpisů EU nebo dohod v EU akceptovaných tak učinit nemusí.

Konstatujeme, že daňové předpisy platné v ČR nemohou ovlivňovat chování subjektů v jiných členských státech. Proto je třeba akceptovat náhradní řešení.

Při dopravě z ČR do jiných členských států odesílatel v ČR vystaví SAD, protože se jedná o dopravu ve volném daňovém oběhu (výrobky musí být v ČR zdaněny). Pokud příjemce z jiného členského státu nevyhová žádosti odesílatele o potvrzení SAD, postačí, aby příjemce potvrdil dodací list nebo přepravní doklad CMR.

Zdůrazňujeme, že tento postup lze použít výhradně v případě dopravy výrobku, u kterého se v členském státu určení na rozdíl od ČR v souladu s předpisy EU nebo dohodami v EU akceptovanými při jeho dopravě SAD nevyžaduje. V uvedeném smyslu budou informováni správci daně.

Termín příštího jednání KV KDP č. 11/2004 se bude konat dne 14.12.2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 9. prosince 2004

**Ing. Yvona Legierská**  
náměstkyně ministra financí

