

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 21.7.2004

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

1. Projednání pracovní verze zápisu z jednání KV KDP konaného dne 23.6.2004

Projednání připomínek zástupců KDP k pracovní verzi zápisu v částech týkajících se DPH bylo zapracováno do zápisu z jednání KV KDP konaného dne 23.6.2004.

Požadavek KDP na doplnění stanoviska MF k příspěvku ing. Lančíka „Uplatňování DPH u zdravotnických prostředků“ bude projednán s Ministerstvem zdravotnictví a definitivní stanovisko MF bude vydáno následně.

2. Projednání jednotlivých bodů programu navrženého Komorou daňových poradců

Poznámka: projednání navrženého příspěvku č. 1 v části Doplněk II. „Uplatňování DPH v případě prodeje zboží z konsignačních skladů“, předkladatelů ing. Pátka a ing. Šafkové, bylo po vzájemné dohodě přeloženo na příští zasedání koordinačního výboru za přítomnosti zástupce GŘC.

1. DPH při reklamaci zboží

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1036
Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady některých ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“).

S odstraněním celních hranic mezi námi a ostatními členskými státy EU vyvstala otázka jak postupovat v případech, kdy dojde k reklamaci zboží, které bylo původně českým plátcem dodáno zákazníkovi do jiného členského státu. Pro účely tohoto příspěvku vycházíme z předpokladu, že daný zákazník je registrován k DPH ve svém členském státě, kam i bylo přepraveno či odesláno zboží dodané českým dodavatelem.

V praxi mohou nastat následující varianty, popř. jejich kombinace:

1. Poskytnutí slevy
2. Likvidace
3. Vrácení reklamovaného zboží

Ad 1 U prvních dvou variant by se žádné významné komplikace neměly vyskytnout. Jestliže český dodavatel poskytne z titulu reklamace zboží zákazníkem slevu z původní ceny na dodané zboží, vystaví dobropis (náležitosti takového dobropisu nejsou v EuDPH definovány) a slevu zohlední v řádném daňovém přiznání za období, kdy tento dobropis vystavil, a to snížením hodnoty na řádku 410 (a potažmo 510) daňového přiznání.

Ad 2 Jestliže zákazník zajistí po dohodě s dodavatelem likvidaci reklamovaného zboží ve svém členském státu a požaduje od českého dodavatele úhradu nákladů s likvidací spojených, jedná se o poskytnutí služby, která bude předmětem daně ve státě zákazníka. Buďto se bude jednat o „práci na movité věci“, která v souladu s čl. 9, odst. 2 a čl. 28b, písm. A Šesté směrnice je předmětem daně v členském státě, kde likvidace proběhla, protože likvidované zboží neopustí území tohoto státu, nebo o službu, která má místo plnění dle sídla poskytovatele. Posouzení charakteru této služby bude záviset na tom, kdo bude k momentu likvidace zboží považován za vlastníka likvidovaného zboží. V každém případě však tato služby nebude podléhat reverse charge mechanismu.

Zákazník tedy bude na českého dodavatele fakturovat náklady na likvidaci včetně DPH daného členské státu. Výjimku by představoval případ, kdy by se na základě smluvních ujednání jednalo o smluvní pokutu rovné výši přefakturovávaných nákladů.

Ad 3 Problém nastává u třetí varianty, kdy je zboží vráceno do České republiky, aby zde bylo opraveno, popř. nahrazeno novým zbožím, jestliže původní zboží nemůže být již opraveno. Tato oprava může probíhat v rámci poskytnuté garance, tj. jako bezúplatná oprava, popř. jako standardní oprava za úplatu.

Oprava zboží provedená za úplatu

V tomto případě by rovněž nemělo docházet ke komplikacím. V souladu s čl. 28a, body 5 a 6 Šesté směrnice přesun zboží nebude považován za pořízení zboží ve smyslu §16 EuDPH (přestože v EuDPH relevantní ustanovení ohledně výjimek u přemístění obchodního majetku z jiného členského státu do České republiky zřejmě omylem chybí) a ani za dodání zboží do jiného členské státu při jeho odeslání zákazníkovi.

Fakturovaná služba spočívající v práci na movité věci bude zdaněna zákazníkem za využití systému reverse charge.

Bezúplatná garanční oprava

Tato varianta na první pohled vypadá identicky jako varianta předcházející. Nicméně, vzhledem k tomu, že se jedná o bezúplatnou opravu, nemůže být tato oprava dle striktního výkladu výše uvedených ustanovení Šesté směrnice považována za službu pro účely DPH. Tento výklad byl potvrzen na zasedání Komise EU pro otázky DPH v roce 1994.

Následně nelze aplikovat ani ustanovení čl. 28a, bod 5, písm. b Šesté směrnice, kde jsou uvedeny výše zmíněny výjimky u přemístění obchodního majetku do jiného

členského státu). Striktním výkladem bychom tedy došli k závěru, že přesun zboží za účelem provedení bezúplatné garanční opravy je nutno považovat za přemístění obchodního majetku do jiného členského státu se všemi z toho vyplývajícími dopady (např. registrace zákazníka v České republice z titulu provedení jedné garanční opravy).

Vzhledem k tomu, že tento striktní výklad by přinesl značné a zbytečné administrativní zatížení jak pro podnikatelské subjekty tak pro samotné členské státy, došla komise k závěru, že i v tomto případě se bude garanční oprava považovat pro účely DPH za službu a bude možno aplikovat dané výjimky u přemístění obchodního majetku do jiného členského státu. Zákazník se tedy nebude muset registrovat k dani v členském státě, kde je provedena garanční oprava. Tyto a i dále uvedené závěry byly shrnuty v doporučeních vydaných touto Komisí (Guidelines).

Oprava provedená formou výměny vadného zboží

V praxi je celkem běžný postup, kdy zákazník pošle vadné zboží na opravu, dodavatel či osoba provádějící opravu posoudí vzniklou závadu. Jestliže zjistí, že opravu nelze provést, popř. že musí např. nejdříve obstarat náhradní díly nutné pro opravu, vrátí zákazníkovi namísto reklamovaného zboží (výrobku) jiné zboží stejného druhu odpovídající kvality.

Komise došla k závěru, že nehledě na to, zda zákazník ví či by měl vědět o záměně daného zboží a nehledě na to, zda se jedná o bezúplatnou garanční opravu či „standardní“ opravu za úplatu, dodání náhradního zboží může být posuzována rovněž jako služba na movité věci.

Zákazník se tedy nebude muset v žádném případě registrovat v členském státě provedené opravy, resp. záměny zboží. Plátce, který poskytl náhradní zboží, zohlední celou transakci v daňovém přiznání pouze jako poskytnutí služby spočívající v práci na movité věci.

Tento postup zřejmě nebude možné uplatnit v případě, kdy např. německý zákazník pošle na opravu zboží, které mu bylo původně dodáno jiným subjektem, např. z Rakouska, českému plátcovi a ten provede „opravu“ formou záměny zboží.

V tomto případě je nutno danou transakci rozdělit na dvě plnění – pořízení zboží z jiného členského státu a osvobozené dodání do jiného členského státu.

Závěr

Ad 1 V případě poskytnutí slevy je vystaven dobropis.

Ad 2 V případě likvidace vadného zboží mimo území EU daná služba není předmětem daně v České republice.

Ad 3 Oprava zboží, a to jak za úplatu či bez úplaty, bude považována za práci na movité věci. Rovněž oprava provedená formou záměny zbožím stejného druhu odpovídající kvality je považována za práci na movité věci.

Návrh na opatření

Vzhledem k tomu, že daná doporučení by měla být v budoucnosti vydána formou závazného nařízení EU a vzhledem k tomu, že výše popsany postup je běžně využíván v ostatních (původních) členských státech EU, doporučujeme postupovat dle výše uvedených závěrů. Publikovat stanovisko MF na webových stránkách MF.

Stanovisko MF

Souhlas se závěrem předkladatele. Postup při opravě základu daně při dodání zboží do jiného členského státu bude řešen novelou ZDPH.

2. DPH při dovozu zboží

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1036
Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady některých ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“).

V České republice je velice rozšířena situace, kdy české společnosti zpracovávají zboží pro zahraniční subjekty (tj. momentálně subjekty ze státu mimo EU). Toto zpracování může zahrnovat např. kompletaci dovezeného materiálu, jeho opravu, čištění atd. Vlastnictví materiálu či zboží, které je předmětem daného zpracování, zůstává ve vlastnictví zahraničních osob.

Před 1. květnem 2004 se u daně vybírané při dovozu zboží postupovalo dle celních předpisů. Jelikož celní předpisy umožňovaly propouštět do volného oběhu i zboží, které není ve vlastnictví dané osoby, která dané zboží propouštěla do volného oběhu (dále jen dovozce), mohl si tento dovozce uplatnit nárok na odpočet i u tohoto zboží.

Dle §73, odst. 3, věta první EuDPH má plátce nárok na odpočet daně „u přijatých zdanitelných plnění, u kterých byla vyměřena daň při dovozu zboží“. EuDPH neobsahuje v tomto směru odkaz na to, že by se postupovalo dle celních předpisů. Samozřejmě pro uplatnění nároku na odpočet musí být uplatněny i další podmínky definované v EuDPH (využití pro ekonomickou činnost, daňový doklad atd.).

Dle výše uvedené první věty odstavce 3 se musí jednat o přijatá zdanitelná plnění, aby si daný plátce mohl uplatnit nárok na odpočet daně. Je sporné, zda v případech, kdy se jedná o zboží, z kterého sice dovozce – plátce daně zaplatí dovozní daň, ale které zůstává ve vlastnictví zahraniční osoby, může český dovozce – plátce daně takové zboží považovat za přijaté zdanitelné plnění. Daný dovozce nemá právo nakládat se zbožím jako vlastník v plném rozsahu (nemůže ho zcizovat apod.), a proto se nejedná o dodání zboží. Nejedná se ani o poskytnutí služby ze strany zahraničního vlastníka.

Vzhledem ke znění čl. 17, odst. 2, písm. b) Šesté směrnice, dle kterého má plátce nárok na odpočet DPH, která má být zaplacená nebo byla zaplacená za dovezené zboží, jestliže je dané zboží použito pro realizaci jeho zdanitelných plnění, se domníváme, že znění daného ustanovení EuDPH nebylo formulováno se záměrem výkladu uvedeného v předcházejícím paragrafu.

Závěr

Nárok na odpočet daně při dovozu zboží ve smyslu §73, odst. 3 je možno uplatnit i u zboží, které není ve vlastnictví plátce, který dané zboží propustil do volného oběhu, jestliže jsou splněny zbývající podmínky pro uplatnění nároku na odpočet.

Návrh na opatření

Publikovat stanovisko MF na webových stránkách MF a upravit v připravované novele EuDPH.

Stanovisko MF

Souhlas se závěrem předkladatele. Úprava podmínek pro uplatnění odpočtu daně v § 73 ZDPH novelou zákona není podle názoru MF nutná.

3. DPH při prodeji zahraničního zboží

Předkládají: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, číslo osvědčení 1036
Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklady některých ustanovení zákona o DPH účinného od 1.5.2004 (dále jen „EuDPH“).

EuDHP obsahuje nová ustanovení pro situace, kdy je zboží plátcem z jednoho členského státu dodáváno plátcem z jiného členského státu, přičemž je zboží rovněž fyzicky z jednoho státu odesláno či přepraveno do jiného členského státu.

V případě, že je zboží odesláno či přepraveno prodávajícím či pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou je toto dodání obecně předmětem daně ve státě určení a daň je povinen přiznat příjemce zboží.

Běžnou praxí v ostatních členských státech je, že tento režim je aplikován pouze na dodání zboží, které má status zboží EU, tj. např. zboží v EU získané či zde propuštěné do volného oběhu. Výše uvedený režim se tedy nepoužije na zboží, které má status zahraničního zboží, tj. zboží, které ještě nebylo propuštěno v EU do volného oběhu. Důvodem pro tento postup je fakt, že v opačném případě dochází ke dvojímu zdanění jednoho zdanitelného plnění, kdy např. český příjemce zahraničního zboží zaslané z jiného členského státu zdaní jako pořízení zboží z jiného členského

státu ve smyslu § 16 EuDPH a zároveň při jeho propuštění do volného oběhu v České republice ve smyslu § 12 EuDPH.

Závěr

Dle striktního výkladu EuDPH se za pořízení zboží z jiného členského státu bude považovat i pořízení zahraničního zboží z jiného členského státu. V praxi ostatní členské státy takto nepostupují.

Návrh na opatření

Zaujmout jednoznačný postoj k této otázce a ten publikovat na webových stránkách MF.

Stanovisko MF

Podle § 16 ZDPH je pořízením zboží z jiného členského státu nabytí práva nakládat jako vlastník se zbožím, které je odesláno nebo přepraveno pořizovateli osobou registrovanou k dani v jiném členském státu, která uskutečňuje zboží, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. V zákoně není uvedena podmínka, že se tento postup týká pouze zboží které má status „zboží společenství“, a proto se tento postup vztahuje i na zahraniční zboží, které nebylo propuštěno v jiném členském státě do volného oběhu. U tohoto zboží tedy dochází ke dvojímu zdanění, tj. daní při dovozu i daní při pořízení zboží. Plátce má přitom nárok na odpočet daně, jak ve vztahu k dani při dovozu, tak i ve vztahu k dani při pořízení zboží, a to za splnění obecných zákonných podmínek.

4. Problematika splnění podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu EU

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, číslo osvědčení č. 294
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, číslo osvědčení č. 3276

Popis problému

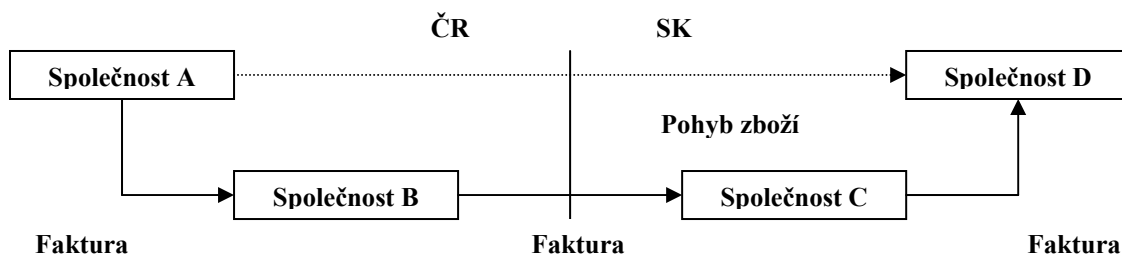
V souvislosti s novým zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen Zákon) se řada plátců v rámci své podnikatelské činnosti setkává s obchodními transakcemi, které se týkají se prodeje zboží zákazníkům z jiných členských států. U některých z těchto transakcí není zcela zřejmé, zda jsou splněny podmínky pro osvobození takovýchto plnění od daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) v souladu s ustanovením § 64 (1) Zákona.

Jednou z těchto transakcí je prodej zboží, kterého se postupně účastní čtyři subjekty. První dva subjekty, společnosti A a B, jsou českými společnostmi a jsou registrovány k DPH v České republice. Druhé dva subjekty, společnosti C a D, jsou společnosti registrované k DPH v jiném členském státě EU, pro účely tohoto příspěvku např. na Slovensku.

Přeprava zboží je zajištěna prostřednictvím železnice s tím, že je použit přepravní dokument CIM (Železniční nákladní list v mezinárodní železniční přepravě). Na přepravním dokumentu CIM je uveden jako odesílatel společnost B.

Společnost A (výrobce) prodává zboží společnosti B. Toto zboží je určeno pro konečného spotřebitele D v jiném členském státě EU. Dodávka ze strany společnosti A pro B je splněna na paritě DAF státní hranice (např. Mosty u Jablunkova/Čadca). Dle dokumentu CIM přepravu v tomto případě hradí i zajišťuje na své náklady společnost A.

Společnost B prodává zboží společnosti C z jiného členského státu EU. Dle sjednaných dodacích podmínek DAF je místem dodání státní hranice (např. Mosty u Jablunkova /Čadca). Jedná se o místo dodání podle obchodní smlouvy. Společnost C stejné zboží prodá konečnému odběrateli, a to společnosti D, která z místa dodání DAF státní hranice (např. Mosty u Jablunkova/Čadca) provádí dopravu na svůj účet do svého závodu v jiném členském státě EU.



Dodací podmínky mezi všemi čtyřmi účastníky transakce jsou tedy stanoveny DAF česká státní hranice (např. česko-slovenská hranice). Přeprava zboží je zahájena na území České republiky a probíhá po celou dobu od odeslání z místa společnosti A po doručení společnosti D nepřerušovaně.

Otázka

Je možné popsanou obchodní transakci vyhodnotit tak, že společnost A posoudí prodej zboží společnosti B jako zdanitelné plnění podléhající české DPH na výstupu, společnost B při dodání zboží společnosti C uplatní osvobození daně dle § 64 (1) Zákona, společnost C pořídí zboží v jiném členské státě EU a následné dodání zboží mezi společnostmi C a D proběhne jako prodej (nákup) zboží v rámci jiného členského státu EU?

Rozbor problematiky

Z výše uvedeného popisu problematiky se domníváme, že DPH dopady u jednotlivých transakcí jsou následující:

- Prodej zboží společností A společnosti B – místo plnění u dané transakce bude Česká republika. Jedná se o plnění podléhající české DPH na výstupu, společnost A bude tedy fakturovat dodání zboží společnosti B včetně české DPH na výstupu. Důvodem je skutečnost, že společnost A dodává zboží osobě registrované k DPH v České republice (nikoliv osobě registrované k dani v jiném členském státě EU)
- Prodej zboží společností B společnosti C – v souladu s ustanovením § 7 (2) Zákona je místem plnění u prodeje zboží společností B společnosti C místo,

kde je přeprava zboží zahájena, tj. území České republiky. Pro určení místa plnění tak není rozhodující jaké byly sjednány dodací podmínky mezi společnostmi B a C. Při splnění obecných požadavků definovaných v ustanovení § 64 (1) Zákona by se jednalo o osvobozené dodání zboží do jiného členského státu EU. K těmto podmínkám patří především požadavek, že společnost C je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě EU, zboží je fyzicky přepraveno z území České republiky do jiného členského státu EU a společnost B má o tomto přesunu průkaznou dokumentaci a dále, že je splněna podmínka odeslání nebo přepravy zboží prodávajícím, kupujícím nebo zmocněnou třetí osobou. Domníváme, že pokud bude v části 10 dokumentu CIM uvedena jako odesílatel společnost B, mělo by být možno považovat podmínku uvedenou v § 64 (1) Zákona vyžadující, že zboží je odesláno nebo přepraveno plátcem (společnost B) za splněnou. Společnost B by tak při splnění výše uvedeného mohla považovat dodání zboží společnosti C za plnění osvobozené od české DPH na výstupu.

- Pořízení zboží společností C v jiném členském státě EU by obecně dle ustanovení Šesté směrnice mělo být považováno za intrakomunitární pořízení zboží podléhající dani v jiném členském státě EU. Detailní dopady této transakce z pohledu společnosti C v jiném členském státě EU nejsou dále rozvedeny, jelikož se řídí legislativou platnou v dané členské zemi EU.
- Prodej zboží společností C společnosti D – mělo by se jednat o plnění podléhající DPH na výstupu dle legislativy platné v daném členském státě EU. Detailní dopady této transakce z pohledu společnosti C a D v jiném členském státě EU nejsou dále rozvedeny, jelikož se řídí legislativou platnou v dané členské zemi EU.

Závěr

Domníváme se, že při splnění výše uvedených podmínek by společnost B mohla považovat dodání zboží společnosti C za intrakomunitární dodání zboží, které je osvobozeno od české DPH na výstupu v souladu s ustanovením § 64 (1) Zákona.

Doporučení

Závěry z projednání příspěvku doporučujeme vhodným způsobem publikovat, např. v pokynu řady „D”.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

5. Interpretace pojmu „ekonomická činnost“ v § 5 odst. 2 ZDPH

Předkládá: Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

Podle nové právní úpravy § 5 odst. 1 zák. č. 235/2004 o DPH je „osobou povinnou k dani“ fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Podle § 5 odst. 2 ZDPH „*Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu⁶⁾* ...“.

⁶⁾ § 6 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozd. předpisů

Důvodová zpráva citovaný text podrobněji nevysvětluje. Komentáře spoluvůrců zákona uvádějí, že cílem bylo především zabránit tomu, aby byli za osoby povinné k dani považováni jednatelé společností a další představitelé statutárních orgánů, kteří vykonávají svoji činnost na základě mandátní smlouvy a jejichž příjem je považován za příjem ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů (ZDP).

Z textu zákona však lze dovodit i to, že citovaná právní úprava oproti úpravě platné do konce dubna 2004 zasahuje podstatně širší okruh subjektů. Jako příjem ze závislé činnosti totiž bývají zdaňovány také další příjmy, které v právní úpravě platné do 30. 4. 2004 byly obecně považovány za zdanitelné plnění. Nejistota vzniká především u následujících dvou okruhů případů:

- A. **Výkon služeb na základě živnostenského listu, hodnocený jako skryté zaměstnávání** (označovaný jako „Švarc systém“)
- B. **Poskytování pracovních sil na základě obchodně-právního vztahu, hodnocené jako závislá činnost pracovníků** podle § 6 odst. 2 ZDP (označované jako „mezinárodní pronájem pracovní síly“) nebo obecně podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (označované jako „tuzemský pronájem pracovní síly“)

Ad. A.

V případě „Švarc systému“ nutno konstatovat, že textu poslední věty § 5 odst. 2 ZDPH obsahově odpovídá a že jej tedy bude skutečně nutné považovat za činnost, která není „ekonomickou činností“. Tyto výkony tedy nevedou ve smyslu ZDPH k uskutečnění zdanitelného plnění a k povinnosti odvést DPH. V praxi to bude mít zpravidla takový dopad, že správce daně příjemci plnění („ekonomickému zaměstnavateli“) neuzná DPH vyčíslenou poskytovatelem služby na vstupu. Osoba poskytující služby vyhodnocené jako závislá činnost bude v takovém případě při zachování procesních lhůt oprávněna podat dodatečná přiznání a požádat správce daně o vrácení DPH zaplacené z těchto služeb jako daňového přeplatku, neboť se nejednalo o zdanitelná plnění. ZDPH neumožňuje jiné řešení v podobě daňového dobropisu nebo opravného daňového dokladu, protože podmínky pro použití tohoto postupu zde nejsou naplněny. Jedná se o věcnou změnu oproti právní úpravě účinné do 30. dubna 2004.

Ad. B.

V případě tzv. „pronájmu pracovní síly“ je situace odlišná. Text § 5 odst. 2 ZDPH hovoří výslovně o *činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti*. Slovní spojení „*činnost osob zdaňovaná jako příjem*“ je poněkud nelogické. Z toho však patrně nelze dovozovat neaplikovatelnost předpisu. Jde o nepřesnost zákona, kterou je možné překlénout logickou interpretací – ustanovení zde zjevně míní příjmy z takových činností předmětných osob. Podstatné ovšem je, že *poskytovatel* pracovní síly, který je ve smluvním vztahu s jejím příjemcem, nepobírá z daného smluvního vztahu příjem ze závislé činnosti, nýbrž smluvní odměnu. Jeho odměna má pouze tyto příjmy zakalkulovány a objektivně obsahuje další složky určené na krytí ostatních nákladů a vlastního zisku. Obsahuje tedy přidanou hodnotu, která by principiálně měla podléhat DPH.

Logický závěr, že ustanovení § 5 odst. 2 nelze vztáhnout na tzv. „ekonomický pronájem pracovní síly“ lze opřít o dále uvedenou interpretaci. Struktura třetí věty § 5 odst. 2 je následující:

Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob

- *kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní vztah,*
- *případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního předpisu...*

V případě druhé odrážky zákon výslovně neuvádí, že musí být smlouva uzavřena bezprostředně mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Mohli bychom tedy dojít k absurdnímu závěru, že jakékoli služby, které dodavatel poskytuje prostřednictvím svých zaměstnanců (jejichž příjem zdaňuje jako závislou činnost), nejsou předmětem daně minimálně v rozsahu úhrnu jejich hrubých mezd. Nemuselo by tedy jít jen o pronájem pracovní síly, ale o jakékoli služby. Takovýto absurdní závěr je však nepřijatelný a bezesporu by šlo o interpretaci, která je v rozporu s pravidly logického vyvozování, jakož i se smyslem právní úpravy daně z přidané hodnoty. Podle názoru předkladatele je tedy nutné interpretovat ustanovení § 5 odst. 2 tak, že nezahrnuje činnosti, které plátce poskytuje na základě smluvního vztahu prostřednictvím svých zaměstnanců, ať již jde o běžné služby nebo ekonomický pronájem pracovní síly. V těchto případech se jedná o „ekonomickou činnost“ a zdanitelné plnění osob povinných k dani.

Text ustanovení trpí ještě jednou nepřesností, když slovo „*kteří*“ by mělo správně znít „*které*“. Také tento nedostatek je ale zřejmý a překlénutelný logickou interpretací.

Závěr

Navrhují, aby Koordinační výbor přijal sjednocující závěr v podobě souhlasu s tímto příspěvkem a účastné strany zajistily jeho zveřejnění ve svých informačních systémech.

Stanovisko MF

S uvedenými závěry lze souhlasit pouze zčásti. K bodu A je nutno konstatovat, že i na tento případ se vztahuje ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by správce daně posoudil faktický stav tak, že se jedná o závislou

činnost, měla by být tato zásada respektována z hlediska všech daní, tj. i DPH, a to jak z hlediska poskytovatele, tak i příjemce této činnosti. K bodu B je nutno sdělit, že z § 5 odst. 2 nelze dovodit závěr, že pronájem pracovní síly není ekonomickou činností. Pokud se jedná o smluvní vztah na základě obchodně - závazkového vztahu, jedná se o zdanitelné plnění. Ustanovení poslední věty § 5 odst. 2 se vztahuje např. na osoby, které vykonávají činnost statutárních orgánů obchodních společností a nejsou přitom v pracovně právním vztahu k této společnosti a jejich příjem je zdaňován jako příjem ze závislé činnosti.

Dále MF upozorňuje na informaci zveřejněnou na Internetu MF ve složce Aktuální informace k DPH „Uplatňování zákona o DPH při poskytnutí pracovní síly“.

6. Režim DPH u konsignačních skladů – komplexní materiál

(upravená verze)

Předkládají: JUDr. David Staněk, PhD., daňový poradce, č. osvědčení 1813
JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

Úvod

S rozvojem nových obchodních struktur po vstupu do EU vznikly v ČR i tzv. konsignační sklady. Jejich principem je, že osoba z jiné členské země EU („Dodavatel“), která v tuzemsku nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu¹ nejprve do tohoto skladu umístěného v ČR přemístí své zboží. Tento sklad je v ČR provozován třetí osobou (např. logistickou firmou) bez přímé účasti Dodavatele, ale může být provozován přímo i českým zákazníkem Dodavatele („Odběratel“). Následně je zboží ze skladu odebíráno Odběratelem podle jeho **potřeb. Dodávka** zboží z konsignačního skladu nemá charakter intra-komunitárního plnění, neboť zboží je dodáváno v rámci ČR.

Režim konsignačních skladů je částečně upraven i v novém zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“). Tato úprava je však jen dílčí a v praxi se proto objevují problémy ohledně správného uplatnění DPH u přemístění zboží a u souvisejících činností.

1. Povinnost Odběratele uplatnit daň při přemístění

Ustanovení § 16 odst. 4 ZDPH uvádí, že za pořízení zboží z jiného členského státu plátcem se také považuje přemístění zboží z jiného členského státu do tuzemsku osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, za účelem následného dodání zboží v tuzemsku

¹ Dodavatel nemá v České republice provozovnu jak ve smyslu § 7 odst. 3 obchodního zákoníku, tak ve smyslu § 4 odst. 1 písm. x zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že tento materiál se nezabývá dopady konsignačního skladu z hlediska daně z příjmu, není podstatné, zda Dodavatel má v České republice stálou provozovnu ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, resp. článku 5 příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění.

tomuto plátcí. Plátce je povinen na základě dokladu o přemístění zboží vystaveného osobou registrovanou v jiném členském státě daň přiznat a zaplatit.

Jsme toho názoru, že pokud Dodavatel přemístí zboží do konsignačního skladu v ČR za účelem jeho následného dodání konkrétnímu Odběrateli, je tento Odběratel vždy povinen na toto zboží uplatnit DPH podle § 16 odst. 1 ZDPH jako kdyby šlo o pořízení zboží z jiného členského státu. Pro uplatnění DPH je rozhodující, že zboží je při přemístění určeno pro konkrétního Odběratele. Přemístění však nemusí předcházet objednávkou. Druh a množství zboží mohou být založeny např. na rámcové smlouvě a obvyklé poptávce. Konsignační sklady obvykle pracují v režimu just-in-time a povinnost vydat a akceptovat objednávku před přemístěním zboží by tento režim prakticky znemožnila. Následné dodání zboží z konsignačního skladu Dodavateli není pro účely DPH zdanitelným plněním (tím je předchozí přemístění zboží do tuzemska).

2. Registrační povinnost Dodavatele

Ustanovení § 95 odst. 12 ZDPH uvádí, že osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, která uskutečňuje pouze přemístění zboží z jiného členského státu a následné dodání jednomu kupujícímu podle § 16 odst. 4 ZDPH, není povinna předložit přihlášku k registraci, pokud kupující zaplatí daň z přemístěného zboží jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

Jsme toho názoru, že přestože ZDPH stanoví, že výjimka z registrační povinnosti neplatí v případě, kdy Odběratel nezaplatí správně daň na přemístěné zboží, nemá Dodavatel povinnost a v praxi ani možnost zjistit, zda daň byla Odběratelem zaplacená (zejména s ohledem na možné dodatečné stanovení daně). Domníváme se proto, že pro uplatnění výjimky je mimo jiné dostatečné, pokud se Dodavatel s Odběratelem dohodnou, že pro přemístěné zboží bude uplatňován režim podle § 16 odst. 4 ZDPH, tzn. daň na přemístěné zboží uplatní Odběratel. V takovém případě nebude Dodavatel povinen se registrovat v ČR k DPH a to ani dodatečně při nesprávném zaplacení daně Odběratelem.

3. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění a uplatnění daně při dodání

Přestože ZDPH nestanoví okamžik, ke kterému je Odběratel povinen přiznat daň při přemístění zboží, jsme toho názoru, že analogicky k ustanovení § 25 ZDPH, které řeší uskutečnění zdanitelného plnění a povinnost přiznat daň při pořízení zboží z jiného členského státu, vzniká Odběrateli povinnost přiznat daň na přemístěné zboží (a) ke dni vystavení daňového dokladu (tj. dokladu o přemístění), nebo (b) k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží přemístěno, pokud byl daňový doklad vystaven po tomto dni.

Pokud je konsignační sklad provozován třetí osobou, je povinností Dodavatele řádně informovat Odběratele o přemístění konkrétní dodávky zboží do konsignačního skladu. Přestože ZDPH poskytování informací Dodavatelem Odběrateli neupravuje, měly by tyto informace být dostatečné ke správnému uplatnění daně u přemístěného zboží.

4. Daňové doklady

I když ZDPH nestanoví požadavky na doklad o přemístění, měl by tento doklad podle našeho názoru mít náležitosti daňového dokladu při pořízení zboží z jiného členského státu podle § 35 ZDPH. Přestože § 26 odst. 3 ZDPH dává možnost zmocnit třetí osobu k vydání daňových dokladů pouze českým plátcům, domníváme se, že z důvodu rovného zacházení by tato možnost měla být dána i osobám, které jsou k dani registrovány v jiné členské zemi EU. Dodavatel proto může zmocnit k vydávání dokladů o přemístění třetí osobu (např. logistickou firmu) nebo i Odběratele, pokud se Odběratel písemně zaváže, že přijme všechny jím vystavené doklady o přemístění.

5. Vrácení zboží

V případě, kdy bude část zboží z konsignačního skladu vrácena Dodavatelem z ČR zpět do jiné členské země EU, např. přemístěné zboží vrátí Odběratel jako vadné nebo je Odběratel nepřevezme z důvodu ukončení výroby, vydá Dodavatel Odběrateli na toto zboží dobropis podle § 42 odst. 4 ZDPH. Odběratel tento dobropis uplatní ve svém daňovém přiznání.

6. Služby související s přemístěním

Vzhledem k tomu, že k dodání zboží dochází až po jeho přemístění do tuzemska, nese Dodavatel všechny náklady spojené s dopravou a skladováním zboží. V praxi se objevují nejasnosti ohledně správného uplatnění DPH u souvisejících logistických služeb. Podle § 10 odst. 2 ZDPH je při přepravě zboží mezi členskými státy EU místem plnění stát, kde je Dodavatel jako příjemce přepravní služby registrován k DPH. Stejný režim se podle § 10 odst. 4 písm. b) a § 10 odst. 5 ZDPH uplatňuje také u služeb přímo souvisejících s přepravní službou. To znamená, že na přijaté přepravní a přímo související služby uplatňuje Dodavatel DPH podle místa svého sídla v tzv. režimu reverse-charge.

ZDPH však nedefinuje, co jsou služby přímo související s přepravní službou.² Domníváme se, že služby přímo související s přepravou jsou takové služby, které jsou spjaty s provedenou přepravou a bez kterých by tato přeprava nemohla být uskutečněna (např. obstarání nebo zprostředkování přepravy, soustředění zboží, přechodné skladování do 1 týdne, balení, svoz, rozvoz). Přitom není podstatné, zda tyto služby poskytuje přepravce nebo jiná osoba, a také není významné, zda jsou tyto služby poskytovány jako samostatná zdanitelná plnění.

7. Nárok na vrácení daně Dodavateli

² Pro účely předchozího zákona č. 588/1992 Sb., o DPH, byly v pokynu MF D-168 vymezeny některé služby související s mezinárodní přepravou. Za služby související s mezinárodní přepravou byly považovány služby, které jsou spjaty s provedenou mezinárodní přepravou a bez kterých by tato přeprava nemohla být uskutečněna (např. obstarání nebo zprostředkování přepravy, soustředění zboží, jeho přechodné skladování, balení, svoz, rozvoz, vyplnění a projednání celní deklarace).

V případě, kdy Dodavatel není v ČR registrován k DPH, nemá nárok na odpočet daně na vstupu u zdanitelných plnění přijatých od plátců v tuzemsku a použitých ke své ekonomické činnosti. Podle § 82 ZDPH má osoba registrovaná k dani v jiném členském státě EU nárok na vrácení DPH v případě, že tato osoba nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v ČR, a tyto osoby zde neuskutečňují ekonomickou činnost. Domníváme se, že existence konsignačního skladu neznámá, že Dodavatel uskutečňuje ekonomickou činnost. Proto jsme toho názoru, že Dodavatel má nárok na vrácení daně u plnění přijatých od plátců v tuzemsku, např. u skladovacích a logistických služeb spojených s provozem konsignačního skladu (pokud nejde o služby přímo spojené s přepravou viz bod 6).

Pokud se však Dodavatel zaregistruje v ČR jako plátce DPH, má na základě obdržení daňových dokladů nárok na odpočet daně podle § 72 ZDPH, který uplatňuje prostřednictvím svého daňového příznání.

Závěr

Navrhujeme projednat výše uvedené okruhy problémů a závěry poté vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

7. Nemovitosti v EuDPH (II)

Předkládá: PhDr. Milan Skála, daňový poradce, č. osvědčení 14

1) Služby spojené s nájmem

V modelové situaci je pronajímatel, jehož jedinými příjmy jsou příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů. Příjmy z nájmu se podle § 6 odst. 2 nezahrnují do obratu (jde o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně), takže z titulu nájmného je osobou osvobozenou od uplatňování daně (§ 6 odst. 1)

Sporné by mohly být v této souvislosti příjmy, které pronajímatel bere jako úhradu za plnění spojená s užíváním předmětu nájmu. Tj. za plnění, která poskytuje výhradně jako pronajímatel, bez živnostenského oprávnění, jejich poskytování je s předmětem nájmu spojeno a které musí pronajímatel poskytovat ze zákona (např. § 696 občanského zákoníku, § 5 odst. 1 zákona č. 116/1992 Sb.), nebo z nájmní smlouvy v rozsahu odpovídajícímu nájmnímu vztahu. V praxi jde zejména o příjmy z rozúčtování služeb pro společné prostory (osvětlení, topení, voda, úklid), případně rozúčtování služeb pro byty a nebytové prostory (např. u vody v případě jednoho vodoměru pro celý dům). Nejde o výdělečnou činnost, ze které se dosahuje zisku.

Otázkou je, zda tyto příjmy se mají nebo nemají do obratu zahrnovat.

Předkladatel je toho názoru, že uvedené příjmy se do obratu zahrnovat nemají z následujících důvodů:

1. Nejde o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2. Nejde o činnost výrobců, obchodníků, osob poskytujících služby; v daném případě pronajímatel služby pouze rozúčtovává, sám je fyzicky neposkytuje. Je pouhým mezičlánkem mezi skutečným poskytovatelem služeb a konečným příjemcem služby, tedy rozúčtovatelem. Rovněž nejde o „využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně“. Nejde o využívání hmotného majetku (to platí pro nájem), ani není účelem získávání příjmů (příjmy jsou až následkem systému rozúčtování služeb souvisejících s nájmem).
2. Pokud je ekonomická činnost chápána jako činnost, jejímž účelem je dosažení zisku, pak účelem této služby není dosažení zisku, ale poskytnutí služeb předem určenému okruhu recipientů – nájemců.
3. Prostředky, které pronajímatel vybere od nájemců, nejsou běžně použitelné dle úvahy pronajímatele, ale jsou určeny účelově, na úhradu služeb souvisejících s nájmem. I to je odlišuje od ekonomické činnosti a běžných příjmů.
4. Jde o služby ze zákona, nikoli na základě dobrovolnosti pronajímatele
5. Zvláštní postavení příjmů z těchto služeb, zcela vybočující z obvyklého chápání příjmů, demonstruje i pokyn D-190 Ministerstva financí k § 9 zákona o daních z příjmů:

K § 9 zákona

2. Součástí nájemného z bytů nebo jejich částí podle ustanovení § 686 a 696 občanského zákoníku nejsou úhrady za ceny služeb...

3. Zálohy na ceny základních služeb, jejichž výčet je uveden v § 1 odst. 1 vyhlášky č. 176/1993 Sb., o nájemném z bytů a úhradě za plnění poskytovaná s užíváním bytu, ve znění pozdějších předpisů (např. za ústřední (dálkové) vytápění, za dodávku teplé vody, úklid společných prostor v domě, užívání výtahu, dodávku vody z vodovodů a vodáren, odvádění odpadních vod kanalizacemi, užívání domovní prádely, osvětlení společných prostor v domě, kontrolu a čištění komínů, odvoz popela a smetí, odvoz splašků a čištění žump, vybavení bytu společnou televizní a rozhlasovou anténou), které pronajímatel po uplynutí roku zúčtuje se skutečnými daňovými výdaji za tyto služby, **nezahrnuje pronajímatel do zdanitelných příjmů a ani platby za tyto služby nezahrnuje do daňových výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů.**

Tento právní názor z pokynu D-190 se v praxi vžil, je respektovaný, zkoumané příjmy se na daních z příjmů vůbec nezahrnují do zdanitelných příjmů, neboť nejsou běžným příjmem. Jsou jakoby zúčtovacím vztahem mezi pronajímatelem a nájemcem. Toto zvláštní postavení by měl respektovat i zákon o dani z přidané hodnoty.

Z uvedených názorů vyplývá, že příjmy, které pronajímatel bere jako úhradu za plnění spojená s užíváním předmětu nájmu se nezahrnují do obratu pro účely posuzování osvobození od uplatňování daně z přidané hodnoty ve smyslu § 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejde o ekonomickou činnost ve smyslu § 5 odst. 2, ani o příjmy ve smyslu § 6 odst. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty.

Návrh na sjednocující názor:

Příjmy, které pronajímatel bere jako úhradu za plnění spojená s užíváním předmětu nájmu se nezahrnují do obratu pro účely posuzování osvobození od uplatňování daně z přidané hodnoty ve smyslu § 6 zákona o dani z přidané hodnoty.

Stanovisko MF

V zásadě souhlas s řešením navrženým předkladatelem. Uvedenému postupu by mělo odpovídat smluvní ujednání mezi pronajímatelem a nájemcem a způsob účtování.

2) Nedokončené stavby

Výkladovým problémem, který se týká převodu bytových domů, rodinných domů a bytů podle § 48 zákona o dani z přidané hodnoty, je převod nedokončených staveb.

V principu jde o odpověď na otázku, kdy se (například) bytový dům stává v postupující výstavbě bytovým domem ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Zda až po právní moci kolaudace, nebo po dokončení, nebo před dokončením, nebo zda stačí záměr výstavby bytového domu a snížená sazba daně se bude vztahovat k rozestavěné budově budoucího bytového domu, která sestává (například) pouze z dvou podzemních podlaží garáží, jednoho nadzemního podlaží obchodů, ale ještě není ani částečně vystavěno oněch 10 nadzemních podlaží bytů, které z domu mají vytvořit dům bytový.

Zákon o dani z přidané hodnoty jednoznačnou odpověď nedává. Dále předkladatel uvádí svůj názor pro projednání a odsouhlasení.

Byt

Jde o převod bytu, tedy bytu v užším slova smyslu, bytu jako jednotky v režimu zákona č. 72/1994 Sb., o vlastnictví bytů. Tento zákon rozlišuje dva pojmy:

- **byt** jako místnost nebo soubor místností, které jsou podle rozhodnutí stavebního úřadu určeny k bydlení (§ 2 písm. b);
- **rozestavěný byt** jako místnost nebo soubor místností, určených v souladu se stavebním povolením k bydlení, pokud je rozestavěn v domě, který je alespoň v takovém stupni rozestavěnosti, že je již navenek uzavřen obvodovými stěnami a střešní konstrukcí (§ 2 písm. e).

Obdobně rozlišuje byty a rozestavěné byty zákon č. 344/1992 Sb., katastrální zákon [§ 2 odst. 1) písm. c) a d)].

Lze dovodit, že rozestavěný byt se stává bytem až po správním rozhodnutí, které určuje místnost (místnosti) k bydlení. Tedy až po právní moci kolaudačního rozhodnutí, případně rozhodnutí o změně užívání stavby (§ 85 stavebního zákona), rozhodnutí o předčasném užívání stavby (§ 83 stavebního zákona), nebo rozhodnutí o zkušebním provozu (§ 84 stavebního zákona).

Pokud je obsah pojmu byt principiálně shodný v zákoně o vlastnictví bytů i v zákoně o dani z přidané hodnoty (a to je, viz § 48 odst. 3 třetí věta zákona o dani z přidané hodnoty), pak i v zákoně o dani z přidané hodnoty byt vzniká až právní mocí kolaudačního nebo jiného rozhodnutí a až k převodu bytu po právní moci kolaudačního nebo jiného rozhodnutí se vztahuje snížená sazba daně 5 %. Do té doby nejde o byt, jde o rozestavěný byt, k jehož převodu se vztahuje základní sazba daně 19 %.

Bytový dům

Bytový dům se v průběhu výstavby stane bytovým domem v okamžiku, kdy bude naplněna definice bytového domu z § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato definice není podmíněna kolaudačním nebo obdobným rozhodnutím stavebního úřadu, jak je tomu u bytů. Bytovým domem může být i dům před kolaudací, pokud splňuje definiční podmínky. To znamená, že podle stavebního povolení jde o stavbu pro bydlení a skutečné stádium výstavby je takové, že z úhrnu již skutečně vystavěných podlahových ploch všech místností a prostorů připadá více než polovina na byty (byty v širším slova smyslu podle § 2 vyhlášky č. 137/1992 Sb., kde není nutná kolaudace bytu). Do tohoto stádia nejde ještě o bytový dům a převod by podléhal základní sazbě daně 19 %.

Rodinný dům

Obdobní situace, jako v případě bytového domu. Rodinný dům se v průběhu výstavby stane bytovým domem v okamžiku, kdy bude naplněna definice bytového domu z § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato definice není podmíněna kolaudačním nebo obdobným rozhodnutím stavebního úřadu, jak je tomu u bytů. Rodinným domem může být i dům před kolaudací, pokud splňuje definiční podmínky: podle stavebního povolení jde o rodinný dům a skutečně vystavěná plocha odpovídá podmínkám rodinného domu. Do tohoto stádia výstavby nejde ještě o rodinný dům a převod by podléhal základní sazbě daně 19 %.

Důkazní břemeno v uvedených případech je běžně na straně plátce daně (§ 31 zákona o správě daní a poplatků).

Návrh na sjednocující názor:

1. V průběhu výstavby se rozestavěný byt stává bytem ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty právní mocí kolaudačního, nebo obdobného rozhodnutí a teprve po právní moci takového rozhodnutí k převodu bytu vztahuje snížená sazba daně 5 %.
2. V průběhu výstavby se bytový dům stává bytovým domem ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v okamžiku, kdy splňuje definiční podmínky: podle stavebního povolení jde o dům pro bydlení a skutečně vystavěná plocha odpovídá podmínkám bytového domu. Kolaudační nebo obdobné rozhodnutí není podmínkou.
3. V průběhu výstavby se rodinný dům stává rodinným domem ve smyslu § 48 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v okamžiku, kdy splňuje definiční podmínky: podle stavebního povolení jde o rodinný dům a skutečně vystavěná plocha odpovídá podmínkám rodinného domu. Kolaudační nebo obdobné rozhodnutí není podmínkou.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

3) K nabytí spoluvlastnického podílu

Podle § 56 odst. 1 je převod staveb, bytů a nebytových prostor osvobozen od daně po uplynutí tří let od **nabytí** nebo kolaudace. Nebytím se nepochybně rozumí nabytí vlastnického práva ve smyslu § 123 občanského zákoníku.

Výkladový problém se týká nabytí prvního a následně dalšího spoluvlastnického podílu. Problém bude objasněn na příkladu.

Plátce má v obchodním majetku 6 let spoluvlastnický podíl na administrativní budově, a to ve výši $\frac{1}{2}$ spoluvlastnických práv. Pokud by tento spoluvlastnický podíl prodával, převod by byl osvobozen od daně podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Před dvěma měsíci plátce dokoupil $\frac{1}{4}$ dalšího spoluvlastnického podílu, zítra bude celý svůj podíl ($\frac{3}{4}$ spoluvlastnických práv) pohromadě prodávat. Otázkou je, zda bude osvobozen celý převod, nebo zda bude osvobozena jen původní $\frac{1}{2}$.

Podle názoru předkladatele pojem „nabytí“ z § 56 odst. 1 znamená nabytí vlastnických, stejně tak jako spoluvlastnických práv. Jiným výkladem bychom dospěli k absurdnímu závěru, že nabytí znamená jen nabytí celého vlastnického práva a nabytí a prodej spoluvlastnického podílu by nebyl od daně osvobozen nikdy.

Povaha podílového spoluvlastnictví v občanském zákoníku (§ 136 a násl.) je taková, že podílový spoluvlastník je úplným vlastníkem celé věci, omezeným ve svých vlastnických právech vlastnickými právy ostatních spoluvlastníků. Pokud už spoluvlastník tato vlastnická práva jednou nabyl, pak v případě pořízení dalšího spoluvlastnického podílu tato vlastnická práva nenabývá znovu (již mu z dřívějšíka náleží), ale pouze je rozšiřuje.

Pak je rozhodným okamžikem nabytí z § 56 odst. 1 nabytí původního spoluvlastnického podílu, od tohoto okamžiku se počítá tříletá lhůta a následné pořízení dalších spoluvlastnických podílů na okamžiku původního nabytí nic nemění.

Nelze po druhé nabýt stejné vlastnické právo, které již vlastníkovi náleží.

V uvedeném příkladu to znamená, že bude osvobozen převod celých $\frac{3}{4}$ spoluvlastnických podílů.

Návrh na sjednocující názor:

1. Osvobození převodu staveb, bytů a nebytových prostor podle § 56 odst. 1 se vztahuje i na nabytí a převod spoluvlastnického podílu.
2. Pokud po nabytí prvního spoluvlastnického podílu pořídí plátce další spoluvlastnický podíl, pak v případě prodeje celého výsledného spoluvlastnického podílu nebo celé stavby (jednotky) je pro osvobození převodu podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty rozhodný okamžik nabytí prvního spoluvlastnického podílu.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem v bodě 1. Závěry uvedené v bodě 2 je nutno ještě projednat z právního hlediska s legislativním odborem MF.

8. Uplatňování DPH u zálohových vratných obalů po 1.5.2004

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

Cílem je přispět ke sjednocení výkladu v případě uplatňování DPH u zálohových vratných obalů po 1.5.2004.

1. Právní vymezení

Zálohy účtované a vázané k vratným obalům nebyly do 30.4.2004 předmětem DPH, neboť se podle ustanovení § 9 odst. 5 zák. č. 588/1992 Sb., ve zn. poz. p., nejednalo o uskutečnění zdanitelného plnění. U zálohových vratných obalů (láhve, plastové přepravky a EUR palety) byly tyto zapůjčovány proti přijatým zálohám.

Od 1.5.2004 se změnil způsob uplatňování DPH spojených se zálohovými vratnými obaly. V ustanovení § 36 odst. 10 zák. č. 235/2004 Sb. se zavádí zvláštní režim pro zdaňování specifického zdanitelného plnění, jímž je dodání výrobků ve vratných zálohových obalech, k nimž je vázána zvláštní peněžní částka přímo vázána k vratnému obalu a jejíž vrácení je po vrácení vratného obalu kupujícímu zaručeno („zvláštní peněžní částka“). Tento režim je zaveden v ustanovení § 36 odst. 10 uvedeného zákona zřejmě proto, že zákonodárce musel upravit specifický případ placení záloh k vratným zálohovým obalům, pokud jej chtěl podřídit pod režim DPH.

Ohledně určení záloh a vratných zálohových obalů odkázal zákonodárce v poznámce pod čarou na ustanovení § 9 odst. 1 zák. č. 477/2001 Sb., o obalech a změně některých zákonů, které uvádí, že pokud je součástí opatření podle § 8 (pozn. zákona o obalech) účtování zvláštní peněžní částky (dále jen „záloha“), která je přímo vázaná k vratnému obalu použitému k prodeji výrobku a jejíž vrácení po vrácení tohoto obalu je kupujícímu při prodeji výrobku zaručeno, je tento obal vratným zálohovým obalem podle tohoto zákona. Kromě této definice vratného zálohového obalu má vratný zálohový obal ještě další vlastnosti, které vyplývají z uvedeného zák. č. 477/2001 Sb.. Jedná se o opakovatelnou použitelnost v dalších výrobních cyklech a možnost vrácení osobě, které jej uvedla do oběhu.

O vratný zálohový obal se jedná, jde-li o obal, který nějaká osoba uvedla do oběhu spolu se svými výrobky, tento obal je vratný osobě, která jej do oběhu uvedla, je opakovaně použitelný v dalších výrobních cyklech a je k němu účtována zvláštní peněžní částka, to jest záloha. Tyto vlastnosti splňuje rozhodně více obalů, než jen vratné láhve. Mezi vratné zálohové obaly patří zejména i EUR palety a plastové přepravky, ale i jiné druhy obalů, např. různé kontejnery apod., za předpokladu, že je k nim účtována zvláštní peněžní částka, a že je zde možnost vrácení osobě, které je uvedla do oběhu

Pokud se týká určení výše zálohy, pak pouze u vratných lahví je tato částka stanovena závazně, a to nařízením vlády ČR č. 111/2002 Sb., kterým se stanoví výše zálohy pro vybrané druhy vratných zálohových obalů. Je tomu tak u vratných lahví s jednotnou cenou 3,- Kč, zatímco u ostatních vratných zálohových obalů je výše zálohy věcí obchodní dohody mezi partnery.

Současně platné ustanovení § 36 odst. 10 zák. č. 235/2004 Sb. se tedy podle názoru předkladatele týká všech obalů, které jsou vratnými zálohovými obaly ve smyslu zák. č. 477/201 Sb., nikoliv pouze vratných zálohových lahví. Z toho důvodu je každý výrobce produktů balených či přepravovaných s vratnými zálohovými obaly povinen postupovat podle tohoto zákonného ustanovení a rozdělovat základ daně na dvě části, totiž na část vztahující se k vratným zálohovým obalům a na část vztahující se k dodávaným výrobkům. Rozdíl mezi vratnými zálohovými lahvemi a jinými vratnými zálohovými obaly tkví pouze v tom, že pro láhve je výše zálohy závazně určena výše zmíněným nařízením vlády ČR č. 111/2002 Sb., zatímco u ostatních vratných zálohových obalů je výše zálohy věcí obchodní dohody mezi partnery.

2. Shrnutí

Od 1.5.2004 bude ke zvláštní peněžní částce účtované spolu s obaly uplatněna DPH na výstupu osobou, která uvedla do oběhu spolu se svými výrobky zálohové vratné obaly. Při dodání těchto zálohových vratných obalů (plastové přepravky, láhve, a EUR palety) spolu výrobky se po 1.5.2004 jedná o dodání zboží a o uskutečnění zdanitelného plnění s povinností uplatnit DPH na výstupu.

Při zpětném výkupu těchto vratných zálohových obalů se z hlediska DPH jedná o dodání zboží a osoba (plátce DPH), od které jsou vratné zálohové obaly vykupovány, vystaví daňový doklad, na základě kterého si plátce DPH, který uvedl do oběhu spolu se svými výrobky zálohové vratné obaly a který nyní tyto vratné zálohové obaly vykupuje, může uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu. V případě zpětného výkupu vratných zálohových obalů od neplátců DPH, si plátce DPH, který uvedl do oběhu spolu se svými výrobky zálohové vratné obaly a který nyní tyto vratné zálohové obaly vykupuje, může uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši, v jaké uplatnil DPH na výstupu při dodání výrobků spolu se zálohovými vratným obaly neplátcí, jak vyplývá z ustanovení § 72 odst. 6 zák. č. 235/2004 Sb..

3. Návrh řešení

Předkladatel doporučuje po projednání na Koordinačním výboru vhodným způsobem publikovat např. ve formě doplnění „Informace o uplatňování DPH u vratných obalů po 1. 5. 2004“ nacházející se na internetové stránce Ministerstva financí.

Stanovisko MF

V zásadě souhlas s navrženým řešením. Závěr uvedený v poslední větě shrnutí z § 72 odst. 6 ZDPH nevyplývá. Při uplatnění odpočtu daně je nutno respektovat ustanovení tohoto odstavce.

DOPLNĚK

1. Průřezový materiál, týkající se vyjasnění některých sporných míst v zák.č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

Předkládá: sekce DPH KDP ČR

Výpočet hodnoty pořízeného zboží v § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH

Podle národního předpisu do hodnoty pořízeného zboží počítá částka bez daně, přičemž legislativní zkratku daně máme definovanou v § 1 tohoto zákona. Potom se tedy nemůže jednat o daň v jiném členském státě, což je v rozporu s čl. 3 odst. 1 šesté direktivy.

Návrh na sjednocující závěr:

Z výše uvedených důvodů je nutno v tomto případě pod pojmem daň v tomto případě chápat i daň zaplacenou v jiném členském státě, neboť toto odpovídá šesté direktivě. V další novele navrhuje upravit text zákona.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Výpočet celkové částky v § 2 odst. 2 písm. b) ZDPH

I když se v tomto případě navrhuje změna, tak tento problém bude celý rok 2004 trvat. Tento problém nastává v případě, kdy je pořízena alespoň jedna dodávka za jinou měnu než EUR. Při způsobu výpočtu se nabízí v podstatě několik možností. První rozhodování, které musíme provést je, zda jako základ budeme brát 10 000 EUR či ekvivalent přepočtený na české koruny v případě, že se bude při pořízení vyskytovat jiná měna než EUR. Nabízí se v podstatě tyto varianty:

- a) jako základ vzít ekvivalent v české měně a přepočet provádět kurzem platným ke každému obchodnímu případu;
- b) jako základ vzít ekvivalent v české měně a přepočet provádět kurzem platným k poslednímu obchodnímu případu;
- c) jako základ vzít EUR a přepočet provádět z cizích měn přes českou měnu kurzem platným ke každému obchodnímu případu;
- d) jako základ vzít EUR a přepočet provádět z cizích měn přes českou měnu kurzem platným k poslednímu obchodnímu případu;
- e) jako základ vzít ekvivalent přepočtený kurzem platným ke dni vstupu ČR do EU a přepočet jednotlivých případů provádět kurzem platným ke každému obchodnímu případu;
- f) jako základ vzít ekvivalent přepočtený kurzem platným ke dni vstupu ČR do EU a přepočet jednotlivých případů provádět kurzem platným k poslednímu obchodnímu případu.

Varianty a) a b) nemají oporu v národním předpise, neboť zde není definice ekvivalentu 10 000 EUR, ale přímo je zde uvedena hodnota 10 000 EUR. Pro tento postup však nacházíme oporu v čl. 3 odst. 1 šesté direktivy.

Pro užití variant c) a d) chybí v zákoně definice kurzu tímto směrem, ale to nevyvrací možnost použití kurzu ČNB.

Varianty e) a f) vychází z doporučení Evropské komise. Problém, která z těchto variant je ta správná, však zůstává i po plánované novele, kdy by měla být částka 10 000 EUR nahrazena částkou 326 000 Kč.

Návrh na sjednocující závěr:

Vzhledem k nejasnému znění zákona nelze žádný z výše uvedených postupů pozastavovat, neboť zákon je v této oblasti nejasný. V další novele navrhuje zpřesnit text, tak aby bylo zřejmé, zda je správná varianta e) či f).

Stanovisko MF

Podle názoru MF je nutno uplatnit postup podle bodu c), pro postup podle ostatních bodů není zákonný důvod. Přepočtení na českou měnu bude uvedeno v novele zákona o DPH.

Místo plnění u výchovných a vzdělávacích služeb uvedených v § 10 odst. 4

Místo u těchto služeb je definováno odlišně od šesté direktivy, a tento stav zůstane zachován i v případě, že bude přijat pozměňovací návrh, neboť tyto služby máme definovány v § 57. Takto provedené vymezení služeb je však nad rámec šesté direktivy.

Návrh na sjednocující závěr:

Při stanovení místa zdanitelného plnění nepřihlížet k definici uvedené v § 57 ZDPH, neboť potom by byl tento výklad v rozporu s šestou direktivou.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Výklad pojmu dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v § 6 odst. 2 ZDPH

Ustanovení odkazuje pouze na dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jak jej definují účetní předpisy. Problém vzniká u fyzických osob, které nevedou účetnictví, ale pouze daňovou evidenci, a u kterých pojmy dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek nemají žádnou náplň. Vzhledem k tomu, že zákonodárce v tomto případě použil pojem příjmy, lze dovodit, že tím měl na mysli, že toto ustanovení bude aplikováno i u osob, které nevedou účetnictví. Navíc z čl. 8 odst. 1 šesté direktivy lze dovodit záměr nezapočítávat do obrátu příjmy z dispozice s veškerým takovým majetkem bez ohledu na to, že osoba povinná k dani nevede účetnictví.

Návrh na sjednocující závěr:

Pro účely § 6 odst. 2 nebude u osob, které nevedou účetnictví, započítáván do obratu příjem z prodeje majetku, který jinak splňuje znaky hmotného a nehmotného majetku ve smyslu § 26 a § 32a zák.č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V následné novele takto upravit text zákona.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem, vymezení majetku bude upřesněno novelou zákona o DPH .

Výklad ustanovení § 7 odst. 5 písm. c) ZDPH

Za slovy *Evropského společenství* chybí pro logický výklad spojka „i“.

Návrh na sjednocující závěr:

Z logiky zákona posuzovat za přepravu na území Evropského společenství i tu část přepravy, která se uskuteční na vlastním území Evropského společenství. Navrhujeme v další novele doplnit přímo do textu zákona.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Výklad ustanovení § 10 odst. 1 ZDPH

- a) V § 4 odst. 2 zákon je uvedena definice, že se za zboží považuje i nemovitost nezapsaná v katastru nemovitostí. Ze zákona však nevyplývá, že by pro účely zákona taková nemovitost přestala být pro účely tohoto zákona nemovitostí. I návrh novely bod. 16 předpokládá tento výklad, protože v opačném případě by byl tento návrh redundantní. Šestá direktiva nemá zvláštní definici, která by negativně vymezovala pojem nemovitost, a proto předpokládá, že u všech nemovitostí je místem zdanitelného plnění místo, kde se nemovitost nachází.

Návrh na sjednocující závěr:

Vzhledem k tomu, že to zákon nevyklučuje, a šestá direktiva to podporuje, u služeb prováděných na nemovitostech, které se nezapisují do katastru nemovitostí tj. např. komíny, podzemní garáže, pátevní rozvody inženýrských sítí, pozemní komunikace podle zákona o pozemních komunikacích, zahradních chatkách, jsou-li nemovitostí apod., se považuje za místo plnění místo, kde se tato nemovitost nezapsaná v katastru nemovitostí nachází. V novele zákona navrhujeme tuto otázku vyjasnit.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

- b) V případě tohoto odstavce vznikají diskuse o tom, zda službami spojenými s nemovitostí byly míněny pouze služby, které nemovitost „potřebuje“ (spotřebovává) nebo i služby, které nemovitost poskytuje, resp. které osoba povinná k dani poskytuje prostřednictvím takových nemovitostí.

V ustanovení § 10 odst. 1 zákona je definováno, že místem plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti je místo, kde se nemovitost nachází. Text zákona uvádí, že se jedná o služby vztahující se k nemovitosti, **včetně** služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru. Ze slova „včetně“ lze dovozovat, že se jedná o všechny služby vztahující se k nemovitosti, nejen tedy služby výše vyjmenované. Podle legislativy ES je v 6.směrnici EU na stejném místě použito slovo „including“, významově obdobné jako včetně. Vzhledem k nedostatku zkušeností s aplikací šesté direktivy je nutno vzít při posuzování této otázky v úvahu jak jednotlivé zákony členských států, tak šestou direktivu v jejich vzájemném kontextu, a zároveň vycházet i z komentářů k těmto zákonům. Společným prvkem při rozhodování o skutečnosti, zda se ještě jedná o službu spojenou s nemovitostí, či službu, která je prováděna samostatně (tj. nevztahuje se k nemovitosti), je nutno vzít v úvahu, jaké služby se vztahují přímo k nemovitosti. Z těchto důvodů většina členských států (některé to mají dokonce přímo v národních zákonech) považuje za služby spojené s nemovitostí i služby pronájmu a ubytování. Zároveň je třeba vymezit negativně ty služby, které již nelze považovat za služby vztahující se k nemovitosti. Zde opět nelze jinak než čerpat ze zkušeností jiných členských států, které za služby vztahující se k nemovitosti nepovažují např. zveřejnění inzerátu na prodej nemovitosti, sportovní služby, které jsou podmíněné nemovitostí, dodávky elektřiny do nemovitosti atd.

V pomyslné řadě služeb je nutno vymezit, které služby se ještě přímo vztahují k nemovitostem, a které již nikoliv. Je to otázka, která činí problémy i v ostatních členských státech, ale pronájem a ubytování by do služeb spojených s nemovitostí mělo být zahrnuto. V úvahu je totiž nutno vzít i čl. 26 odst. 4 šesté direktivy, kdy ubytování je obvykle považováno za službu cestovního ruchu bez ohledu na to, zda je poskytováno koncovému zákazníkovi či nikoliv, tak jak to rozlišuje národní předpis. Pokud by se tedy na pronájem a ubytovací služby nepohlíželo jako na služby spojené s nemovitostí, byly by pronájem a ubytovací služby zdaněny podle všeho v místě, kde se nemovitost nachází (podle příslušné národní legislativy), bez nároku na odpočet v tomto státě pro českého poskytovatele služby (plátce DPH) a zároveň ve státě, kde má osoba poskytující tuto službu sídlo nebo místo podnikání, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje (podle českého zákona o DPH). Docházelo by tedy k nepřipustnému dvojímu zdanění, které je nepochybně v rozporu se zásadami šesté direktivy.

Návrh na sjednocující závěr:

Za služby vztahující se k nemovitosti je nutno považovat i pronájem a ubytovací služby, neboť při opačném výkladu by docházelo v některých případech ke zdanění ve dvou členských státech.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem pouze v případě pronájmu, podle právního názoru MF se místo plnění u ubytovacích služeb stanoví podle § 9 ZDPH.

Zahrnutí obratu z třístranného obchodu podle § 17 ZDPH do výpočtu koeficientu

Vyskytují se výklady, podle kterých hodnota třístranného obchodu u prostřední osoby nemá být zahrnuta v plněních použitých pro účely výpočtu koeficientu. Tento výklad má svůj logický základ, ale v současném znění zákona není pro takový výklad opodstatněný.

Návrh na sjednující závěr:

Vzhledem ke znění zákona nelze vyloučit hodnotu třístranného obchodu z obratu, a postup, kdy je hodnota třístranného obchodu zahrnuta do výpočtu koeficientu, je tedy v souladu se zákonem, stejně jako postup kdy do celkového obratu tato hodnota zahrnuta nebude.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Posouzení třístranného obchodu § 17 ZDPH

Pokud je sjednána dodací podmínka ExW, tj. přeprava je zajištěna kupujícím, nejedná se ve smyslu českého národního předpisu o třístranný obchod. To je však v rozporu s definicí uvedenou v čl. 28c části E odst. 3 v 6. směrnici. Nelze tak vyloučit případy, kdy některá transakce nebude podle ZDPH považována za třístranný obchod, ale ostatní zúčastněné strany ji tak podle vlastního předpisu posuzovat budou. Toto je nežádoucí stav, kdy v jednotlivých členských státech bude tento obchod posuzován odlišně.

Návrh na sjednující závěr:

I pokud je sjednána podmínka, že je přeprava zajištěna kupujícím, bude v případě splnění ostatních podmínek, posuzován tento obchod jako třístranný.

Stanovisko MF

S navrženým řešením nelze souhlasit, bude řešeno novelou zákona.

Problematika uskutečnění zdanitelného plnění podle § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH

Zákon rozlišuje dva okamžiky, ve kterých vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň. Jedním z nich je přijetí platby a druhým je uskutečnění zdanitelného plnění. V obou

případech je nutno vystavit daňový doklad, ale vždy se bude jednat o daňový doklad, který osvědčuje skutečnost která nastala. Nemůže tedy nastat situace, že v momentě, kdy vystavují daňový doklad na přijatou platbu týkající se poskytnutí služby, vystavení tohoto dokladu automaticky generuje den uskutečnění zdanitelného plnění ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) zákona.

Návrh na sjednocující závěr:

Pokud je vystaven daňový doklad na přijatou platbu za službu, nevzniká tímto dnem den uskutečnění zdanění plnění ve smyslu § 21 odst. 4 písm. a) ZDPH.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Uplatnění platebního kalendáře jako daňového dokladu § 28 odst. 9 ZDPH

Platební kalendář je daňovým dokladem pouze tehdy, dochází-li k platbám podle rozpisu. Objevují se výklady, že pokud není platba provedena přesně v ten konkrétní den, přestává být platební kalendář daňovým dokladem. V takovém případě je tedy nutno vystavit nový doklad, a je to pouze administrativní obstrukce, která nemění nic na vlastním nároku na odpočet, a nemá žádný vliv na vlastní daňovou povinnost.

Návrh na sjednocující závěr:

Pokud je platba provedena ve stejném zdaňovacím období, jako je den uvedený v platebním kalendáři, je pro účely této platby platební kalendář daňovým dokladem.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Dvojitý zdanění podle § 36 odst. 3 ZDPH

Podle § 36 odst. 3 ZDPH by se mohlo zdát, že má dojít ke dvojitému zdanění, kdy např. přeprava zboží bude jednou zdaněna jako služba poskytnutá přepravcem, jednou jako vedlejší náklad zahrnutá do základu daně u dodávaného zboží (např. při pořízení zboží z jiného členského státu).

Návrh na sjednocující závěr:

V takovém případě by docházelo k nepřipustnému dvojitému zdanění, a proto by byl tento postup v rozporu se smyslem zákona.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Vymezení zdravotní péče § 58 ZDPH

V tomto paragrafu jsou uvedeny dvě podmínky, na základě kterých je zjišťováno, zda daná služba splňuje podmínky pro osvobození jako zdravotnická služba. První z nich je, že musí být poskytnuta oprávněným subjektem, a druhá, že musí být vymezena zákonem o veřejném zdravotním pojištění. I ty výkony, které si hradí pacient sám, jsou však vymezeny tímto zákonem s tím, že nejsou hrazeny z pojištění.

Návrh na sjednocující závěr:

Veškerá zdravotní péče, která je vymezena zákonem o zdravotním pojištění, ať již hrazená či nehrazená pacientem, splňuje podmínku uvedenou v § 58 zákona, a proto pokud je poskytnuta oprávněným subjektem, se na ni vztahuje osvobození vymezené v § 58 ZDPH.

Stanovisko MF

Uvedenou problematiku je nutno opětovně projednat, neboť v téže věci obdrželo MF v průběhu srpna 2004 jiný podnět s odlišným závěrem.

Lhůty podle § 73 odst. 11 ZDPH

Před slovem *uplatněn* v první větě není uvedeno slovo *nejdříve*. Není tudíž správný výklad, že nárok na odpočet lze v řádném daňovém přiznání uplatnit pouze v tom kalendářním roce, kdy nárok vznikl. I nadále lze postupovat stejně, jako podle starého ZDPH, tedy plátce může nárok na odpočet uplatnit v řádném přiznání kdykoli v dané lhůtě 3 let.

Návrh na sjednocující závěr:

Nárok na odpočet lze uplatnit v řádném daňovém přiznání ve lhůtě tří let od uskutečnění zdanitelného plnění.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem, bude upraveno novelou zákona.

Výpočet zálohového koeficientu podle § 76 odst. 6 ZDPH

Z první věty tohoto ustanovení není zřejmé, zda má plátce nově vypočítávat koeficient, který pak nezaokrouhluje, protože toto ustanovení to neumožňuje, nebo zda může použít koeficient zaokrouhlený podle předchozích odstavců tohoto ustanovení. V praxi by potom docházelo k tomu, že skutečný koeficient bude např. 0,97, posléze zaokrouhlený podle § 76 odst. 5 zákona na hodnotu jedna, ale zálohový koeficient pro další rok bude 0,97, což by byla paradoxní situace, kterou jistě neměl zákonodárce na mysli. Nehledě na to, že i zaokrouhlení je možno chápat jako jeden ze způsobů výpočtů. Dále zákon stanoví, že je tento koeficient jednou určen a podání dodatečného přiznání nemá na změnu zálohového koeficientu vliv.

Návrh na sjednocující závěr:

Jako zálohový koeficient se použije koeficient, který byl použit pro konečné vypořádání předchozího roku v řádném daňovém přiznání.

Stanovisko MF

V zásadě souhlas s řešením navrženým překladatelem. MF navrhuje zpřesnit formulaci závěru předkladatele, který nezahrnuje veškeré možné varianty, na text: „Jako zálohový koeficient se použije vypořádací koeficient použitý v pravomocně vyměřeném řádném daňovém přiznání za poslední zdaňovací období předchozího kalendářního roku“.

Úprava odpočtu daně u dříve pořízeného majetku § 78 ZDPH

Toto ustanovení sebou přináší několik nesrovnalostí. První z nich je stanovení okamžiku pořízení majetku. Z účetních předpisů lze dovodit, že se jedná o den kdy bylo poprvé o tomto majetku účtováno jako o dlouhodobém hmotném nebo nehmotném majetku.

Dále, jak vyplývá z § 78 odst. 3 a odst. 4 plátce může, ale nemusí uplatnit tento odpočet u majetku pořízeného před účinností zák.č. 235/2004 Sb.

Návrh na sjednocující závěr:

Za den pořízení se považuje ten den, kdy plátce začal o majetku účtovat jako o dlouhodobém hmotném nebo nehmotném majetku. U majetku pořízeného před účinností tohoto zákona je možnost, ale nikoliv povinnost uplatnit § 78 ZDPH

Stanovisko MF

S navrženým řešením nelze plně souhlasit. U odpočtu daně u majetku pořízeného před účinností tohoto zákona o DPH je plátce povinen, případně oprávněn provést úpravu podle § 78 pouze v případě, že u tohoto majetku v daňových přiznáních za období do 30. dubna 2004 nárok na odpočet fakticky neuplatnil.

Definice procentních bodů § 78 a §79 ZDPH

V obou paragrafech je používán pojem procentní bod. Tento pojem však není nikde definován, a standardní význam pojmu nelze jednoznačně použít, když hodnota koeficientu není daná v procentním vyjádření, ale desetinným číslem. Nabízí se tak několik výkladových možností. Z textu důvodové zprávy zákona však vyplývá, že měl zákonodárce zřejmě na mysli případ, kdy se změní koeficient o více jak 0,1 (v absolutní hodnotě), a to oběma směry, a nikoli případ, kdy se koeficient změní o $\pm 10\%$.

Návrh na sjednocující závěr:

Podmínka změny o 10 procentních bodů uvedená v § 78 odst. 7 a § 79 odst. 1 je splněna tehdy pokud dojde ke změně koeficientu o absolutní hodnotu 0,1.

Stanovisko MF

V zásadě souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

Formulační upřesnění závěru předkladatele - absolutní hodnota by měla být větší než 0,10.

Procesní lhůta uvedená v § 103 odst. 2 ZDPH

Pozn. pod čarou č. 67 není funkční, protože lhůty v těchto případech upravuje ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nikoli ustanovení § 47 odst. 1 tohoto předpisu. S ohledem na (ne)závaznost poznámek pod čarou předpokládáme, že pro výklad ustanovení lze použít i § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Návrh na sjednocující závěr:

I pokud plátce dodatečným daňovým přiznáním snižuje svoji daňovou povinnost, může využít prodloužené lhůty podle § 47 odst. 2 zák.č. 337/92 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Stanovisko MF

Nesouhlas s řešením navrženým předkladatelem, prodloužení lhůty nelze podle názoru MF dovodit.

Výklad sazby podle § 111 odst. 12 ZDPH

Ustanovení uvádí, že pro staré leasingové smlouvy se použijí příslušná ustanovení starého ZDPH. Jakým způsobem lze dovodit, že ustanovení § 2 odst. 2 písm. s) starého ZDPH je rovněž tímto příslušným ustanovením? Domníváme se, že se jedná o ustanovení obecné, nikoli příslušné k určení daňového režimu pro smlouvy o finančním pronájmu.

Návrh na sjednocující závěr:

U leasingových smluv uzavřených před účinností tohoto zákona je nutno uplatňovat základní sazbu ve výši 19%, protože výše základní sazby (19% nebo 22%) je ustanovením obecným vztahujícím se k celému zákonu a všem plněním, a nikoli ustanovením příslušným pouze k leasingu.

Stanovisko MF

Nesouhlas s řešením navrženým předkladatelem, u uvedených smluv se uplatní základní sazba daně 22%.

2. Sazba DPH u autorských honorářů

Předkládá: Ing. Petra Pospíšilová, daňový poradce, číslo osvědčení 2309

Přijetím nového zákona o DPH (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) došlo k změně v aplikaci sazby DPH při poskytování služeb, mezi které rovněž patří

ve smyslu zákona o DPH převody práv. V souladu s ustanovením § 47 odst. 3 zákona o DPH se u služeb aplikuje základní sazba s výjimkou služeb uvedených v příloze č. 2, u kterých je aplikována sazba snížená.

V příloze č. 2 jsou mimo jiné uvedena následující plnění:

Kulturní činnosti zařazené v SKP 92, které zahrnují vstupné na výstavy, koncerty, filmová, divadelní a jiná kulturní a zábavná představení, poplatky za vysílání rozhlasu a televize, umělecké a ostatní zábavné služby zařazené v SKP 92.3, které zahrnují činnosti spisovatelů, skladatelů, malířů, sochařů, herců, interpretů estrádních, kabaretních a podobných samostatných umělců.

Otázkou je, zda na základě takového znění přílohy č. 2 je možno aplikovat sníženou sazbu DPH na poskytování práv osob uvedených v této části přílohy č. 2, tj. na práva, která vznikají v souvislosti s vytvořením díla spisovatelem, malířem, sochařem atd. (dále jen umělecká autorská práva), když toto ustanovení hovoří pouze o činnostech a odkazuje se na kód 92 (v případném dalším členění) SKP.

Odpověď na tuto otázku bude dle mého názoru v zásadě vycházet ze zjištění, zda se do příslušného kódu SKP budou umělecká autorská práva rovněž začleňovat či nikoli. Pokud by bylo možno umělecká autorská práva klasifikovat kódem 92 (v jeho případně podrobnějším členění), podléhaly by honoráře za poskytnutí uměleckých autorských práv snížené sazbě DPH. V opačném případě by na ně bylo nutno aplikovat sazbu základní, a to bez ohledu na skutečnost, že 6. směrnice EU umožňuje aplikovat sníženou sazbu DPH i při poskytování uměleckých autorských práv³.

Předmět klasifikace SKP

V SKP jsou klasifikovány (pomineme-li dodávky zboží, které nejsou relevantní pro posouzení otázky) služby a činnosti, které nesměřují k vytváření nových hmotných výrobků (viz SKP – Metodická část: Předmět klasifikace). Převod práva je přitom službou jen pro účely zákona o DPH, náplň jednotlivých statistických klasifikací zákon o DPH neupravuje a upravovat nemůže. Nelze tudíž dle mého názoru aplikovat takový výklad, že služby a činnosti tak, jak jsou používány statistickou klasifikací SKP (příp. jinou klasifikací) v sobě zahrnují i převody práv. Tento závěr byl rovněž telefonicky potvrzen s metodickým pracovníkem Českého statistického úřadu (Ing. Vokněrová). Pro účely klasifikace a zařazení práv, včetně uměleckých autorských práv používá ČSÚ zcela samostatnou Klasifikaci ocenitelných práv (KOP).

Závěr

³ v anglickém znění (Annex H, category 8): *Services supplied by or royalties due to writers, composers and performing artists* (tj. služby poskytované, nebo honoráře placené, spisovatelům, skladatelům a výkonnými umělci)

U uměleckých autorských práv je nutno aplikovat základní sazbu DPH, protože nejsou zařazeny v SKP 92. Sníženou sazbu DPH je možno aplikovat pouze na činnosti uvedené v příloze č. 2, tedy např. při výkonu herců, zpěváků apod.

Předpokládáme, že nebylo záměrem aplikovat základní sazbu DPH na převody uměleckých autorských práv. Pokud však zákon o DPH nebude upraven tak, aby v příloze č. 2 byly zařazeny i umělecká autorská práva, nebude možno sníženou sazbu na převody či poskytování takových práv aplikovat.

Stanovisko MF

Souhlas s řešením navrženým předkladatelem.

XX

Termín příštího jednání KV KDP byl předběžně dohodnut na 22.9.2004, s místem konání Praha 1, pracoviště Lazarská 7, zasedací místnost č. 310, 3. patro, od 13.00 hodin.

V Praze dne 17.9.2004

Ing. Stanislav Š p r i n g l ,
ředitel odboru 54