

## **Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 29. června 2006**

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 31. května 2006**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

### **DAŇ Z PŘÍJMŮ**

**Příspěvek 121/25.04.06 – i přes rozsáhlou argumentaci předkladatelů zůstává stanovisko odboru 15 neměnné**

**121/25.04.06 - Náhrady cestovních výdajů a hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách**

Předkládají: Ing. Lenka Křoustková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3772  
Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

Cílem tohoto příspěvku je odstranit pochybnosti v případě daňového režimu náhrad cestovních výdajů poskytovaných v souvislosti s výkonem závislé činnosti, jakož i hodnoty stravování poskytované zaměstnavatelem na pracovních cestách.

#### **1. Právní vymezení**

Ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) vymezuje, které příjmy ze závislé činnosti nejsou předmětem daně, tedy nepodléhají zdanění. Písmeno a) předmětného odstavce mezi tyto příjmy zařazuje „náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, jakož i hodnotu stravování poskytovanou zaměstnavatelem na pracovních cestách“ (dále jen „cestovní náhrady“). Poznámka pod čarou č. 5 vztahující se k citovanému ustanovení obsahuje odkaz znějící „např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“.

Vyvstává otázka, zda lze pod výše uvedené ustanovení zahrnout i příjmy cizozemce, který podléhá zdanění v České republice a kterému vznikne nárok na výplatu cestovních náhrad na základě zahraničních právních předpisů. V úvahu přicházejí situace, kdy:

- cizozemec pracuje v České republice na základě pracovní smlouvy uzavřené s českým zaměstnavatelem podle cizích právních předpisů nebo

- cizozemec je vyslán svým zahraničním zaměstnavatelem k výkonu práce do České republiky nebo
- cizozemec pracuje v České republice na základě smlouvy o tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly
- cizozemec vykonává jinou činnost, z níž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) v ČR a při níž mu vzniká nárok na cestovní náhrady.

## 2. Rozbor

Ustanovení § 6 odst. 7 ZDP v současném znění nepovažuje cestovní náhrady za příjmy ze závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem. Zvláštním předpisem je třeba dle našeho názoru rozumět jakýkoliv předpis stanovující výši cestovních náhrad v konkrétním pracovněprávním vztahu, tedy i zahraniční předpis. Vyplývá to ze samotného textu zákona, který neodkazuje výslovně na český právní předpis. Poznámka pod čarou sice uvádí jako příklad český zákon o cestovních náhradách, nicméně dle ustálené judikatury Ústavního soudu ČR platí pravidlo, že „poznámka pod čarou je pouhou legislativní pomůckou, a to, co je v ní uvedeno, nemá závaznou povahu a není pravidlem chování subjektů uvedených ve vlastním textu právního předpisu“ (viz např. náleze ze dne 02.02.2000, spis. zn. I. ÚS 22/99).

Vyjdeme-li z toho, že posláním poznámek pod čarou je pouze zlepšení přehlednosti a orientace v právních předpisech, pak poznámka pod čarou k ustanovení § 6 odst. 7 ZDP, která zní „např. zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, ve znění zákona č. 44/1994 Sb.“, logicky odkazuje na zákon, který bude v dané souvislosti nejběžnější, nicméně nikoli jediný. Tomu odpovídá též uvození poznámky pod čarou. Slovem „například“ zákonodárce zcela jednoznačně vyjádřil, že v úvahu nepřichází pouze zde uvedený zákon, tj. jediný český předpis upravující obecně výši cestovních náhrad poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, ale mohou připadat v úvahu též předpisy jiné, pokud upravují poskytování cestovních náhrad zaměstnancům (ve smyslu legislativní zkratky zaměstnanec uvedené v § 6 odst. 2 ZDP).

U zaměstnanec, se kterým byla uzavřena pracovní popř. jiná smlouva podle cizích právních předpisů, se bude také nárok na výplatu cestovních náhrad zpravidla řídit příslušnými zahraničními předpisy (viz např. rozsudky Krajského soudu Ústí nad Labem 15 Ca 235/98 a 5 Ca 30/2002<sup>1</sup>). Vzhledem k tomu, že ustanovení § 6 odst. 7 ZDP vyjímá z předmětu daně z příjmů cestovní náhrady vyplácené do výše stanovené zvláštním právním předpisem, nikoli tedy konkrétním jediným právním předpisem, může se jednat o jakýkoliv předpis, který výplatu těchto náhrad upravuje. Ve vztahu ke shora uvedeným skupinám osob (viz bod 1.) se tedy ani nemusí jednat o český právní předpis. Tento závěr platí pro všechny skupiny zaměstnanců (ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP), kteří splní podmínky pro výplatu cestovních náhrad podle příslušné právní normy, bez ohledu na to, o který případ zaměstnávání, resp. závislé činnosti cizozemců (ve smyslu ZDP) jde.

## 3. Závěr

S ohledem na výše uvedené skutečnosti a z důvodu odstranění pochybností navrhuje, aby byl v rámci Koordinačního výboru potvrzen námi předložený výklad, že se cestovní náhrady nepovažují za předmět daně z příjmů ze závislé činnosti, a to do výše stanovené tím právním

<sup>1</sup> „Otázku volby práva přitom již řešil zdejší soud, který ve věci sp. zn. 15 Ca 235/98 vyslovil názor, že pokud se pracovní smlouva řídí cizím právem, přísluší dotčeným zaměstnancům cestovní náhrady podle úpravy platné v daném cizím státě.“

předpisem, kterým se řídí právní vztah zaměstnance (osoby pobírající příjmy ze závislé činnosti zdaňované podle § 6 ZDP) a zaměstnavatele. Tímto předpisem mohou být i zahraniční právní předpisy.

Dále navrhuje potvrdit, že výše uvedené se vztahuje i na zaměstnance činné v České republice v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, a to bez ohledu na informace uvedené v Pokynu D-174, dle kterého by se zahraniční diety vždy měly zahrnovat do zdanitelného příjmu zaměstnance.

#### 4. Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek společně se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

#### Stanovisko Ministerstva financí

Se závěrem uvedeným v bodě 3 příspěvku zásadně nesouhlasíme, a to z následujících důvodů:

1) ZDP v § 6 odst. 7 písm. a) neupravuje podmínky pro poskytování cestovních náhrad, jejich výši či nároky a u zaměstnance vyslaného na naše území k výkonu závislé činnosti svým zahraničním zaměstnavatelem (na služební cestu) neblokuje ani aplikaci zahraničních právních předpisů při poskytování cestovních náhrad. ZDP pouze stanoví, do jaké výše nejsou cestovní náhrady u zaměstnance předmětem daně, pokud jeho příjmy ze závislé činnosti podléhají zdanění podle českého daňového zákona (v obou případech nezávisle na tom, zda jsou poskytovány podle tuzemských nebo zahraničních pracovněprávních předpisů).

Souhlasíme s předkladateli v tom, že poznámka pod čarou ve výše cit. ustanovení nemá normativní charakter. V této poznámce je slovem „například“ pouze vyjádřen princip, že je nutno akceptovat nejen platný tuzemský zákon o cestovních náhradách, ale i navazující tuzemské právní předpisy, např. vyhlášku č. 496/2005 Sb., nařízení vlády č. 62/1994 Sb. atd. Poznámka pod čarou nezakládá princip, že v úvahu pro vyloučení částky cestovních náhrad ze zdanění (z předmětu daně) u zaměstnance přichází v úvahu i jiné než české právní předpisy o cestovních náhradách.

Formulace použitá v českém obecně závazném platném právním předpise „podle zvláštních zákonů“ nebo „podle zvláštního právního předpisu“ znamená vždy pouze a jen český právní předpis. Pokud je úmyslem vztáhnout konkrétní ustanovení i na zahraniční předpis, pak se výslovně v textu nebo v odkazu pod čarou uvede, že se jedná o postup podle zahraničních předpisů.

*Například:*

- v § 6 odst. 9 písm. e) je uvedeno, že u zaměstnanců na které se vztahuje povinné zahraniční stejného druhu jako v tuzemsku, jsou osvobozeni od daně z příjmů ze závislé činnosti příspěvky placené zaměstnavatelem na toto zahraniční pojištění,
- v § 38h odst. 1 je uvedeno, že úhrn měsíčních příjmů u zaměstnance lze při stanovení základu pro výpočet zálohy snížit též o příspěvky na zahraniční povinné pojištění
- v § 20b odst. 1 je uvedeno, že se do samostatného základu daně zahrnují vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění plynoucí ze zahraničí,

- v odkazu pod čarou č. 26i je uvedeno, že se jedná o „Zákon č. 328/1991 Sb. nebo obdobné právní normy odpovídající zákonu o konkursu a vyrovnání platné v zahraničí.“

Jsme názoru, že pro možnou aplikaci zahraničních předpisů při poskytování cestovních náhrad by muselo být v ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP výslovně uvedeno, že předmětem daně nejsou jak náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem, tak i „obdobná plnění do výše zahraničních právních předpisů“ (u zaměstnanců, na které se zahraniční předpis stejného druhu vztahuje, resp. v případech, kdy lze aplikovat tuzemský i zahraniční předpis). Aplikace takové složité právní úpravy by pak vyžadovala znát specifikaci a výši takových náhrad ve všech zahraničních předpisech, resp. v předpisech z celého světa. Taková právní úprava by ale byla podle našeho názoru daňově nespravedlivá a velice komplikovaná.

2) K požadavku, aby u zaměstnanců pronajatých zahraničním zaměstnavatelem k výkonu činnosti k tuzemskému zaměstnavateli v rámci tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, nebyly zahraniční diety zahrnovány do zdanitelného příjmu pronajatého zaměstnance (jak je uvedeno v pokynu MF č. D-174), uvádíme:

Podle § 14 a 58 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti se s účinností od 1. října 2004 zprostředkováním zaměstnání rozumí mimo jiné i zaměstnávání fyzických osob agenturou práce za účelem jejich dočasného přidělení k jinému zaměstnavateli (uživateli), nebo je-li cizinec vyslán k výkonu práce svým zahraničním zaměstnavatelem na území ČR na základě smlouvy o pronájmu pracovní síly uzavřené s českou právnickou nebo fyzickou osobou. Tj. za stanovených podmínek byl v ČR legalizován i dříve tak problematický tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Má-li takový zahraniční zaměstnanec dočasně přidělený k výkonu práce k tuzemskému uživateli sjednáno v pracovní nebo jiné smlouvě místo výkonu práce u uživatele se sídlem nebo bydlištěm na území ČR, lze podle našeho názoru asi jen těžko tvrdit, že je po tuto dobu na zahraniční služební cestě. Z toho důvodu se domníváme, že zmíněné zahraniční diety u těchto zaměstnanců jsou zdanitelným příjmem (nelze je vyloučit z předmětu daně). To platí i za okolností, že zprostředkování pracovní síly nebude prováděno zahraničními subjekty v ČR v souladu s výše zmíněným novým zákonem o zaměstnanosti, tj. na základě zastřené smluvního vztahu.

**Příspěvek 128/31.05.06 – Legislativní odbor Ministerstva financí plně potvrdil stanovisko k problematice příspěvku, jehož předprojednání s předkladateli se zúčastnil.**

**128/31.05.06 - Technické zhodnocení na nehmotném majetku podle právní úpravy platné od zdaňovacího období započatého v roce 2006**

(tj. dle právní úpravy obsažené zejména v § 32a zákona č. 586/1992 Sb., ve znění zákona 545/2005 Sb.)

Předkládají: Ing. Radislav Tkáč, daňový poradce, č. osvědčení 3680  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

## 1. Výchozí situace

Zákonem č. 545/2005 Sb. byl mj. novelizován 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Mimo jiných změn doplňuje do ustanovení

§ 32a odst. 6 definici technického zhodnocení nehmotného majetku. V návaznosti na tuto samostatnou definici technického zhodnocení pro nehmotný majetek se však neprovedla změna v ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) a § 33 ZDP.

## 2. Rozbor problému

Zákonem č. 545/2005 Sb. byla s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2006 doplněna do § 32a ZDP tato definice technického zhodnocení nehmotného majetku, cit.:

*„Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu nehmotného majetku; přitom za technické zhodnocení se považují výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 000 Kč.“*

Z této definice, jakož i návazností na jinou právní úpravu obsaženou v ZDP vznikají tyto nejasnosti a problémy při praktické aplikaci:

### I) Definice technického zhodnocení nehmotného majetku

i když byla do ZDP doplněna citovaná speciální definice technického zhodnocení nehmotného majetku, nebyla provedena změna v § 33 odst. 1 ZDP, který zní, cit.:

*„Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, 32) rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).“*

S ohledem na citovanou právní úpravu obsaženou v § 33 odst. 1 ZDP lze dovozovat, že obecná definice technického zhodnocení obsažená v tomto ustanovení platí i pro nehmotný majetek. Dle našeho názoru se však jedná o obecnou právní úpravu, která počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2006 neplatí pro nehmotný majetek, protože pro tuto kategorii majetku přijímá zákon vlastní a speciální definici technického zhodnocení, která je doplněna do odst. 6 § 32a ZDP. Právní oporou pro tento názor je i ustanovení § 32a odst. 7 ZDP – není-li v ZDP stanoveno jinak, použijí se pro nehmotný majetek obdobně ustanovení pro hmotný majetek (technické zhodnocení pro nehmotný majetek je definováno jinak).

Pokud by neplatil tento názor, pak by byl poplatník povinen nejprve „testovat“ každou jednotlivou ukončenou změnu popsanou v rámci definice obsažené v § 32a odst. 6 ZDP na hodnotovou hranici 40 000 Kč a následně by byl povinen tyto jednotlivé ukončené změny do 40 000 Kč evidovat samostatně a zkoumat je podruhé, zda v úhrnu za zdaňovací období na jednom nehmotném majetku nepřevýší částku 40 000 Kč dle § 33 odst. 1 ZDP. Tzn. že by pak pro nehmotný majetek platily dvě různé právní úpravy technického zhodnocení. Z těchto dvou různým vymezení technického zhodnocení nehmotného majetku by pak vyplývala celá řada nesrovnalostí – viz. dále.

#### **Dílčí závěr k bodu I)**

Počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2006 je technické zhodnocení nehmotného majetku vymezeného v § 32a ZDP určeno ustanovením § 32a odst. 6 ZDP; definice technického zhodnocení obsažená v § 33 odst. 1 věta 1. ZDP se pro tento nehmotný majetek nepoužije.

**II) Změny provedené na nehmotné majetku podle věcného vymezení určeného v § 32a odst. 6 věta 1. ZDP pokud je jejich hodnota za každý jednotlivý případ ukončené změny do 40 000 Kč**

S účinností od zdaňovacích období započatých v roce 2006 nebylo změněno ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP. Citované ustanovení upravuje jako daňově účinné výdaje (náklady) na dokončenou nástavbu, přístavbu a stavební úpravy, rekonstrukci a modernizaci jednotlivého majetku, které nejsou technickým zhodnocením podle § 33 odst. 1 ZDP. V návaznosti na nově přijatou úpravu technického zhodnocení nehmotného majetku v § 32a odst. 6 ZDP nebylo provedeno navazující doplnění uvedeného ustanovení § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

Dle našeho názoru jsou však výdaje (náklady) na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku nepřevýší částku 40 000 Kč, daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Tomuto závěru nemůže být na překážku ani ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) (popř. jiná část) ZDP, které řeší jako daňově neúčinný náklad pouze technické zhodnocení dle § 33 ZDP. Uvedená „technická zhodnocení“ nehmotného majetku v částce do 40 000 Kč na jednom majetku za každý jednotlivý ukončený případ je daňově účinným výdajem (nákladem) ve zdaňovacím období, s kterým tento výdaj (náklad) věcně a časově souvisí.

Dále dle našeho názoru není na překážku, aby poplatník dobrovolně ve své vnitropodnikové směrnici určil, že za technické zhodnocení, které zvyšuje ocenění nehmotného majetku bude považovat změny uvedené v § 32a odst. 6 věta 1. ZDP i v případech, že v každém jednotlivém ukončeném případě nepřevýší částku 40 000 Kč, avšak převýší nižší částku stanovenou ve směrnici poplatníkem. Tj. obdoba a přiměřené použití § 33 odst. 1 věta 2. ZDP ve spojení s ustanovením § 32a odst. 7 ZDP.

**Dílčí závěr k bodu II)**

Počínaje zdaňovacími obdobími započatými v roce 2006 jsou výdaje (náklady) na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku anebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku nepřevýší částku 40 000 Kč, daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Tento daňově účinný výdaj (náklad) bude uplatněn s ohledem na jeho věcnou a časovou souvislost. Poplatník může na základě úpravy ve své vnitropodnikové směrnici určit, že za technické zhodnocení nehmotného majetku bude považovat změny uvedené v § 32a odst. 6 věta 1. ZDP i v případech, že v každém jednotlivém ukončeném případě nepřevýší částku 40 000 Kč, avšak převýší nižší částku stanovenou v této směrnici.

**III) Použití právní úpravy obsažené v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP pro technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004 či 2005**

S ohledem na právní rozbor a závěr obsažený v bodu I) tohoto podkladového materiálu zastáváme názor, že úprava obsažená v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP se nepoužije na technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004 a 2005. Jak již bylo uvedeno, ZDP upravuje speciálně definici technického zhodnocení nehmotného majetku v § 32a odst. 6 věta 1. až s účinností pro zdaňovací období započatá v roce 2006. Pro tato specificky definovaná technická zhodnocení nehmotného majetku je přijata taktéž

specifická úprava odpisování nehmotného majetku ze zvýšené vstupní ceny o toto technické zhodnocení.

Úpravu obsaženou v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP nelze použít pro technická zhodnocení určená § 33 odst. 1 věta 1. ZDP provedená na nehmotném majetku ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a 2005 – jedná se o zcela jinak definované technické zhodnocení. Zároveň ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a 2005 ustanovení § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP neplatilo a nebylo (a ani nyní není) možno určit, jak měl poplatník postupovat ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a 2005, když provedl jedno popř. více technických zhodnocení.

Výše uvedený právní názor lze názorně demonstrovat na následujícím zjednodušeném příkladu:

- a) Poplatník, který uplatňuje zdaňovací období v rozsahu kalendářního roku, zařadil do užívání v 2/04 software se vstupní cenou 480 000,00 Kč
- b) za rok 2004 uplatnil daňové odpisy ve výši 100 000,00 Kč; tj.  $(480\,000,00\text{ Kč} / 48) \times 10$  měsíců
- c) v roce 2005 provedl v 6/05 technické zhodnocení v hodnotě 80 000,00 Kč a v 10/05 provedl technické zhodnocení v hodnotě 30 000,00 Kč. Za rok 2005 uplatnil poplatník tyto odpisy:
  - za měsíce 1-6/05 v částce 87 692,00 Kč; tj.  $(480\,000,00 - 100\,000,00) / (36 - 10)$  a výsledek tohoto podílu se vynásobí 6
  - za měsíc 7-10/05 v částce 74 461,00 Kč; tj.  $(292\,308,00 + 80\,000,00) / (36 - 16)$  a výsledek tohoto podílu se vynásobí 4
  - za měsíc 11 a 12/05 v částce 40 981,00; tj.  $(297\,847,00 + 30\,000,00) / (36 - 20)$  a výsledek tohoto podílu se vynásobí 2
- d) za rok 2006 se uplatní odpis ve výši 245 892,00 Kč;  $286\,866,00 / (36 - 22)$  a výsledek tohoto podílu (tj. měsíční odpis zaokrouhlený na celé koruny nahoru) se vynásobí 12
- e) za rok 2007 se uplatní odpis ve výši zůstatkové ceny 40 974,00 Kč

Z výše uvedeného příkladu vyplývá, že technická zhodnocení provedená v roce 2005 neprodloužila zbývající dobu odpisování tohoto nehmotného majetku ve smyslu § 32a odst. 6 věta 2. ZDP. Dle našeho názoru by bylo nesprávné, pokud by měla technická zhodnocení provedená v roce 2005 vést k prodloužení doby odpisování ve smyslu citovaného ustanovení ZDP. Z příkladu jednoznačně vyplývá, že prodloužení doby odpisování by bylo vyvoláno provedenou změnou pouze v hodnotě 30 000,00 Kč, která dle právní úpravy platné od zdaňovacích období roku 2006 není považována za technické zhodnocení ve smyslu 32a odst. 6 věta 1. ZDP.

#### **Dílčí závěr k bodu III)**

Úprava obsažená v § 32a odst. 6 věta 2. až 4. ZDP se nepoužije na technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená do konce zdaňovacího období započatého v roce 2004 a 2005.

### **3. Závěr**

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje následující řešení.

ad I) viz. dílčí závěr k bodu I)

ad II) viz. dílčí závěr k bodu II)

ad III) viz. dílčí závěr k bodu III)

#### 4. Návrh řešení

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěr k popsané problematice, jak je uveden v části 3. *Závěr*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

#### Stanovisko Ministerstva financí

##### Dílčí závěr k bodu I – **Souhlas**

##### Dílčí závěr k bodu II

**Souhlas** s jednorázovým uplatněním výdaje na technické zhodnocení nehmotného majetku, jehož hodnota nepřevýšila částku 40 000 Kč.

**Nesouhlas** s uplatňováním účetních odpisů technického zhodnocení nehmotného majetku, pokud po jeho dokončení částka nepřekročí 40 tis. Kč jako daňového výdaje.

Podle § 47 odst. 3 vyhl. č. 500/2002 Sb. je technické zhodnocení součástí ocenění jednotlivého dlouhodobého nehmotného majetku a odpisy se stanovují z této ceny po dobu a způsobem stanoveným v účetním odpisovém plánu. Navrhovaný postup by znamenal, že poplatník by u téhož nehmotného majetku uplatňoval souběžně daňový odpis a část odpisu účetního, což je v rozporu jak s ust. § 25 odst. 1 písm. zg), tak § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů. Z tohoto důvodu je případná úprava ve vnitropodnikové směrnici pro daňové účely irelevantní.

##### Dílčí závěr k bodu III – **Nesouhlas**

Podle bodu 1 čl. II zákona č. 545/2005 Sb. se ustanovení čl. I, s výjimkou bodů 42, 99, 100, 167, 168 a 169, použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2006. Ustanovení § 32a odst. 6 bylo doplněno bodem 78, tzn., že začne být uplatňováno až od zdaňovacího období započatého v roce 2006.

Z uvedeného vyplývá, že postup pro případ provedení technického zhodnocení na nehmotném majetku stanovený v § 32a odst. 6 v ZDP musí být uplatňován od zdaňovacího období započatého v roce 2006 (jedná se jen o nehmotný majetek, který byl u poplatníka zaevidován počínaje zdaňovacím obdobím 2004, což vyplývá z přechodného ustanovení bodu 25 zákona č. 438/2003 Sb.). Pokud by tomu tak nemělo být, musel by čl. II zákona č. 545/2005 Sb. obsahovat další speciální přechodné ustanovení o tom, že bod 78 bude uplatňován jen na technická zhodnocení nehmotného majetku ukončená ve zdaňovacím období započatém v roce 2006. Vzhledem k tomu, že zákon č. 545/2005 Sb. žádné takové speciální přechodné ustanovení neobsahuje, je nutné znění § 32a odst. 6 ZDP, ve znění platném v roce 2006 aplikovat i na dosud neodepsaná technická zhodnocení dokončená v letech 2004 a 2005, pokud jeho odpisování nově stanovené lhůty prodlužují. V žádném případě však nebudou dotčeny odpisy stanovené v souladu se zákonem do konce zdaňovacího období započatého v roce 2005. Znamená to, že pokud nově stanovená doba odpisování technického zhodnocení prodlouží dobu odpisování nehmotného majetku v případech, kdy bylo technické zhodnocení dokončeno před rokem 2006, pak ovlivní pouze další průběh odpisování počínaje rokem 2006.

Nelze souhlasit ani s argumentací týkající se jiného vymezení technického zhodnocení v § 33 ZDP aplikovaného i na nehmotný majetek v letech 2004 a 2005. V těchto letech bylo nutné postupovat obdobně jako u hmotného majetku, tj. podle § 33 ZDP a podle tohoto



ustanovení se hodnota dokončených technických zhodnocení v průběhu zdaňovacího období posuzuje v úhrnu za celé zdaňovací období. Z toho vyplývá, že v uváděném příkladě měl sice poslední zásah charakteru technického zhodnocení hodnotu nižší než 40 000 Kč, ale vzhledem k tomu, že v úhrnu byla částka 40 000 Kč překročena již v květnu 2005, bylo nutné i toto technické zhodnocení považovat ve smyslu § 33 ZDP za dokončené technické zhodnocení od kterého se odvíjí prodloužená lhůta odpisování podle znění § 32a odst. 6 ZDP.

Závěrem si dovoluujeme poznamenat, že se jedná o nepřímou retroaktivitu, která byla mimo jiné uplatněna např. při zkrácení doby odpisování software a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje počínaje zdaňovacím obdobím 2005 provedené zákonem č. 669/2004 Sb. (obdobně při zkrácení doby odpisování hmotného majetku v odpisových skupinách 1 až 3), aniž by byl tento postup předmětem jakékoliv diskuse.

## **Príspevek 133/29.06.06 – MF čeká na doplňující stanovisko MPSV**

### **133/29.06.06 - Cestovní náhrady zaměstnanců agentury práce**

Předkládají: Ing. Jana Slámová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1586  
Ing. Vlastimil Sojka, daňový poradce, č. osvědčení 768

#### **1. Úvod**

Zákon o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb., s účinností od 1.1.2004 zavedl nově do českého právního řádu institut agenturního zaměstnávání. Agenturní zaměstnávání spočívá v tom, že zaměstnavatel, agentura práce, zprostředkovává zaměstnání na základě povolení a může své zaměstnance dočasně přidělit k uživateli na základě písemného ujednání v pracovní smlouvě. Cílem tohoto příspěvku je najít shodu v řešení některých otázek týkajících se cestovních náhrad zaměstnanců agentur práce.

#### **2. Popis problémů**

Agentury práce zaměstnávají své zaměstnance a protože změna místa výkonu jejich práce je častá, z praktických důvodů sjednávají se zaměstnanci v pracovních smlouvách pravidelné místo výkonu práce ve svém sídle, případně v místě jejich bydliště. Platí to zejména v případech, kdy jsou uzavírány pracovní smlouvy na dobu neurčitou.

Zaměstnanci agentury práce jsou v některých případech vysíláni na pracovní cesty jejich uživateli z důvodů, které jsou založeny přirozenou povahou jimi vykonávané práce.

Předmětem řešení jsou následující otázky:

1. Lze na agenturní pracovníky po dobu dočasněho přidělení k uživateli pohlížet jako na osoby vyslané na pracovní cestu, podobně jako je tomu např. v případě pracovníků běžných zaměstnavatelů, kteří je dočasně vysílají na vzdálené pracoviště?
2. Může v takovém případě cestovní náhrady a ubytování uhradit a uplatnit si je v nákladech pouze agentura práce nebo případně, na základě smluvního ujednání, i uživatel těchto pracovníků?
3. Může uživatel hradit a uplatňovat také další cestovní náhrady a náklady v případě, že v jeho zájmu dochází k vyslání agenturního pracovníka na jiné pracovní cesty?

#### **K otázce č. 1**

**Lze na agenturní pracovníky po dobu dočasného přidělení k uživateli pohlížet jako na osoby vyslané na pracovní cestu, podobně jako je tomu např. v případě pracovníků běžných zaměstnavatelů, kteří je dočasně vysílají na vzdálené pracoviště?**

Podle pracovněprávních předpisů může zaměstnavatel se zaměstnancem sjednat pravidelné místo výkonu jejich práce. Přitom bydliště (místo pobytu) zaměstnance to může být ve smyslu § 2 odst. 3 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, pouze za předpokladu, že u takového zaměstnance častá změna pracoviště vyplývá ze zvláštní povahy povolání. V případě agenturních zaměstnanců lze dovést, že předpokládané změny ve výkonu práce u různých uživatelů odůvodňují i sjednání pravidelného místa výkonu jejich práce v místě jejich pobytu. Dokonce se jedná o typický případ presumované „časté změny pracoviště“. Ostatně dočasnou povahu přidělení agenturních zaměstnanců k jednotlivému uživateli (max. 12 měsíců) výslovně zakládá i ustanovení § 38b odst. 6 zákoníku práce. Ze stejných důvodů je možné sjednat pravidelné místo výkonu práce v sídle agentury.

Ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o cestovních náhradách se za pracovní cestu rozumí doba od nástupu zaměstnance na cestu k výkonu práce do jiného místa, než je jeho pravidelné pracoviště, včetně výkonu práce v tomto místě, do návratu zaměstnance z této cesty. Z toho lze dovést, že vyslání agenturního zaměstnance k uživateli na základě dohody o dočasném přidělení je třeba považovat za pracovní cestu, je-li v pracovní smlouvě sjednán pravidelný výkon jeho práce v odlišném místě než kde bude vykonávána práce pro uživatele. V této souvislosti má agenturní zaměstnanec nárok na náhradu cestovních výdajů, ubytování a stravné (dále jen „cestovní náhrady“).

Máme za to, že není přípustný takový názor, podle kterého je agenturní zaměstnávání samostatný právní institut bez jakékoli závislosti na pracovních cestách zaměstnanců. V takovém případě by byla založena neodůvodněná nerovnost. Zaměstnanec *agentury práce* by byl diskriminován např. oproti zaměstnanci montážní společnosti, která své zaměstnance vyšle k výkonu zakázky za obdobných věcných podmínek.

### **K otázce č. 2**

**Může v takovém případě cestovní náhrady uhradit a uplatnit si je v nákladech pouze agentura práce nebo případně, na základě smluvního ujednání, i uživatel těchto pracovníků?**

Zákoník práce v § 38b odst. 5 zakládá společnou zodpovědnost agentury a uživatele za to, že zaměstnanci agentury práce nebudou mít horší podmínky, než jsou podmínky srovnatelného vlastního zaměstnance uživatele. Oboustrannou odpovědnost v praxi řeší dohoda agentury práce s uživatelem, uzavřená podle § 38a odst. 2 zákoníku práce. Tato dohoda m.j. umožňuje sjednat pracovní a mzdové podmínky zaměstnance uživatele tak, aby byla výsledná podoba vzájemných vztahů rovná a praktická, zejména s ohledem na oprávněné zájmy zaměstnance.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP umožňuje uplatnit jako položku snižující základ daně z příjmů náklady na pracovní cesty. Na rozdíl od mnoha jiných ustanovení, řešících pracovněprávní nároky však výslovně neuvádí, že jde výhradně o pracovní cesty „zaměstnanců“, t.j. osob vymezených legislativní zkratkou uvedenou v § 6 odst. 2 ZDP.

Z uvedeného dovozujeme, že uživatel může převzít povinnost poskytovat a hradit zaměstnancům agentury práce cestovní náhrady, pokud jde o náhrady poskytované v souladu se zákonem č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Předpokladem je ujednání ve smyslu § 38a odst. 2 zákoníku práce, které plnění pracovněprávních povinností mezi agenturu a uživatele rozdělí.

### **K otázce č. 3**

## **Může uživatel hradit a uplatňovat také další cestovní náhrady v případě, že v jeho zájmu dochází k vyslání agenturního pracovníka na jiné pracovní cesty?**

Z odpovědi na předchozí otázku vyplývá i závěr, že uživatel může agenturním pracovníkům poskytovat cestovní náhrady, pokud je sám vyšle na pracovní cestu a že tyto náklady může uplatnit jako daňově účinné podle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP.

Opačný názor by zakládal nepřipustný logický nesoulad u případů, kdy uživatel vysílá pracovníky agentury na pracovní cestu. Určoval by na jakou pracovní cestu má agenturní zaměstnanec vycestovat, ale nemohl by mu garantovat, že agentura jako zaměstnavatel tuto pracovní cestu schválí a cestovní náhrady poskytne. Zaměstnanec by tím byl vystaven v rozporu s § 38b odst. 5 zákoníku práce nerovnému zacházení, neboť by byla ohrožena vymahatelnost jeho oprávněných pracovněprávních nároků.

### **3. Závěr**

Navrhujeme výše uvedené závěry a po projednání na Koordinačním výboru potvrdit a publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Problematika byla přeložena z důvodů vyžádání stanoviska od odboru mzdové politiky MPSV. Stanovisko jsme obdrželi v průběhu měsíce července, bohužel však nepostihovalo problém v celé šíři, proto jsme následně oslovili legislativní odbor MPSV, odkud jsme dosud odpověď neobdrželi a s největší pravděpodobností nebude ani do týdne. Stanoviska MPSV jsou rozhodující pro celé vyřešení problematiky a je proto žádoucí projednání posunout na říjnové jednání KV. Stanovisko MPSV samozřejmě zaurgujeme.

## **DPH**

**Příspěvek 113/01.03.06 – jednání s předkladateli proběhlo krátce po předložení příspěvku, nedošlo k úplné dohodě. Ministerstvo financí s návrhy závěrů nesouhlasí.**

### **113/01.03.06 - Kompenzace ceny**

Předkládají: Ing. Michaela Thelenová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3094  
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

#### **Popis problematiky**

V praxi v některých případech dochází k situacím, kdy obchodní společnosti v rámci podpory prodeje nabízí vybraným zákazníkům tzv. kompenzaci ceny.

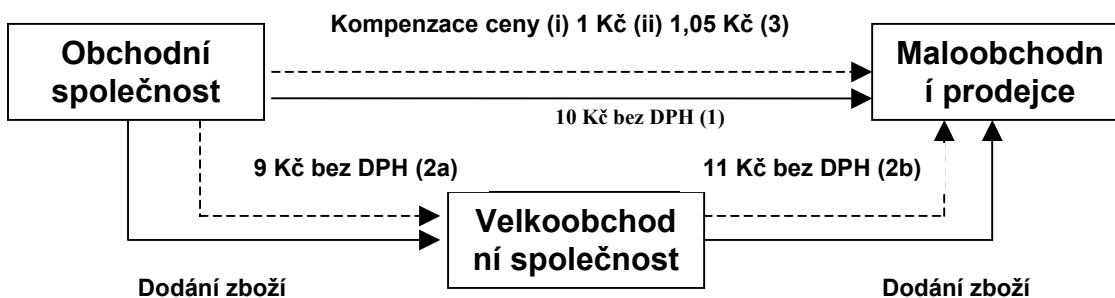
Jak je patrné z níže uvedeného náčrtu, jedná se o situace, kdy obchodní společnosti prodávají své zboží dvěma odlišným subjektům na trhu. Prvním subjektem je maloobchodní prodejce, kterému je v rámci transakce č. 1 (viz obrázek) obchodní společností zboží prodáno za cenu např. 10 Kč bez DPH<sup>2</sup>. Druhým subjektem je velkoobchodní prodejce, který identické zboží nakoupí od obchodní společnosti např. za cenu 9 Kč bez DPH (transakce č. 2a) a toto zboží prodá stejnému maloobchodnímu prodejci za cenu 11 Kč bez DPH (transakce č. 2b). Obchodní společnost v rámci své snahy o rozvoj obchodní činnosti v určitých případech

---

<sup>2</sup> Pro účely našeho stanoviska předpokládáme, že se jedná o zboží podléhající snížené sazbě DPH ve výši 5%.

následně poskytne tomuto maloobchodnímu prodejci kompenzaci ceny zboží nakoupeného od velkoobchodní společnosti, tj. dorovná mu rozdíl mezi cenou, za kterou maloobchodní prodejce obvykle nakupuje zboží od obchodní společnosti a cenou, za kterou dané zboží nakoupil od velkoobchodu (transakce č. 3).

V praxi obchodní společnost maloobchodnímu prodejci uhradí rozdíl v cenách na úrovni bez DPH<sup>3</sup>. V některých případech je však ze strany maloobchodního prodejce požadována/zvažována kompenzace rozdílu na úrovni včetně DPH<sup>4</sup>.



Příspěvek si klade za cíl iniciovat v rámci KOOV jednání, jehož závěry by vedly k umožnění praktické aplikace principů deklarovaných v článku 11 C.1. Směrnice Rady 77/388 (Šestá směrnice) a rozhodnutí Evropského soudního dvora ECJ C-317/1994 Elida Gibbs.

### Kompenzace - DPH aspekty - současné znění zákona o DPH

V souladu s ustanovením § 42 (1) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) může plátce (obchodní společnost) v případě snížení základu daně (např. poskytnutí slevy) opravit výši daně. Z textu příslušných ustanovení ZDPH lze dovodit, že se tato možnost opravy vztahuje výhradně vůči přímému kupujícímu (obchodní společnost) a nikoliv vůči dalšímu subjektu v prodejním řetězci<sup>5</sup>.

Podle současného znění ZDPH tak obchodní společnost není oprávněna provést opravu výše daně u částek vyplacených za výše uvedených podmínek jako kompenzace maloobchodním prodejcem. Tuto opravu není možno uskutečnit bez ohledu na skutečnost, zda je kompenzován rozdíl na úrovni ceny bez nebo s daní. Pro obchodní společnost by tak celá částka, tj. včetně případného DPH vyplacená maloobchodnímu prodejci měla obecně představovat nákladovou položku, resp. položku snižující výnosy obchodní společnosti.

### Kompenzace - DPH aspekty - principy stanovené Šestá směrnicí

Dle článku 11 A. 1. (a) Směrnice Rady 77/388/EHS (Šestá směrnice) je obecně základem daně v případě dodání zboží vše, co jako úplatu za dodání zboží obdržel nebo má obdržet dodavatel od kupujícího, zákazníka či jakékoliv třetí osoby.

V souladu s ustanovením článku 11 C. 1. Šesté směrnice jsou členské státy povinny definovat podmínky, za kterých je možno adekvátně snížit základ daně v případě, kdy je cena za dané plnění redukována poté, co se plnění uskutečnilo. Pokud tedy následně po dodání zboží dojde k úpravě (snížení) ceny daného zboží, musí existovat možnost provést snížení základu daně a k němu se vztahující DPH a to za podmínek stanovených příslušnou lokální legislativou.

<sup>3</sup> V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni bez DPH činila 1 Kč.

<sup>4</sup> V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni včetně DPH činila 1,05 Kč.

<sup>5</sup> Např. ustanovení § 42 (1), § 42 (4)(a) či § 43 (4)(h)(1.) ZDPH

V případě, že by u výše zmíněné obchodní společnosti bylo možno klasifikovat uhrazenou kompenzaci jako následné snížení ceny za zboží původně dodané velkoobchodní společnosti, měla by být obchodní společnost v souladu se zněním Šesté směrnice oprávněna snížit základ daně a tedy i DPH na výstupu vztahující se k dodávce zboží prodaného velkoobchodní společnosti.

### **Kompenzace - DPH aspekty – rozhodnutí Evropského soudního dvora**

V rámci Evropského soudního dvora byly řešeny DPH aspekty transakce, která probíhala za podobných podmínek jako výše uvedená kompenzace ceny. Jednalo se o případ společnosti Elida Gibbs (ECJ C-317/1994).

Transakce popsané v daném rozsudku se účastnily čtyři subjekty působící ve Velké Británii (výrobce, velkoobchodní prodejce, maloobchodní prodejce, konečný zákazník). Výrobce dodal zboží velkoobchodnímu prodejci, který dané zboží následně prodal maloobchodníkovi. Maloobchodník zboží prodal konečnému zákazníkovi.

Výrobce v rámci své propagační akce nabízel zákazníkovi, že v případě splnění určitých podmínek výrobce tomuto zákazníkovi bude kompenzovat část ceny uhrazené zákazníkem maloobchodnímu prodejci.

K těmto podmínkám patří především skutečnost, že zákazník prokáže, že nakoupil zboží vyrobené výrobcem a to pomocí kupónu vytištěného na obalu daného výrobku.

Výrobce v souvislosti s poskytnutím finančních příspěvků snížil svůj základ daně a DPH na výstupu, což bylo zpochybněno ze strany jeho správce daně.

Evropský soudní dvůr v rámci posouzení této transakce konstatoval, že výrobce je oprávněn provést opravu základu a výše daně, což zdůvodnil zejména následujícími argumenty:

- Základním principem systému uplatňování DPH je zdanění finální spotřeby
- Základ daně nemůže být vyšší než je částka ve skutečnosti hrazená konečným zákazníkem
- Základem daně je částka skutečně přijatá v daném specifickém případě a nikoliv částka stanovená na základě objektivních kritérií (např. částka uvedená na faktuře)<sup>6</sup>
- Základem daně by u výrobce měla být částka rovnající se ceně, za kterou zboží prodal velkoobchodníkovi snížená o hodnotu proplacených kuponů<sup>7</sup>
- Snížení hodnoty původního základu daně je možno uskutečnit v návaznosti na znění článku 11 C. 1. Šesté směrnice.

Pro úplnost je nutno zmínit, že v případě, kdy se výrobce rozhodne uskutečnit opravu základu daně a výše daně, tento postup by analogicky měl na straně maloobchodního prodejce (za předpokladu, že je plátce) vést k povinnosti provést snížení nároku na odpočet DPH.

### **Kompenzace ceny - Praktická aplikace v návaznosti na český zákon o DPH**

Přestože podmínky finančních kompenzací nejsou v případě Elida Gibbs zcela identické s podmínkami, za kterých jsou kompenzace vypláceny obchodními společnostmi, domníváme se, že lze identifikovat řadu společných znaků.

Z tohoto důvodu by principy zmíněné v případě Elida Gibbs a možnost definovaná v článku 11 C. 1. Šesté směrnice mohly být aplikovány analogicky na transakce uskutečňované výše

---

<sup>6</sup> Bod 27 ECJ C-317/1994

<sup>7</sup> Bod 29 ECJ C-317/1994

uvedenými obchodními společnostmi. Obchodní společnosti by tak obecně měly mít možnost provést opravu základu a výše daně u finančních kompenzací poskytovaných maloobchodním prodejčům.

Z tohoto důvodu doporučujeme toto téma dále projednat s tím, že by výsledkem jednání mělo být:

- Souhlas s praktickou aplikací principů definovaných v ECJ C-317/1994 a možnosti opravit základ daně a daň v souladu s článkem 11 C. 1. Šesté směrnice za stávajícího znění ZDPH
- Návrh textu novelizace současného znění ZDPH tak, aby byl naplněn článek 11 C.1. Šesté směrnice umožňující provést opravy základu a výše daně v případě, kdy dojde k následné změně ceny za dodané zboží či služby.

### **Závěr**

Současné znění zákona o dani z přidané hodnoty neumožňuje, aby byla provedena oprava základu a výše daně u snížení ceny původního plnění v případě, kdy rozdíl není kompenzován přímému zákazníkovi, ale až následujícímu subjektu v prodejním řetězci. Tato skutečnost se zdá být v rozporu s požadavkem článku 11 C.1. Šesté směrnice a rozhodnutím Evropského soudního dvora.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Ministerstvo financí s návrhy závěrů nesouhlasí.

Domníváme se, že i přes podobnost předkládaného případu s kauzou Elida Gibbs se jedná o odlišný případ. V tomto případě není poskytována sleva konečnému spotřebiteli, ale ten kupuje za stejnou cenu jako od jiných prodejčů, o žádné úpravě ceny neví. Jedná se spíše o poskytnutí příspěvku s cílem kompenzovat náklad vyplývající z prodeje za nějakou výrobcem nebo dovozcem požadovanou cenu (např. jedna cena u všech prodejčů). Účinek je obdobný, ale shoda zde není. Příklad Elida Gibbs není dle našeho názoru v daném případě aplikovatelný, docházelo by tím k neodůvodněně širší aplikaci tohoto rozsudku.

### **Příspěvek 117/29.03.06 – po dohodě s předkladatelem MF žádá o přeložení projednávání tohoto příspěvku na příští termín Koordinačního výboru**

#### **117/29.03.06 - Uplatňování DPH u oprav prováděných výměnným způsobem**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826

#### **1. Úvod**

V některých oblastech podnikání se stává standardem provádět opravy vadných zařízení výměnným způsobem. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit správný režim těchto oprav z pohledu DPH, a to zejména v případech, kdy se servisní činnost vykonává v rámci EU a ve vztahu k třetím zemím.<sup>8</sup>

#### **2. Popis situace**

---

<sup>8</sup> Tento příspěvek navazuje na příspěvek DPH při reklamaci zboží autorů Mgr. Milana Tomička a Ing. Marie Konečné, CSc. projednávaný na koordinačním výboru č. 7/2004.

## 2.1 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Servisní společnost se sídlem v jiném členském státu EU, která nemá v ČR sídlo, místo podnikání ani provozovnu, uzavře s českým zákazníkem smlouvu o opravě určitého typu zařízení. Obdobnou smlouvu má Servisní společnost uzavřenu s dalšími zákazníky v EU i ve třetích zemích.

Na základě smlouvy předá český zákazník své vadné zařízení servisní společnosti, aby mu jej opravila. Servisní společnost vadné zařízení převzaté od českého zákazníka vymění za jiné zařízení stejného druhu, které již dříve jako vadné převzala od jiného zákazníka a následně je opravila.

Prakticky tak dochází k „cirkulaci“ opravených zařízení stejného typu mezi zákazníky. Zákazníci však nejsou prakticky schopni zmapovat cirkulaci jednotlivých zařízení, tzn. nejsou schopni určit další pohyb konkrétního vadného zařízení po jeho výměně za opravené zařízení stejného typu. K opravě výměnným způsobem, tj. k předání vadného zařízení a převzetí již opraveného zařízení může dojít jak na území ČR, tak i v jiném členském státu EU. Oprava je však vždy fyzicky provedena v sídle servisní společnosti mimo ČR.

## 2.2 Servisní společnost v ČR

Mechanismus oprav je stejný jako v bodě 2.1. V tomto případě však opravy fyzicky provádí na území ČR servisní společnost se sídlem v ČR pro zákazníky, kteří mají sídlo jak v členských státech EU, tak i ve třetích zemích. Vadné zařízení je zasláno zákazníkem do ČR, servisní společnost je vymění za opravené, které obratem pošle zákazníkovi, a vadné zařízení pak sama opraví tak, aby bylo připraveno pro výměnu za jiné vadné zařízení stejného typu pro jiného zákazníka, který má sídlo v jiném členském státu EU nebo ve třetí zemi.

## **3. Analýza**

### 3.1 Obecně

Základní otázkou je, jak posoudit výše popsanou situaci z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“); zda jako dvě vzájemná dodání zboží (zařízení) mezi zákazníkem a servisní společností nebo jako poskytnutí jedné služby (opravy zařízení) servisní společností zákazníkovi.

Dle § 13 odst. 2 ZDPH se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 14 odst. 1 ZDPH se poskytnutím služby rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a některé další skutkové podstaty. Obdobné vymezení obsahují čl. 5(1) a čl. 6(1) Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („Šestá směrnice“).

Pokud jde o poskytnutí služby ve smyslu ZDPH a Šesté směrnice, pak je nutno také určit, kde je místo zdanitelného plnění a kdo je povinen uplatnit daň, tzn. zda platí obecná úprava podle § 9 ZDPH nebo některý ze zvláštních režimů podle § 10 ZDPH.

Ani ZDPH a ani Šestá směrnice neobsahují jasná pravidla pro uplatňování DPH při provádění oprav výměnným způsobem<sup>9</sup>. Proto je třeba při určení charakteru tohoto způsobu provádění oprav vycházet z obecných definic dodání zboží a poskytnutí služby v ZDPH a potažmo v Šesté směrnici, jakož i z obecných principů uplatňování DPH tak, jak byly vyloženy v rozhodnutích Soudního dvoru Evropských společenství („ESD“). Přitom však ani ESD dosud přímo neřešil otázku charakteru oprav prováděných výměnným způsobem z hlediska správného uplatňování DPH.

Podle informací dostupných předkladateli se otázkou oprav zabýval pouze Výbor EU pro DPH na svém 41. zasedání konaném od 28. února do 1. března 1994. Výbor konstatoval, že opravy prováděné výměnným způsobem by měly být považovány za jediné plnění, nikoliv za vzájemné dodání zboží. Závěry Výboru však nejsou obecně závazné<sup>10</sup>, jejich oficiální znění není publikováno a navíc je sporné, zda mohou být brány v úvahu závěry z jednání, kterého se neúčastnila Česká republika.

ESD se však několikrát zabýval obecnou otázkou rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby<sup>11</sup> i povahou tzv. komplexních plnění. ESD konstatoval, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích úkonů, měly by se vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k danému plnění, aby bylo možno určit jednak zda se jedná o jediné plnění nebo o dvě či více samostatných plnění, a jednak zda toto jediné plnění má být kvalifikováno jako poskytnutí služeb.<sup>12</sup>

Pro rozlišení, zda určitá činnost má být pokládána za jedinou službu, která nemůže být uměle rozložena, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené činnosti, aby bylo možno určit, zda je z pohledu průměrného spotřebitele poskytováno více samostatných hlavních plnění nebo pouze jediné plnění. V tomto ohledu ESD rozhodl, že o jediné plnění se jedná v případě, kdy dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělené hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.<sup>13</sup> Pokud jde o určení, zda určitá transakce má charakter dodání zboží nebo poskytnutí služby, musí být v úvahu brány všechny okolnosti, které mají vztah k dotčené transakci, aby bylo možno určit charakteristické rysy této transakce.<sup>14</sup> Přitom je nutno v souladu s konstantní judikaturou ESD brát v úvahu činnost jako celek a nikoliv ji uměle rozdělovat na několik samostatných plnění, které by samy o sobě byly dodáním zboží, avšak jako celek jsou službou.<sup>15</sup>

Ze znění ZDPH i Šesté směrnice ve světle jejího výkladu ESD je zřejmé, že pro účely DPH je dána přednost materiálnímu pojetí transakce před ryze formálním pohledem na její jednotlivé části. Přitom není podstatný charakter transakce z pohledu právní úpravy příslušného členského státu EU.<sup>16</sup> Přáním zákazníka je, aby měl vadné zařízení co nejrychleji opraveno a mohl jej dále používat pro své podnikání. Pro zákazníka není podstatné, zda po opravě obdrží

<sup>9</sup> Pouze jako analogii pro účely správného výkladu lze odkázat na čl. 3 odst. 2 Nařízení Rady č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, který stanoví implementační opatření ke Směrnici č. 77/388/EEC o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení se v případě, kdy dodavatel sestavuje stroj z jednotlivých částí dodaných zákazníkem jedná o poskytnutí služby podle čl. 6(1) Směrnice, tzn. nejde pro účely DPH o vzájemné samostatné dodání součástí zákazníkem montážní společnosti a smontovaného stroje montážní společností zákazníkovi.

<sup>10</sup> Nezávaznost závěrů Výboru EU pro DPH založeného na základě čl. 29 Šesté směrnice pro rozhodování ESD byl nedávno znovu potvrzen ve stanovisku Generálního advokáta k případu C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, bod 23.

<sup>11</sup> Rozhodnutí ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 18 až 22.

<sup>12</sup> Rozhodnutí ESD C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*, body 27 až 29.

<sup>13</sup> Rozhodnutí ESD C-173/88 *Morten Henriksen*, bod 11 a 12.

<sup>14</sup> Rozhodnutí ESD C-34/99 *Primaback Ltd.*, bod 45.

<sup>15</sup> Rozhodnutí ESD C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, body 12 až 14.

<sup>16</sup> Rozhodnutí ESD C-185/01 *Auto Lease Holland BV*, článek 32, rozhodnutí C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, body 7 a 8 rozhodnutí ESD C-435/03 *British American Tobacco Newman*, bod 35 a 36



totožné zařízení, které k opravě poskytl, nebo pouze zařízení stejného typu nebo se stejnými vlastnostmi.

Zákazník také často není schopen rozlišit, zda zařízení, které dostal po opravě zpět, je stejné jako to, které zaslal servisní organizaci, neboť předmětem oprav mohou být zařízení, která nemají vlastní výrobní číslo, popř. zákazník výrobní čísla svých zařízení neeviduje.

Úmyslem zákazníka není vadné zařízení servisní společnosti prodat a koupit od servisní společnosti jiné zařízení stejného druhu, tzn. nejde o výkup vadných zařízení se současným prodejem zařízení stejného druhu. Proto odměna za prováděnou údržbu, resp. opravu nezohledňuje a ani nemá zohledňovat cenu celého zařízení (neboť zařízení se neprodává ani nenakupuje).<sup>17</sup> Servisní společnost také neoceňuje jednotlivá přijatá vadná zařízení z pohledu jejich tržní ceny (obvykle se provede pouze odhad nákladů na opravu).

Z hlediska DPH nemá být podstatné, jak je určitá služba poskytnuta, ale co je jejím výsledkem (pokud lze prokázat, že smyslem transakce je poskytnout službu a nikoliv dodat zboží). V případě opravy provedené „klasický“ i opravy provedené výměnným způsobem je výsledek stejný, tj. zákazník má k dispozici zařízení určitého typu bez vad. Proto by i způsob uplatnění DPH měl být stejný. Předkladateli není znám žádný členský stát EU, kde by oprava provedená výměnným způsobem byla principiálně považována za vzájemné dodání zboží. Naopak např. v Rakousku je oprava výměnným způsobem považována za obdobu služby spojené se zpracováním druhově určené věci.<sup>18</sup> Obdobné závěry byly přijaty i v Nizozemsku.

Pokud by měla být pro účely DPH být dána přednost striktně formální právní stránce celé transakce a oprava výměnným způsobem měla být považována za dvě samostatná zdanitelná plnění, tzn. dodání vadného zařízení servisní společnosti zákazníkem a současně dodání jiného zařízení servisní společností zákazníkovi, potom by stejný způsob uplatnění DPH musel aplikován na všechny případy, kdy je genericky určená věc dána ke zpracování nebo přepravě a při jejím vrácení zákazníkovi nelze s jistotou zjistit, zda je identická s původně předanou věcí.<sup>19</sup> Vedle faktických problémů by tento postup byl i v rozporu s výše uvedenými rozhodnutími ESD.

Pokud se na opravy provedené výměnným způsobem bude pohlížet jako na poskytování služby, pak je nutno dále stanovit místo, kde je tato služba poskytována. Provedení opravy výměnným způsobem lze podle názoru předkladatele podřadit pod provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH, resp. § 10 odst. 5 ZDPH, kterými byl implementovány do ZDPH čl. 9(2)(c) a čl. 28b(F) Šesté směrnice.

---

<sup>17</sup> Rozhodnutí ESD C-258/95 *Julius Fillibeck Sohne*, body 12 a 13, rozhodnutí C-102/86 *Apple and Pear Development Council*, bod 12, rozhodnutí C-154/80 *Cooperatieve Aardeppelenbewaarplats*, bod 13, rozhodnutí C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics*, bod 16, rozhodnutí C-126/88 *Boots Company*, bod 19, rozhodnutí C-38/93 *Glawe*, bod 8, rozhodnutí C-33/93 *Empire Stores*, bod 18, rozhodnutí C-288/94 *Argos Distributors*, bod 16.

<sup>18</sup> Příkladem zpracování druhově určené věci je např. dodání obilí k umletí v případě, kdy je současně odebrána mouka v množství odpovídajícím dodanému obilí. Tato činnost je považována za poskytnutí jediné služby – umletí obilí a nikoliv za dvě vzájemná dodání zboží - obilí a mouky. Obdobně lze použít příklad výroby ovocných destilátů z domácích výpěstků v pěstitelských pálenicích, kdy do pálenice je zákazníkem dodán polotovár (kvas) nebo ovoce, a zákazník odebere příslušné množství destilátu. Je přitom technicky prakticky nemožné zjistit, zda destilát odebraný zákazníkem byl vyroben z polotovaru nebo ovoce dodaného zákazníkem.

<sup>19</sup> Například při přepravě a skladování určitých substrátů (např. pohonné hmoty), kdy je skladovateli/dopravci předáno určité množství substrátu s tím, že skladovatel/převazce vyskladní stejné množství téhož substrátu v určitém čase či na určitém odlišném místě. Skladovatel/převazce není schopen zajistit vydání identického substrátu, jaký mu byl předán. Navíc smíšením předaného substrátu se substráty předanými skladovateli/převazci jinými jeho zákazníky získá skladovatel/převazce vlastnické právo k tomuto substrátu.

Oprava je totiž provedena tak, že vadné zařízení je fyzicky přemístěno do jiného členského státu EU, zde je na něm provedena oprava, tzn. diagnostika vady, posouzení způsobu opravy a fyzická oprava nebo výměna vadných dílů, a následně je toto zařízení opět přemístěno do jiného členského státu EU. Přitom není podstatné, že členský stát EU, ze kterého je vadné zařízení přemístěno k opravě nemusí být shodný s členským státem, ke je následně odesláno opravené zařízení.

Pokud zákazník, který je registrován k dani v jiném členském státu EU než servisní společnost, poskytne servisní společnosti své daňové registrační číslo, pak pro servisní společnost nebude služba poskytnutá zákazníkovi ve formě práce na movité věci předmětem daně a zákazník sám bude povinen na přijatou službu uplatnit daň na výstupu.

### 3.2 Servisní společnost v jiném členském státu EU

Pokud servisní společnost přijme od českého zákazníka zařízení k opravě, místo vadného zařízení poskytne zákazníkovi opravené zařízení stejného druhu a vadné zařízení následně přemístí k provedení opravy do jiného členského státu EU, pak tato oprava bude pro účely DPH považována za práci na movité věci. Pro účely DPH není podstatné, zda je práce provedena na jiné věci, než kterou zákazník k opravě servisní společnosti předal.

Místo plnění se u služeb spočívajících v provedení práce na movité věci stanoví dle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi následně vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší).

Podle § 10 odst. 5 ZDHP, pokud je poskytnuta služba práce na movité věci osobě registrované k dani v jiném členském státě, než ve kterém je tato služba uskutečněna, za místo plnění se považuje území členského státu, který vydal daňové identifikační číslo, které tato osoba poskytla pro poskytnutí této služby.

Pokud český zákazník předá své české DIČ servisní společnosti a servisní společnost prokáže, že vadné zařízení převzaté od českého zákazníka je přemístěno k opravě z ČR do jiného členského státu EU, český zákazník dostane jiné zařízení stejného druhu, které bylo fyzicky opraveno v jiném členském státu EU a následně přemístěno z jiného členského státu EU do ČR, pak je tato oprava zdanitelným plněním s místem plnění v ČR. Daň na výstupu je podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH povinen přiznat a zaplatit plátce, kterému byla tato služba poskytnuta, tzn. český zákazník. Pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z členského státu EU, ve kterém byla provedena oprava, je rozhodující, že výměnou za přijaté vadné zabylo odesláno opravené zařízení, nikoliv zda v budoucnu po provedení opravy bude odesláno přijaté vadné zařízení přijaté od zákazníka (v případě, kdy lze pohyb jednotlivých zařízení sledovat).

Pokud jde o povinnost servisní společnosti se sídlem v jiném členském státu EU registrovat se v důsledku výše popsaných operací jako plátce DPH v ČR, registrační povinnost podle názoru předkladatele této osobě nevzniká, neboť zde nedodává zboží, neposkytuje služby ani neuskutečňuje jinou ekonomickou činnost ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH.

### 3.3 Servisní společnost v ČR

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem, místo plnění se stanoví podle § 10 odst. 4 písm. c) ZDPH jako místo, kde byla fyzicky provedena oprava zařízení, které je následně zákazníkovi vyměněno za jeho vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde pošlo pouze k předání vadného zařízení nebo převzetí opraveného zařízení, nebo jako místo, kdy byla vykonána oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka, pokud se tato místa liší)

Pokud česká servisní společnost provádí opravy výměnným způsobem pro společnosti z jiných členských států EU, pak je podle § 10 odst. 5 ZDPH místem plnění členský stát, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti pro poskytnutí služby a tato služba není předmětem DPH v ČR.

Česká servisní společnost musí prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté z jiného členského státu EU bylo z ČR odesláno opravené zařízení (tzn. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude vadné zařízení předané zákazníkem servisní společnosti odesláno z ČR do jiného členského státu EU) a dále musí prokázat daňovou registraci svých zákazníků v jiných členských státech EU.

V případě, kdy zákazník české servisní společnosti má sídlo nebo místo podnikání mimo EU, bude provedení opravy pro českou servisní společnost plněním osvobozeným od daně s plným nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Česká servisní společnost bude muset pro uplatnění osvobození prokázat, že za každé vadné zařízení přijaté ze třetího státu bylo do třetího státu odesláno bezvadné zařízení, a to servisní společností, zákazníkem nebo třetí zmocněnou osobou (tj. pro posouzení splnění podmínky odeslání zařízení z ČR je rozhodující, že bylo odesláno bezvadné zařízení, nikoliv zda v budoucnu pro provedení opravy bude odesláno do třetího státu vadné zařízení přijaté od zákazníka).

Vzhledem ke generickému charakteru zařízení není servisní společnost povinna sledovat pohyb jednotlivých konkrétních zařízení určených např. podle výrobních čísel. Pro uplatnění výše uvedených režimů stačí, aby počet zařízení určitého druhu přijatých k opravě z jiných členských států EU, resp. ze třetích zemí, byl shodný s počtem zařízení, které byly po opravě v ČR odeslány výměnou za přijatá vadná zařízení do jiných členských států EU, resp. do třetích zemí. Tímto způsobem servisní společnost prokáže, že nenakoupila žádná vadná zařízení a že ani neprodala žádná opravená zařízení.

#### **4. Závěr**

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje přijmout následující závěr:

- (i) Provedení opravy výměnným způsobem se pro účely DPH považuje za poskytnutí jediného plnění servisní společností zákazníkovi.
- (ii) Podstatou tohoto plnění je poskytnutí služby, která spočívá v provedení práce na movité věci podle § 10 odst. 4 písm. c), resp. § 10 odst. 5 ZDPH. Místo plnění se stanoví jako místo, kde byla fyzicky vykonána oprava zařízení, které je zákazníkovi vyměněno za přijaté vadné zařízení (nikoliv jako místo, kde byla následně provedena oprava vadného zařízení přijatého od zákazníka).

- (iii) V případě, kdy je oprava výměnným způsobem provedena pro českého plátce osobou se sídlem v jiném členském státu EU, vadné zařízení je odesláno z ČR do jiného členského státu EU a jiné zařízení stejného typu již dříve opravené je odesláno z jiného členského státu EU do ČR, je místo plnění této služby podle § 10 odst. 5 ZDPH v ČR a podle § 108 odst. 1 písm. f) ZDPH je daň na výstupu povinen priznat a zaplatit český plátce, pro kterého byla služba poskytnuta.
- (iv) V případě, kdy opravu výměnným způsobem provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem v jiném členském státu EU, místem plnění je členský stát EU, který vydal daňové identifikační číslo, které zákazník poskytl české servisní společnosti při poskytnutí služby. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR z jiného členského státu EU bylo výměnou z ČR do jiného členského státu EU odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.
- (v) V případě, kdy opravu provádí česká servisní společnost pro zákazníka se sídlem mimo EU, jedná se o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet podle § 67 odst. 2 ZDPH. Servisní společnost však musí prokázat, že za vadné zařízení přijaté k opravě a přemístěné do ČR ze třetího státu bylo výměnou z ČR do třetího státu odesláno zákazníkovi jiné zařízení, které bylo již dříve fyzicky opraveno na území ČR.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Jednání s předkladatelem proběhlo dne 9. 6. 2006. Bylo dohodnuto, že předkladatel se pokusí získat další informace ke svému návrhu. Předkladatel souhlasil s odložením, nový příspěvek dosud předložen nebyl.

**Příspěvek 126/25.04.06 – příspěvek uzavřen (stanovisko MF je uvedeno v zápisu z 25. 4. 2006), předkladatel přislíbil ještě dodat zkušenosti z jiných čl. států EU (dosud předloženo nebylo).**

### **126/25.04.06 - Podmínky pro uplatnění osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu**

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu k uplatnění osvobození od DPH u dodání zboží do jiného členského státu dle § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

Předmětem tohoto příspěvku je situace, kdy je zboží dodáváno fyzicky z České republiky do jiného členského státu, přičemž plátce daně, který dané zboží dodává, fakturuje toto zboží obchodní společnosti se sídlem v jiném členské státě EU. Předmětem činnosti této obchodní společnosti je nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Obchodní společnost není zaregistrována k DPH (může se jednat např. o společnost se sídlem ve Velké Británii, kde je značně vysoký limit pro povinnou registraci k DPH).

Předmětem dotazu nejsou případy „jednorázových“ dodávek malých hodnot osobám z jiných členských států, nýbrž pravidelné obchodní dodávky v řádech milionů korun českých ročně.

### **Právní vymezení**

V souladu s § 64, odst. 1 zákona o DPH je jednou z podmínek pro uplatnění osvobození od daně dodání daného zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě.

Dodání zboží do jiného členského státu sice představuje jednu obchodní transakci, nicméně pro účely DPH se jedná o dvě plnění, z pohledu dodavatele o dodání zboží do jiného členského státu s místem plnění ve státě dodavatele a z pohledu kupujícího o pořízení zboží z jiného členského státu.

V Šesté směrnici je pořízení zboží z jiného členského státu vymezeno jako plnění podléhající dani v čl. 28a, bod 1 a podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodávkách zboží do jiného členského státu jsou vymezeny v článku 28c, písm. A, odst. a).

Předměte daně tedy je, kromě jiného, pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu osobou podléhající dani („*taxable person*“) a nebo právnickou osobou nepodléhající dani („*non-taxable legal person*“), jestliže se na dodavatele nevztahují zde uvedené výjimky.

Předmětem daně rovněž není pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu osobou podléhající dani („*taxable person*“) a nebo právnickou osobou nepodléhající dani („*non-taxable legal person*“) vymezené v čl. 28a, bod 1a) Šesté směrnice.

Z kontextu Šesté směrnice vyplývá, že ve vztahu k pořízení zboží z jiného členského státu pod termínem „*taxable person*“ je nutno chápat nikoliv jenom osobu registrovanou k dani, nýbrž osobu povinnou k dani. Z toho vychází i zákon o DPH, dle kterého v duchu Šesté směrnice má pořízení zboží z jiného členského státu osobou povinnou k dani, která uskutečňuje zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, za následek registraci této osoby k DPH (jestliže je překročena částka uvedená v § 2, odst. 2, písm. b) zákona o DPH) a tudíž zdanění následných transakcí i osobami povinnými k dani, které by jinak nebyly povinny se registrovat k DPH z titulu nesplnění limitu pro povinnou registraci ve smyslu § 6 zákona o DPH.

Částka v § 2, odst. 2, písm. b) zákona o DPH se váže k výjimkám, kdy pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně, a to v návaznosti na výjimky uvedené ve výše zmíněném článku 28a, bod 1a) Šesté směrnice. Výjimky jsou v Šesté směrnici vázány na hodnotu (cenu) dodaného zboží ve výši ekvivalentu 10 000 EUR za současný a předcházející rok.

Dle článku 28c, písm. A, odst. a) Šesté směrnice musí členské státy osvobodit od daně dodání zboží, odeslané či přepravené prodávajícím nebo na jeho účet nebo kupujícím pořizujícím zboží, z území daného členského státu v rámci EU (tj. do jiného členského státu) osobě povinné k dani („*taxable person*“) nebo právnické osobě neuskutečňující ekonomické činnosti („*non-taxable legal person*“), které jedná jako takové v členské státě jiném než je stát započítání odeslání či přepravy.

Toto výše uvedené osvobození se nevztahuje pouze na dodání zboží osobám povinným k dani osvobozeným dle článku 24 Šesté směrnice a na dodání zboží osobám povinným k dani nebo

právníkům osobám neuskutečňujícím ekonomické činnosti, které se kvalifikují pro odchylku uvedenou ve druhém pododstavci článku 28a, bod 1, odstavec a) Šesté směrnice.

Žádná z těchto výjimek se dle našeho názoru na daný, výše popsáný případ nevztahuje a jelikož žádné další výjimky z výše uvedeného osvobození Šestá směrnice neuvádí, je z pohledu statusu kupujícího rozhodující „pouze“ to, zda je kupující „*taxable person*“ či nikoliv.

Podmínky pro uplatnění osvobození od daně při dodávkách zboží do jiného členského státu jsou v Šesté směrnici vymezeny v článku 28c, písm. A, odst. a), tj. jsou obsaženy v ustanoveních, která byly do Šesté směrnice doplněna směrnicemi 91/680/EEC, resp. 62/111/EEC v souvislosti s vytvořením Jednotného trhu. Proto by stejné termíny uplatněné v těchto ustanoveních měly být zcela jasně vykládány stejným způsobem, a proto i na straně dodavatele je nutno termín „*taxable person*“ chápat zcela stejným způsobem.

Kromě výše uvedeného, Šestá směrnice na mnohých místech rozlišuje mezi osobou registrovanou k dani a osobou povinnou k dani. Osoba povinná k dani je definována v článku 4, odst. 1 Šesté směrnice a jedná se o osobu, která nezávisle v libovolném místě uskutečňuje ekonomické činnosti (specifikované v odstavci 2 téhož článku), nehledě na výsledek těchto činností. Jedná se v podstatě o identickou definici, která je uvedena v § 5, odst. 1 zákona o DPH pod pojmem „osoba povinná k dani“.

Osoba registrovaná k dani v České republice, která dodává zboží do jiného členského státu, musí při stanovení DPH režimu dané transakce jednat postupovat v souladu se zákonem o DPH, popř. je oprávněna se řídit předmětnými ustanoveními Šesté směrnice, jestliže národní legislativa je v rozporu s danými ustanoveními Šesté směrnice a tato ustanovení Šesté směrnice jsou v daném případě jednoznačná a dostatečně přesná („*unconditional and sufficiently precise*“), tak jak již bylo např. judikováno Evropským soudním dvorem v případě U. Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt, ECJ Case 8/81.

Daný český plátcé není povinen se v tomto konkrétním případě zabývat tím, zda stát, kam je dané zboží dodáváno, aplikuje daná ustanovení Šesté směrnice stejným způsobem či nikoliv. Tento princip je nepřímou potvrzen i v novém Nařízení rady, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty, která jako celek nabude účinnosti 1. července 2006.

V článku 21 Nařízení je stanoveno, že jestliže došlo k pořízení zboží ve smyslu článku 28a Šesté směrnice, členský stát, kdy byla ukončena přeprava či odeslání, je povinen tuto transakci zdanit nehledě na daňový režim použitý v členském státě, kde byla přeprava či odeslání ukončeny.

V případě pořízení zboží z jiného členského státu osobou podléhající dani je tedy stát, ve kterém byla ukončena přeprava či odeslání daného zboží, povinen vyžadovat, aby tato osoba z tohoto pořízení priznala a zaplatila daň v tomto státě, s výjimkou případů, kdy je možno uplatnit výše uvedené ustanovení článku 28a, bod 1a) Šesté směrnice.

### **Závěr**

Český zákon o DPH není v souvislosti s článkem 64 odst. 1 zákona o DPH plně harmonizován s Šestou směrnicí.

Vázání osvobození dle § 64 zákona o DPH na registraci k DPH na straně kupujícího zakládá nerovné postavení při posuzování transakcí stejného typu pouze v závislosti na tom, zda zboží je dodáváno do České republiky nebo z České republiky, a zároveň značným způsobem narušuje právní jistotu osob povinných k dani, zúčastněných na dané transakci, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora.

Jestliže by Česká republika trvala na tom, že osvobození je možno uplatnit pouze v případě, že kupujícím je osoba registrovaná k dani, zaváděla by z pohledu DPH cíleně dvojí zdanění této transakce, což je v rozporu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora, dle které musí mít DPH na jednotlivé osoby povinné k dani účastníci se dané transakce neutrální dopad.

Narušení právní jistoty plátce daně a možnost dvojího zdanění jsou v rozporu se základními pravidly a cíli harmonizovaného systému DPH v rámci EU.

### **Návrh řešení**

Doporučuje se, aby byl přijat následující výklad, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně i v případě, že kupujícím je osoba povinná k dani se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě, která avšak zatím není k dani registrovaná, jestliže je český plátce, dodávající zboží do jiného členského státu, schopen prokázat, že daný kupující je právnickou osobou, která uskutečňuje ekonomické činnosti.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

MF nesouhlasí s navrhovaným stanoviskem.

Ze Šesté směrnice Rady (dále jen „směrnice“) Čl. 28c písm. A odst. a) vyplývá, že členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno uvnitř Společenství pro jinou osobu podléhající dani, přičemž se toto osvobození nevztahuje na dodání zboží pro osobu, pro kterou není pořízení zboží uvnitř Společenství předmětem daně při pořízení zboží.

Z Čl. 22 odstavec 1 písm. c) směrnice dále vyplývá, že členské státy přijmou opatření nezbytná k určení totožnosti prostřednictvím osobního čísla každé osoby podléhající dani, která uskutečňuje pořízení zboží uvnitř Společenství pro potřeby svých plnění v rámci hospodářských činností uvedených v Čl. 4 odst. 2 směrnice.

Česká republika tyto povinnosti ze směrnice implementuje do zákona o DPH v ustanovení § 64, ze kterého vyplývá, že je osvobozeno dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.

Mezinárodní spolupráce v oblasti DPH je upravena Nařízením Rady (ES) č. 1798/2003, které mj. ukládá členským státům EU za povinnost zřídit elektronickou databázi se seznamem osob, kterým bylo přiděleno identifikační číslo pro účely DPH v daném členském státě v návaznosti na výše citovaný Čl. 22 odstavec 1 písm. c) směrnice. Systém VIES byl vytvořen právě pro kontrolu oprávněnosti uplatněného osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, kdy osoba registrovaná k dani (plátce DPH) z jednoho členského státu dodává zboží osobě registrované k dani v jiném členském státě. Jednotlivé členské státy si vzájemně poskytují přístup do databáze osob registrovaných k DPH. Vzájemná kontrola správnosti osvobození od daně je tak jednoznačně vázána na ověření správnosti a platnosti přiděleného DIČ: Bez návaznosti na daňová identifikační čísla by podstatná část mezinárodní administrativní spolupráce postrádala jakýkoliv smysl.

Důvodem pro uplatňování uvedeného systému je zajištění právní jistoty pro intrakomunitární plnění a při správě daní. Podobná opatření, jako jsou uplatňována při obchodování se zbožím mezi členskými státy se navíc připravují také pro poskytování služeb.

**Příspěvek 131/31.05.06 – MF předkládá stanovisko, byl předložen návrh upraveného příspěvku, MF předkládá nové (upravené) znění svého stanoviska.**

### **131/31.05.06 - Osvobození při vývozu zboží**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osvědčení 3353  
Ing. Libor Frýzek, daňový poradce, č. osvědčení 2119

Cílem tohoto materiálu je přispět ke sjednocení výkladu ustanovení § 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), které se týká osvobození vývozu zboží od daně z přidané hodnoty.

Při interpretaci výše uvedeného ustanovení vyvstává otázka, zda je od DPH osvobozen výstup zboží z území Evropského společenství (dále jen „ES“) nebo zda je od DPH osvobozeno dodání zboží, které je odesláno nebo dopraveno mimo území ES, a kdy má být takové plnění uváděno v daňovém přiznání.

Tento příspěvek se nezabývá umístěním zboží ve svobodném skladu nebo svobodném pásmu.

## **1. Česká legislativa**

Podle současného znění ustanovení § 66 zákona o DPH se vývozem zboží rozumí výstup zboží z území ES nebo na území podle § 3 odst. 2 zákona o DPH, pokud jsou součástí celního území ES a na Normanské ostrovy a do San Marina.

Vývoz zboží je osvobozen od DPH, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od DPH, pokud je odeslání nebo přeprava uskutečněna kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, jestliže kupující nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Vývoz zboží není osvobozen od DPH, pokud kupující přepravuje pohonné hmoty a potraviny pro vlastní potřebu.

Vývoz je uskutečněn, pokud je zboží propuštěno do celního režimu vývoz nebo pasivní zušlechťovací styk, zboží vystoupilo do třetí země a výstup zboží je potvrzen na daňovém dokladu<sup>20</sup> podle článku 793 nařízení Komise (EHS) č. 2454/93; tzn. na jednotném správním dokladu. Není-li výstup zboží celním orgánem potvrzen, plátce prokazuje splnění podmínky výstupu zboží do třetí země jinými důkazními prostředky.

Vývoz zboží je plátce povinen uvést do daňového přiznání, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byl oprávněn přiznat osvobození od DPH. Podle zákona o DPH plátce může uvést vývoz zboží do daňového přiznání pouze pokud může vývoz zboží prokázat.

## **2. Šestá směrnice**

---

<sup>20</sup> Daňový doklad při vývozu zboží je definován ustanovením § 30 odst. (4) zákona o DPH



Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována Směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění pozdějších změn (dále jen „Šestá směrnice“). Oficiální české znění Šesté směrnice nebylo dosud zveřejněno. Proto jsme vycházeli z českého překladu Šesté směrnice zveřejněného na [internetových stránkách Evropské unie](#)<sup>21</sup>.

Podle článku 15 Šesté směrnice osvobodí členské státy od DPH následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

- dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství (ES) prodávajícím nebo na jeho účet;
- dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení nacházející se mimo Společenství (ES) kupujícím neusazeným v tuzemsku nebo na jeho účet s výjimkou zboží přepravovaného samotným kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel, popřípadě jiného dopravního prostředku pro soukromé použití.

Šestá směrnice specificky nedefinuje okamžik, kdy se vývoz zboží považuje za uskutečněný, ani nestanoví, jakým způsobem se prokazuje osvobození při dodání zboží na místo určení nacházející se mimo území ES.

Z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá<sup>22</sup>, že ustanovení národní legislativy, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.

### 3. Srovnání české legislativy se Šestou směrnicí

#### 3.1 Předmět osvobození

Zákon o DPH osvobozuje od DPH vývoz zboží, kterým se rozumí výstup zboží z území ES. Výstup zboží z území ES sám o sobě není předmětem DPH. Není proto důvod výstup zboží z území ES osvobozovat od DPH. Například přemístění svého vlastního zboží plátcem z České republiky do svého skladu, který se nachází mimo území ES (aniž by zboží bylo dodáno třetí straně), není vůbec předmětem DPH. Obdobně není předmětem české DPH dodání zboží s montáží na území mimo ES, i když je zboží určené k montáži do třetí země vyváženo přímo z České republiky (místo plnění se nachází v zemi montáže).

Oproti tomu článek 15 Šesté směrnice osvobozuje od DPH **dodání zboží** na místo určení nacházející se mimo ES. Právě dodání zboží za protiplnění osobou povinnou k dani (která jedná jako taková) je předmětem DPH.

Podle znění zákona o DPH účinného do 31. prosince 2004 se vývozem zboží rozumělo dodání zboží z tuzemska, které bylo odesláno nebo přepraveno na místo určení ve třetí zemi. Zákon o

<sup>21</sup> <http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

<sup>22</sup> Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)

DPH tak osvobozoval dodání zboží a nikoliv výstup zboží z území ES. To lépe odpovídalo článku 15 Šesté směrnice.

Podle pokynů k vyplnění přiznání k dani z přidané hodnoty se na řádku 430 přiznání vykazují údaje o částce plnění při vývozu dle § 66 zákona o DPH z daňového dokladu dle § 30 zákona o DPH. Je sporné, zda se na řádku 430 vykazují i vývozy zboží, které nejsou současně předmětem daně (tedy dodáním zboží). Transakce s takovým zbožím však budou vykazovány v přiznání na řádku 510 poté, co dojde k dodání zboží v zahraničí (např. po prodeji zboží ze skladu nebo po dodání zboží s montáží v zahraničí). Takové transakce by tedy byly vykazovány v přiznání dvakrát, jednou jako vývoz zboží a následně jako dodání zboží v zahraničí. To by ovlivnilo výpočet koeficientu pro krácení nároku na odpočet daně dle § 76 zákona o DPH. Aby koeficient byl spočítán správně, neměl by plátce vývozy zboží, které nejsou současně dodáním zboží, vykazovat v přiznání k DPH.

### ***Sjednocující návrh I.***

Ustanovení § 66 odst. 1 a 2 zákona o DPH bude v souladu s Šestou směrnicí vykládáno následujícím způsobem:

Od daně z přidané hodnoty je osvobozeno dodání zboží s místem plnění v tuzemsku, které je odesláno nebo dopraveno na území mimo ES nebo na území podle § 3 odst. 2 zákona o DPH, pokud jsou součástí celního území ES, a na Normanské ostrovy a do San Marina. Takové dodání zboží je osvobozeno vždy, pokud odeslání nebo přepravu na výše uvedené území zajišťuje prodávající nebo jím zmocněná osoba. Dodání zboží je osvobozeno rovněž v případech, kdy odeslání nebo přepravu na výše uvedené území zajišťuje kupující nebo jím zmocněná osoba, s výjimkou případů, kdy kupující má v tuzemsku sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, případně místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje, nebo pokud kupující přepravuje pohonné hmoty a potraviny pro vlastní potřebu.

Plátce zároveň nevykazuje v přiznání k DPH vývozy, které nejsou současně dodáním zboží.

### **3.2 Povinnost přiznat osvobození od DPH při vývozu zboží**

Šestá směrnice výslovně nedefinuje okamžik, kdy se vývoz zboží považuje za uskutečněný. Vývoz zboží není Šestou směrnicí chápán jako zvláštní druh plnění, který by vyžadoval speciální úpravu, ale pouze jako jakékoliv jiné dodání zboží upravené článkem 10 (2) Šesté směrnice.

To je zřejmé i porovnáním uskutečnění plnění v případě dodání zboží do třetí země (vývozu) a v případě dodání zboží do jiného členského státu EU osvobozeného od daně dle článku 28c(A) směrnice. V obou dvou případech se jedná o standardní dodání zboží v tuzemsku, které je při splnění určitých podmínek osvobozeno od uplatnění DPH<sup>23</sup>. Šestá směrnice v článku 28d(4) upravuje den vzniku povinnosti uplatnit DPH pouze u dodání zboží do jiného členského státu, a to jako výjimku z článku 10(2). Pro dodání zboží, které je odesláno nebo dopraveno na území mimo ES, podobná výjimka stanovena není. Proto je třeba vycházet ze základního pravidla, tj. z článku 10(2) Šesté směrnice.

---

<sup>23</sup> Viz body 19 – 25 stanoviska generálního advokáta k případu C-245/04 EMAG Handel Eder HOG, kde advokát říká, že jak vývoz, tak dodání zboží do jiného členského státu jsou dodáním zboží s místem plnění dle článku 8(1)a Šesté směrnice a že po zavedení jednotného trhu byl pouze jeden titul pro osvobození takového plnění nahrazen druhým

Z toho vyplývá, že Šestá směrnice považuje „vývoz“ zboží za uskutečněný v okamžiku, kdy bylo zboží v souladu se smluvními podmínkami dodáno kupujícímu.

Podle současného znění § 66 odst. 5 zákona o DPH je plátce oprávněn přiznat osvobození od DPH při vývozu zboží nejdříve ke dni výstupu vyváženého zboží z území ES do třetí země.

Současné znění § 66 odst. 6 zákona o DPH stanoví plátci povinnost uvést vývoz zboží do daňového přiznání, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byl oprávněn přiznat osvobození od DPH. Vývoz zboží může plátce uvést do daňového přiznání pouze pokud může vývoz zboží prokázat.

V praxi nastávají situace, kdy plátce uskutečnil dodání zboží (například předal zboží v tuzemsku kupujícímu), kupující zajišťuje dopravu na území mimo ES, avšak zboží dosud nevystoupilo z území ES (například proto, že v Hamburku čeká na loď). Podle zákona o DPH tak plátce není oprávněn přiznat osvobození od DPH, přestože se dodání již uskutečnilo. U přelomu roku by tak mohlo dojít vykázáním vývozu v pozdějším období k nesprávnému stanovení koeficientu dle § 76 zákona o DPH, neboť ten se stanovuje z uskutečněných plnění a samotné dodání zboží je nepochybně uskutečněno.

Vykazování dodání zboží na vývoz v okamžiku dodání zboží by rovněž usnadnilo kontrolu těchto plnění správcem daně. Správce daně bude mít přehled o všech dodáních zboží, ke kterým došlo v daném zdaňovacím období. Pokud se dodatečně zjistí, že nejsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození (např. v situaci, kdy dopravu zajišťuje zahraniční kupující, vyjde najevo, že kupující má provozovnu v České republice), nebude nutné vyměřovat DPH v jiném (dřívějším) zdaňovacím období, než ve kterém byla osvobození vykázáno.

Vykázání vývozu zboží ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zboží dodáno, rovněž nelze žádným způsobem sankcionovat, a to ani pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SDP“). Uvedením vývozu v dřívějším zdaňovacím období je totiž nepeněžní povinnost splněna a ve smyslu § 104 odst. 1 zákona o DPH správce daně daň dodatečně v jiném zdaňovacím období nemůže vyměřit (pokud nedojde ke změně nároku na odpočet daně v důsledku ovlivnění koeficientu dle § 76 zákona o DPH).

Striktní gramatický výklad ustanovení § 66 odst. 5 a 6 zákona o DPH by tak byl v rozporu se Šestá směrnici.

### ***Sjednocující návrh II.***

Z výše uvedených důvodů doporučujeme přijmout sjednocující výklad, podle kterého nelze sankcionovat postup, a to ani pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, kdy plátce přizná osvobození od DPH při vývozu zboží v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 zákona o DPH již v okamžiku dodání zboží kupujícímu, tj. v období, kdy plátce není zatím schopen prokázat osvobození (např. proto, že dosud neobdržel jednotný správní doklad, na kterém bude potvrzen pohraničním celním úřadem výstup zboží z území EU, případně doklady potvrzující odeslání nebo přepravu zboží na území mimo EU). Podmínkou je, že nedojde k ovlivnění nároku na odpočet DPH v důsledku změny výše koeficientu dle § 76 zákona o DPH.

Pokud by následně nedošlo k výstupu zboží z území ES nebo pokud by plátce nebyl schopen následně prokázat osvobození, plátce provede opravu v dodatečném daňovém přiznání, pokud správce daně před jeho podáním neučinil úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za příslušné období.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

MF souhlasí se závěry předkladatele uvedené v části Sjednocující návrh I.

### **Stanovisko ke Sjednocujícímu návrhu II.:**

Ustanovení § 66 zákona o DPH je ustanovením speciálním, které upravuje pravidla pro aplikaci DPH (resp. osvobození od DPH) při vývozu zboží. Ustanovení § 66 odst. 5 a 6 zákona o DPH nejsou dle názoru Ministerstva financí v zjevném rozporu s komunitární úpravou. Vzhledem k tomu, že podmínky pro vykazování vývozu zboží jsou § 66 odst. 5 a 6 zákona o DPH jednoznačně určeny, není možno tato ustanovení pomínout a plátce je povinen se jimi řídit. Pokud však dojde k vykázání vývozu zboží v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 zákona o DPH v období, kdy bylo zboží v souladu se smluvními podmínkami dodáno, nelze za takový postup uložit sankci ani dle zákona o DPH, ani dle zákona o SDP za podmínky, že nedojde k vlivnění nároku na odpočet v důsledku změny koeficientu dle § 76 zákona o DPH.

## **Příspěvek 134/29.06.06 – stále otevřeno**

### **134/29.06.06 - Výpočet nároku na odpočet u režijních výdajů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem DPH**

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

#### **1. Úvod**

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit a sjednotit postup při uplatňování nároku na odpočet podle §§ 72 a 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platných předpisů (dále jen ZDPH), u přijatých zdanitelných plnění, která souvisejí (jako režijní výdaje) s příjmy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Podle ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen ESD), jak je uvedeno níže, jsou za režijní výdaje považována i přijatá zdanitelná plnění přímo související s plněními, která předmětem daně nejsou.

#### **2. Popis problému**

V praxi nastávají časté případy, kdy plátce uskutečňující ekonomickou činnost, která je předmětem daně z přidané hodnoty, dosahuje také příjmů, které nejsou považovány za příjmy z ekonomické činnosti a předmětem daně nejsou. Jedná se například o příjem dividend vyplývající z držby podílů v dceřiných společnostech, úrok či výnos z držby cenných papírů, příjem z prodeje obchodního podílu, příjmy z příležitostných finančních operací, příjmy z nakoupených pohledávek a podobně. S těmito příjmy mohou souviset přijatá zdanitelná plnění, která mají obecně (v souladu s judikaturou ESD) charakter režijních výdajů při uskutečňování ekonomické činnosti plátce, mj. např. různé účetní, právní, poradenské služby a podobně.

V dříve platném zákoně o DPH č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, bylo v § 19a a § 20 uvedeno, že plátce má nárok na odpočet i u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná a dále, že do výpočtu koeficientu se nezahrnují příjmy nebo výnosy za plnění, která nejsou zdanitelná.

Tento princip by v současném ZDPH byl příliš obecný a zřejmě by vedl k nesprávné aplikaci DPH např. u veřejnoprávních subjektů, avšak zařazení ustanovení § 72 odst. 5, ZDPH, které nemá jednoznačnou předlohu v ustanoveních Šesté směrnice, vyvolává u plátců uskutečňujících ekonomickou činnost pochybnosti ohledně správného postupu při uplatňování nároku na odpočet u zmíněných režijních výdajů.

Z formulace ustanovení § 76 ZDPH je zřejmé, že do výpočtu koeficientu podle tohoto ustanovení se příjmy, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti plátce, nezapočítávají, avšak vzniká otázka, zda záměrem zákonodárce bylo, aby plátce byl povinen krátit nárok na odpočet u režijních výdajů vynaložených v rámci podnikání v souvislosti s příjmy, které nejsou předmětem daně, podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH v návaznosti na strukturu svých příjmů ještě před případným krácením nároku na odpočet podle § 76 ZDPH.

Domnívám se, že takový postup by mohl být odůvodnitelný u plátců, kteří nebyli zřízení či založení za účelem podnikání a mají převážně příjmy a výdaje, které s ekonomickou činností nesouvisí (např. veřejnoprávní subjekty při výkonu veřejné správy), avšak u plátce, který především uskutečňuje ekonomickou činnost, by postup podle § 72 odst. 5 ZDPH při uplatňování odpočtu u režijních výdajů nebyl v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora a se Šestou směrnicí.

### 3. Judikatura Evropského soudního dvora

Jak vyplývá z rozsudků ESD, pohlíží ESD na přijatá zdanitelná plnění, která souvisí s příjmy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, jako na **všeobecné nebo režijní náklady související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku** a nepřiznává je pouze k příjmům, které nejsou předmětem daně a ani je nekrátí koeficientem, který by zahrnoval i příjmy, které nejsou předmětem daně:

V případě C-16/00 (Cibo) se vyjadřuje ESD k otázce týkající se nároku na odpočet z právních, účetních, daňových a poradenských služeb, vynaložených v souvislosti s převzetím podílů v jiných společnostech. Holdingová společnost Cibo, jejíž podstatná část příjmů byla tvořena dividendami plynoucími z držení podílů v jiných společnostech a kromě toho poskytovala v menší míře konzultační služby vlastněným společností, z těchto služeb souvisejících s převzetím podílů v jiné společnosti (jednalo se např. o audit příslušných společností, právní pomoc při sjednávání kupní ceny podílů, organizování převzetí společností) uplatnila nárok na odpočet. Správce daně tento nárok na odpočet zpochybnil, neboť podle jeho názoru nesouvisel se službami poskytovanými holdingem, ale s vlastnictvím podílů a příjmem dividend, které nejsou předmětem daně. Podle ESD však jsou uvedené náklady na převzetí podílů v jiné společnosti **součástí všeobecných nákladů osoby povinné k dani** a jako takové jsou tedy součástí nákladů na plnění uskutečněná holdingem. Náklady na služby související s převzetím podílů mají v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním jako takovým. Proto může osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice. Do výpočtu koeficientu se příjem z dividend podle téhož rozsudku přitom nezahrnuje.

Obdobně přistoupil ESD k nákladům souvisejícím s příjmy, které nejsou předmětem daně v případě C-408/98 (Abbey National). Zde posuzoval otázku nároku na odpočet z přijatých služeb, které souvisely s prodejem části podniku. Tento prodej nebyl v souladu s ustanovením čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 Šesté směrnice a v souladu s národní legislativou příslušného členského státu předmětem daně, neboť příjemce se stal

plátcem, který vstoupil z hlediska DPH do práv a povinností původního vlastníka části podniku (poznámka: v Šesté směrnici a v rozsudku je používán pojem „právním nástupcem“ prodávající osoby, což však má v českém právu širší význam, proto používám termín odpovídající ustanovením ZDPH). ESD konstatoval, že tyto přijaté služby tvoří součást režijních nákladů osoby povinné k dani a jako takové tedy tvoří součást nákladů veškeré ekonomické činnosti. Pokud osoba povinná k dani uskutečňuje transakce, z nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná a současně i transakce, z nichž nárok na odpočet uplatnit nelze, může uplatnit pouze poměrnou část nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice.

Při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet daně v těchto případech vycházel ESD ze základního principu DPH, že veškeré transakce podléhající dani musí být zdaněny zcela neutrálním způsobem, to je po uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění, která tvoří součást nákladů na tyto transakce. Tuto zásadu zdůraznil ESD již v řadě předchozích rozsudků, z nichž uvádíme konkrétní výňatky:

„Systém odpočtu DPH má za účel zbavit podnikatele zcela břemene daně z přidané hodnoty zaplacené v průběhu veškerých jeho ekonomických činností. Systém DPH má zajistit, aby veškeré ekonomické činnosti, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, pokud jsou samy předmětem daně, byly zdaněny zcela neutrálním způsobem“ (C-37/95 Ghent Coal, C-98/98 Midland Bank, spojené případy C-110/98 – 147/98 Gabalfrisa).

Uvedený princip připomíná ESD i v citovaných případech C-16/00 a C-408/98:

„V souladu se základním principem, na němž je založen systém DPH a který vyplývá z článku 2 Druhé a Šesté směrnice, se DPH aplikuje na každou transakci po uplatnění odpočtu daně, kterou jsou zatíženy různé části nákladů“ (C-408/98, odstavec 27, obdobně C-16/00, odstavec 30).

Z tohoto principu a z pravidel DPH podle ESD vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet z přijatých služeb či zboží je nezbytné, aby náklady na tyto služby či zboží tvořily součást nákladů na zdanitelná plnění a měly tak přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými plněními. Proto ESD zkoumal, zda u služeb přijatých v souvislosti s převodem podniku a v souvislosti s převzetím podílu v jiné společnosti je splněna podmínka přímé a bezprostřední souvislosti s jednou nebo více transakcemi na výstupu.

Ačkoli ESD v obou případech připouští, že neexistuje přímá souvislost těchto přijatých služeb s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu a že náklady na tyto služby nezatěžují jako přímé náklady konkrétní transakci na výstupu, u níž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, konstatuje v obou případech, že náklady na tyto služby jsou součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mají přímou souvislost s podnikáním:

„Náklady na tyto služby tvoří část režijních nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou tedy nákladovými položkami podnikatelské produkce. Dokonce i v případě převodu celého podniku, kdy by osoba povinná k dani po využití těchto služeb již dále neuskutečňovala žádné transakce, náklady na tyto služby musí být považovány za součást ekonomické činnosti podniku jako celku před převodem...“ (C-408/98, odstavec 35).

„Náklady na tyto služby jsou částí všeobecných nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou tedy součástí nákladů podnikatelské produkce. Takové služby mají tedy v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním osoby povinné k dani jako celkem“ (C-16/00, odstavec 33).

Protože zkoumané přijaté služby souvisejí podle ESD s celou ekonomickou činností, může plátcem uplatnit nárok na odpočet daně podle ustanovení čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice, pokud uskutečňuje transakce, z nichž nárok na odpočet má i transakce,

z nichž nárok na odpočet nemá. V C-408/98 ESD připouští, že z uvedených služeb by mohl plátce uplatnit i plný nárok na odpočet, pokud by přijaté služby měly přímou a bezprostřední souvislost s jasně vymezenou částí ekonomické činnosti, všechny transakce tvořící tuto část by podléhaly dani a náklady na tyto služby by tvořily součást režijních nákladů této části ekonomické činnosti. (C-408/98. odstavec 40).

V obou případech tedy ESD posuzuje přijatá zdanitelná plnění, která byla vynaložena v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, přestože byla vyvolána transakcemi a věcně souvisela s příjmy, které předmětem daně nejsou, jako režijní výdaje souvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti.

Otázkou výpočtu poměrné části nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice se ESD zabývá přímo v případě C-16/00 i v řadě dalších případů:

V případě C-16/00 se ESD zabývá otázkou zahrnování příjmů, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, do výpočtu poměrné části nároku na odpočet daně na vstupu. V rozsudku konstatuje, že vzhledem k tomu, že příjem dividend **není úplatou za ekonomickou činnost, nezahrnuje se do výpočtu jmenovatele koeficientu podle čl. 19 Šesté směrnice**. Stejný závěr přijal i v rozsudku C-333/91 (Sofitam) nebo v C-142/99 (Floridienne and Berginvest). V C-77/01 (Empresa) konstatuje, že do výpočtu koeficientu se nezahrnuje výnos z podílů v investičních fondech.

Podle čl. 19 odst. 2 Šesté směrnice se do výpočtu koeficientu **nezahrnují ani obraty z příležitostných finančních operací**.

To připomíná ESD v rozsudcích C-77/01, kde uvádí, že do výpočtu koeficientu podle čl. 19 Šesté směrnice se nezapočítávají příjmy z (příležitostného) prodeje cenných papírů nebo podílů v investičních fondech nebo C-142/99, kde konstatuje, že do výpočtu koeficientu se nezahrnuje úrok z půjček, které nejsou ekonomickou činností ve smyslu Šesté směrnice.

V C-142/99 ESD výslovně konstatuje, že poměrná část nároku na odpočet je tvořena zlomkem, který má ve jmenovateli celkový součet obrátů z transakcí, z nichž je DPH odpočitatelná a z transakcí, z nichž DPH odpočitatelná není. Toto ustanovení musí být interpretováno tak, že ze jmenovatele zlomku musí být vyňaty dividendové příjmy a úrok placený z půjček, které nejsou pro účely článku 4 Šesté směrnice ekonomickou činností.

#### 4. Komentář

Z citovaných judikátů vyplývají podle mého názoru dvě důležité skutečnosti:

**1. Služby přijaté v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, přesto, že se jednalo o služby věcně bezprostředně související s transakcemi a příjmy, které nejsou předmětem daně, neposuzoval ESD pouze z hlediska věcné souvislosti, ale vzal v úvahu, že náklady na ně byly vynaloženy při uskutečňování ekonomické činnosti a jsou promítnuty jako režijní náklady do veškerých ekonomických činností plátce, a proto jim přisoudil možnost uplatnění odpočtu podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice.**

Z hlediska věcné souvislosti byly v obou případech nepochybně dotyčné služby pořízeny pouze z toho důvodu, že plátcí hodlali uskutečnit transakci, která není předmětem daně: Pokud by holding nezamýšlel převzít jiné společnosti, služby auditu ani poradenství při sjednání ceny převodu by nepožadoval, stejně tak pokud by ve druhém případě nedošlo k prodeji části podniku, nebyly by nakoupeny služby s tímto převodem související. S uskutečňováním ekonomické činnosti však v obou případech přijaté služby souvisely (holding poskytoval v menším rozsahu také konzultační služby, část podniku, která byla převáděna, sloužila před převodem k uskutečňování zdanitelných plnění).

Za těchto okolností je velmi důležité, že ESD posoudil tyto služby v plném rozsahu jako související s podnikáním jako celkem a přiznal jim nárok na odpočet podle

ustanovení čl 17 odst. 5 Šesté směrnice. Pokud by plátce prokázal, že byly součástí nákladů pouze za zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, mohl by mít plný nárok na odpočet daně.

**2. Do výpočtu koeficientu, kterým se podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice určuje poměrná část nároku na odpočet, se podle rozsudků ESD nezapočítávají příjmy, které nejsou úplatou za ekonomickou činnost. To má za následek, že výdaje (dle judikatury ESD režijní), které osoba povinná k dani vynaloží v průběhu uskutečňování ekonomické činnosti a které souvisejí i s příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou kráceny pouze ve vztahu k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet daně, které se do jmenovatele koeficientu podle čl. 19 započítávají**

Výklad ESD zřejmě souvisí se skutečností, že ve své podstatě příjmy, které nejsou důsledkem ekonomických činností nebo příležitostné finanční operace představují v poměru k převažující ekonomické činnosti pouze omezenou nebo žádnou spotřebu přijatých zdanitelných plnění a jejich zahrnutím do krácení nároku na odpočet by odpočet z ekonomické činnosti byl zkreslen (C-77/01). Z toho důvodu je zřejmě také přímo v Šesté směrnici z výpočtu koeficientu, kterým se v určených případech krátí nárok na odpočet daně, vyňata kromě výše obratu, který se vztahuje k příležitostným operacím s nemovitostmi a příležitostným finančním operacím, také výše obratu, vztahující se k dodání investičního majetku, který osoba povinná k dani využila pro potřeby svého podnikání. Tyto příjmy tvoří reprezentativní vzorek činností a tedy ani spotřeby přijatých zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti plátce, i když mohou někdy dosahovat značné výše.

Mezi ustanoveními čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice nemůže dle mého názoru být žádný „mezistupeň“, který by nárok na odpočet krátil jiným způsobem, neboť tato ustanovení přímo odkazují na sebe navzájem. Také z uvedených judikátů, které jsou velmi konkrétní a podrobné, žádný jiný způsob krácení nároku na odpočet nevyplývá. Pokud by podle českého ZDPH plátcí daně měli při uplatňování nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění, které jsou režijními výdaji souvisejícími s příjmy, které nejsou předmětem DPH, krátit nárok na odpočet podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH, krátili by jej ve větší míře než vyplývá z judikátů ESD tak, jako by se příjmy, které nejsou předmětem daně, do koeficientu započítávaly.

## **5. Návrh na sjednocující závěr**

1. Přijatá zdanitelná plnění, která plátce uskutečňující ekonomické činnosti pořídil v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a která souvisejí s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, se ve vztahu k nároku na odpočet daně neposuzují podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH i když souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně.

*2. Pokud plátce uskutečňující ekonomické činnosti použije v rámci uskutečňování ekonomické činnosti přijatá zdanitelná plnění, která souvisejí s příjmy, jež nejsou předmětem daně postupuje podle § 72 odst. 4 ZDPH a nárok na odpočet krátí koeficientem podle § 76 ZDPH.*

## **6. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem zveřejnit.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Dne 23. 6. 2006 proběhlo jednání s předkladatelem, který souhlasil s úpravou a doplněním příspěvku a s odložením na další jednání, dne 14.8. se konalo další jednání, ze strany předkladatele byla přislíbena úprava příspěvku (příspěvek zatím nebyl upraven zcela podle



výsledků jednání). Navrhujeme předložit k projednání konečnou, upravenou verzi příspěvku a odložit projednání na další KOOV.

## **Příspěvek 135/29.06.06 – MF předkládá stanovisko**

### **135/29.06.06 - Podmínky pro přiznání a zaplacení daně podle § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, číslo osvědčení 3826

#### **1. Úvod**

Cílem příspěvku je sjednotit výklad a meze aplikovatelnosti ustanovení § 108(1)(m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“).

#### **2. Legislativa**

##### **2.1 Evropská úprava**

Podle čl. 21(1)(d) Šesté směrnice 77/388/EEC o DPH („Směrnice“) ve znění čl. 28g Směrnice je daň povinna zaplatit jakákoliv osoba, která uvede DPH na faktuře nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura.

##### **2.2 Domácí úprava**

Podle § 108 (1)(m) ZDPH, který má implementovat čl. 21(1)(d) Směrnice do českého práva, přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna osoba, která uvede daň na daňovém dokladu.

#### **3. Rozbor**

Podle Důvodové zprávy k návrhu Směrnice bylo cílem čl. 21(1)(d) Směrnice (v původním znění Směrnice označeném jako čl. 21(1)(c)) umožnit plátcům daně, kteří obdrží fakturu s uvedením daně, aby mohli uplatnit nárok na odpočet. Aby byla zachována neutralita DPH a nedocházelo k daňovým únikům, byla stanovena související povinnost osoby, která takovouto fakturu vydala, aby odvedla daň zde uvedenou v případě, že z jiných okolností povinnost uplatnit tuto daň neplyne.

Čl. 21(1)(d) Směrnice byl následně vyložen v několika rozhodnutích Soudního dvora Evropských společenství („ESD“). V rozhodnutí C-141/96 *Langhorst* ESD uvedl, že Směrnice umožňuje členskému státu zohlednit dobropis vydaný příjemcem zboží nebo služby dodavateli jako „dokument sloužící jako faktura“ a zvyšující základ daně a související daň v případě, že tento dokument obsahuje informace předepsané pro fakturu, je vydán se souhlasem osoby, která poskytuje zdanitelné plnění, a tato osoba má možnost zpochybnit částku daně uvedenou na tomto dokladu. Jestliže tato osoba nezpochybní částku daně, která je na dokladu uvedena a která je vyšší, než by měla být daň vztahující se k uskutečněnému zdanitelnému plnění, pak tato osoba smí být pokládána za osobu, která uvedla daň na faktuře, a je povinna tuto daň zaplatit. ESD však neřešil otázku, zda tato osoba může žádat vrácení rozdílu mezi daní uvedenou na faktuře a daní, která měla být uplatněna.

V rozhodnutí C-454/98 *Schmeink & Cofreth and Strobel* řešil ESD otázky uplatnění daně uvedené na fakturu v případě, kdy zdanitelné plnění, ke kterému se faktura vztahuje, nebylo nikdy uskutečněno, přičemž faktura bez souvisejícího plnění byla vydána záměrně. ESD prohlásil, že pokud vydavatel faktury v přiměřené lhůtě plně eliminuje riziko ztráty daňového příjmu, pak princip neutrality DPH požaduje, aby daň, která byla nesprávně uvedena na fakturu. Možnost opravy nemůže být podmíněna tím, zda plátce jednal při vystavení faktury a uplatnění daně v dobré víře. Je v pravomoci členského státu stanovit postup pro opravu nesprávně uplatněné a fakturované daně tak, aby možnost opravy nebyla závislá pouze na rozhodovací pravomoci daňové správy.

Předmětem rozhodnutí C-78/02 *Karageorgou* byla povinnost uplatnit DPH v případě, kdy jednání plátce, který vystavil fakturu s uvedením částky daně, nebylo ekonomickou činností ale faktickým zaměstnáním. ESD rozhodl, že částka uvedená na fakturu jako daň nemůže být považována za daň v případě, kdy se plátce chybně domnívá, že provádí činnost jako podnikatel, přičemž ve skutečnosti jde o zaměstnání. Čl. 21(1)(d) Směrnice nebrání vrácení částky uvedené chybně jako daň na fakturu nebo obdobném dokumentu, pokud dotčené činnosti nejsou předmětem daně a fakturovaná částka nemůže proto podléhat dani. V tomto případě však ESD zohlednil i to, že příjemcem plnění byl stát, který neměl nárok na odpočet uplatněné daně.

Podle § 108(1)(m) ZDPH a ve světle výše uvedených rozhodnutí ESD lze dovodit, že povinnost uplatnit daň vzniká pouze v následujících případech:

- a) Existuje daňový doklad, na kterém je uvedena daň;
- b) Osoba, jejíž jménem byla daň na tomto daňovém dokladu uvedla, mohla provést opravu tohoto dokladu postupem stanoveným členským státem;
- c) V přiměřené lhůtě nebyla oprava daňového dokladu touto osobou stanoveným postupem provedena;
- d) Příslušný doklad se vztahuje ke plnění, které je předmětem daně a které je poskytnuto v tuzemsku plátcem daně.

Ad a)

Podle § 26(1) ZDPH se *daňový doklad* může vztahovat pouze ke zdanitelnému plnění nebo plnění osvobozenému od daně s nárokem na odpočet daně. To platí i v případě, že je daňový doklad vystaven před uskutečněním plnění nebo před přijetím platby. V takovémto případě však jde o porušení povinnosti nepeněžité povahy podle § 26(1) ZDPH a správce daně může uložit pokutu podle § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („ZSDP“).

Daňový doklad nemůže existovat ve vztahu k plnění, které je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet nebo které není vůbec předmětem daně. Doklad, který by plátce k takovémuto plnění vydal, nemůže být pokládán na daňový doklad, jeho vystavení pro účely DPH je irelevantní a správce daně nemůže za jeho vystavení uložit pokutu podle § 37 ZSDP.

Ustanovení § 108 (1)(m) ZDPH lze použít pouze tam, kde existuje související tuzemské zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, ke kterému je plátcem (nebo jím zmocněnou osobou) vydán *daňový doklad*, na kterém je uvedena daň, kterou je plátce povinen zaplatit.

Předkladatel je toho názoru, že pouhá skutečnost, že v určité písemnosti označené jako „daňový doklad“ je uvedena jako jedna z položek „daň“ a u ní určitá peněžní částka, sama o sobě ještě neznamená, že je zde v každém případě související povinnost plátce tuto daň uvést v daňovém přiznání a zaplatit. To jinými slovy znamená, že § 108(1)(m) ZDPH podle názoru předkladatele nedefinuje další typ daňového dokladu nad rámec ustanovení § 26 a násl. ZDPH, který by mohl být vystaven jakoukoliv osobou (včetně osob, které nejsou povinné k dani ve smyslu § 5(1) ZDPH) a bez souvislosti s jakýmkoliv zdanitelným plněním uskutečněným v tuzemsku. Proto nelze § 108(1)(m) ZDPH ve vztahu k neplátcům aplikovat.

Ad b)

ZDPH stanoví postup pro *opravu nesprávného daňového dokladu* na vyšší daňovou povinnost pouze v některých případech.

Příklady, kdy lze tuto opravu provést dobropisem, jsou taxativně uvedeny v § 42(1) ZDPH. Tato úprava však ve vztahu k § 108(1)(m) ZDPH není aplikovatelná, neboť se nevztahuje k daňovému dokladu, ale k plnění, ke kterému byl původní daňový doklad vydán.

Pro případy, kdy daň byla uplatněna na plnění, které není předmětem daně, je v praxi používán a správci daně obecně akceptován postup prostřednictvím dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost, resp. snížení uplatněného odpočtu.

Pro případy, kdy vyšší daňová povinnost vznikla uplatněním nesprávně vyšší sazby daně, je možnost opravy zakázána v § 49(2) ZDPH s tím, že podle § 72(6) ZDPH je u příjemce tohoto plnění naopak umožněn nárok na odpočet nesprávně uplatněné daně.

Právo provést opravu ve všech případech však jednoznačně plyne jak ze Směrnice, tak i ze související judikatury ESD. Z tohoto důvodu je předkladatel toho názoru, že opravu je možno provést jakýmkoliv způsobem a následně ji zohlednit v dodatečném daňovém přiznání na nižší daňovou povinnost dle § 103(2) ZDPH.

Protože z judikatury ESD jednoznačně plyne, že u daně uplatněné na základě § 108(1)(m) ZDPH neplyne příjemci dokladu nárok na odpočet, není příjemce pouze na základě dokladu oprávněn uplatnit odpočet.

Ad c)

ZDPH nestanoví subjektivní lhůtu pro provedení opravy nesprávně uplatněné daně. Proto lze v souladu s judikaturou ESD opravu provést v přiměřené době kdykoliv ve lhůtě dle § 47(1) ZDPH.

Ad d)

Daňový doklad nemůže existovat ve vztahu k plnění, které není předmětem daně. To je zřejmé z § 26(1) ZDPH, který povinnost vystavení daňového dokladu vztahuje pouze k uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně.

Nad rámec výše uvedených podmínek z judikatury ESD plyne, že osobou, která uvedla daň na daňovém dokladu, je pro účely § 108(1)(m) ZDPH osoba, ke které se doklad vztahuje a nikoliv osoba, která doklad fyzicky vyhotovila.

#### 4. Praktické příklady

Následující příklady demonstrují výše uvedené závěry ve vztahu k možnosti aplikace § 108(1)(m) ZDPH v nejčastěji se objevujících případech.

##### Příklad 1

###### Situace

Dodavatel – plátce daně dodá odběrateli – plátcí daně soubor majetku a uplatní daň na výstupu, kterou uvede na dokladu, který má náležitosti daňového dokladu. Odběratel uplatní odpočet daně. Následně je zjištěno (např. na základě daňové kontroly), že dodaný soubor majetku má fakticky povahu podniku ve smyslu § 13(10)(a) a § 14(5)(a) ZDPH, resp. čl. 5(8) a čl. 6(5) Směrnice, a proto není předmětem daně.

###### Řešení

Dodavatel může uplatit nárok na vrácení nesprávně uplatněné daně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Správce daně nemůže vrácení daně odmítnout s odkazem na § 108(1)(m) ZDPH.

Pokud však dodavatel zjistí chybu do dne podání řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, může opravu provést v rámci tohoto daňového přiznání, resp. výsledek součtu daňové povinnosti podle § 108(1)(m) ZDPH a související následné opravy bude daňově neutrální a v přiznání se tato transakce vzhledem k daňové neutralitě vůbec nezobrazí.

Z důvodu zachování neutrality DPH nemá odběratel nárok na odpočet a případně nesprávně uplatněný odpočet je odběratel povinen vrátit. Pokud byl odpočet s ohledem na všechny okolnosti uplatněn odběratelem v dobré víře<sup>24</sup>, může správce daně z důvodu odstranění tvrdosti prominout podle § 55a(1) ZSDP odběrateli daňové penále a úrok z prodlení z nesprávně uplatněného odpočtu.

##### Příklad 2

###### Situace

Dodavatel – plátce daně uskuteční zdanitelné plnění a na daňovém dokladu uvede nesprávnou sazbu a daň, např. místo 5% uvede 22%. Odběratel – plátce daně uplatní odpočet daně ve výši uvedené na daňovém dokladu.

###### Řešení

Dodavatel je povinen uplatnit daň uvedenou na daňovém dokladu. Může však následně jakýmkoliv vhodným způsobem provést opravu nesprávně uplatněné daně a podat dodatečně

---

<sup>24</sup> Pokud jde o ochranu dobré víry a zachování principu právní jistoty, viz např. rozhodnutí C-354/03 *Optigen*, odstavec 48, C-400/98 *Breitsohl*, odstavec 39, C-110/98 *Gabalfriša*, odstavec 46, C-110/94 *INZO*, odstavec 23 a 24, C-268/83 *Rompelman*, odstavec 24.

daňové přiznání na nižší daňovou povinnost v případě, že nestihne opravu provést do podání řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

Odběratel má nárok na odpočet daně pouze ve výši daňové povinnosti, kterou měl dodavatel uplatnit podle ZDPH. U rozdílu mezi daní uplatněnou dodavatelem a uvedenou na daňovém dokladu, a daní, která měla být správně uplatněna, odběratel nárok na odpočet nemá a pokud již odpočet uplatnil, je povinen jej vrátit.

### **Příklad 3**

#### Situace

Dodavatel – osoba povinná k dani, dodá plnění, které je předmětem daně, a vystaví doklad, který má náležitosti daňového dokladu. V okamžiku vydání dokladu však dodavatel není registrován jako plátce daně. Odběratel – plátce daně uplatní odpočet daně ve výši uvedené na dokladu.

#### Řešení

Dodavatel není povinen na dodané plnění uplatnit daň uvedenou na dokladu podle § 108(1)(m) ZDPH z toho důvodu, že ke dni uskutečnění plnění není zaregistrován jako plátce daně a proto nemůže vůbec vydávat daňové doklady, což je jedna z podmínek pro aplikaci § 108(1)(m) ZDPH.

Dodavatel má nárok na vrácení nesprávně uplatněné daně. Protože dodavatel není v okamžiku uskutečnění plnění plátcem daně, nemůže opravu zohlednit ve svém daňovém přiznání a proto daň uvedenou na jím vydaném dokladu vůbec nepřiznává a neplatí. Pokud by již daň zaplatil, má nárok na její vrácení formou žádosti o vrácení přeplatku.

Odběratel nemá nárok na odpočet daně uplatněné dodavatelem a je povinen nesprávně uplatněný odpočet vrátit. Pokud však byl odpočet uplatněn odběratelem v dobré víře, může správce daně prominout odběrateli daňové penále.

### **Příklad 4**

#### Situace

Dodavatel – plátce daně dodá odběrateli – plátcem daně zdanitelné plnění. Následně je zrušena registrace dodavatele jako plátce. Dodatečně je vztah mezi dodavatelem a odběratelem – plátcem daně překvalifikován na závislost činnost podle § 6(2) zákona o daních z příjmů, tzn. dodavatel neuskutečnil plnění v rámci své ekonomické činnosti ve smyslu §5(2) ZDPH.

#### Řešení

Dodavatel, který již není plátcem daně, může provést opravu a na dotčená plnění, která nejsou předmětem daně, podat dodatečné daňové přiznání.

Pro zachování principu neutrality a z důvodu nesplnění zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu je odběratel povinen vrátit nesprávně uplatněný odpočet.

## **Příklad 5**

### Situace

Dodavatel – plátce daně vystaví daňový doklad a odběratel uplatní odpočet daně dříve, než je uskutečněno zdanitelné plnění popř. osvobozené plnění s nárokem na odpočet nebo přijata související platba.

### Řešení

Dodavatel je podle § 108(1)(m) ZDPH povinen zaplatit daň uvedenou na předčasně vystaveném daňovém dokladu a odběratel je oprávněn uplatnit nárok na odpočet této daně. Pouze v případě, kdy by se následně neuskutečnilo zdanitelné plnění nebo nebyla přijata příslušná platba, byl by dodavatel oprávněn a příjemce povinen provést příslušnou opravu daňové povinnosti a souvisejícího nároku na odpočet.

## **Příklad 6**

### Situace

Dodavatel – plátce daně obdrží od odběratele – plátce daně platbu na budoucí konkrétní zdanitelné plnění. Dodavatel vystaví v souvislosti s přijatou platbou daňový doklad a uplatní daň na výstupu. Následně však ke zdanitelnému plnění vůbec nedojde.

### Řešení

V uvedeném případě může dodavatel vydat doklad, který má náležitosti dobropisu podle § 42(1)(a) ZDPH ve výši přijaté platby. Pokud ke zrušení plnění dojde ještě před podáním řádného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, zrušené plnění se v přiznání vůbec nezobrazí. Pokud již dodavatel daň na výstupu uplatnit, může provést opravu formou dodatečného daňového přiznání.

## **Příklad 7**

### Situace

Plátce daně vystaví daňový doklad s uvedením daně pro zdanitelné plnění, které není předmětem daně (poskytnutí služby v režimu reverse-charge) nebo je od daně osvobozeno (intra-komunitární dodání zboží). Protože příjemce tohoto plnění z jiného členského státu EU je v takovémto případě povinen na přijaté zdanitelné plnění uplatnit místní daň, mohlo by v tomto případě docházet k dvojímu zdanění stejného plnění, které je obecně nepřípustné.

### Řešení

Plátce může původní nesprávný daňový doklad s uvedenou daní dodatečně nahradit správným daňovým dokladem, kde česká daň již uvedena nebude. Pokud provede výměnu dokladů do podání daňového přiznání, pak daň uvedenou v původním dokladu v přiznání neuvede. Pokud již přiznání podal a daň uvedenou v původním dokladu přiznal a zaplatil, pak při vrácení nesprávně uplatněné daně lze postupovat cestou dodatečného daňového přiznání. Příjemce původního dokladu nemá nárok na odpočet daně uvedené v původním dokladu.

## Příklad 8

### Situace

Plátce daně omylem vystaví daňový doklad s uvedením daně na neexistující plnění. Následně provede plátce storno vystaveného dokladu ve svém účetnictví. Pokud již doklad zaslal jeho adresátovi, vyrozumí adresáta, že jde o doklad vystavený a zasláný omylem.

### Řešení

Pokud je oprava (vystornování) dokladu provedena do podání daňového přiznání, pak žádné opravy není plátce povinen provádět a nemá povinnost daň uvedenou na původním neplatném dokladu uvést v daňovém přiznání a zaplatit. Pokud je oprava (storno) provedeno až po podání přiznání a daň již byla v přiznání uvedena a zaplacená, pak lze postupovat cestou dodatečného daňového přiznání. Příjemce omylem vystaveného dokladu nemá nárok na odpočet daně uvedené v tomto dokladu.

## 5. Závěr

Předkladatel navrhuje, aby MF potvrdilo řešení uvedená v příkladech 1 až 8.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

MF nesouhlasí s názorem, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH lze aplikovat pouze na doklad vystavený plátcem a vztahující se výhradně ke zdanitelnému plnění nebo k plnění osvobozenému od daně s nárokem na odpočet.

Ustanovením § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH byl zákonodárcem realizován záměr implementovat čl. 21(1)(d) směrnice 77/388/EHS („Šestá směrnice“) stanovící povinnost přiznat a zaplatit daň pro jakoukoliv osobu, která uvede daň na daňový doklad (invoice) nebo jiný doklad sloužící jako daňový doklad.

Z rozsudku C-78/02 Karageorgou uvedeného předkladatelem nelze dovodit, že předmětné ustanovení Šesté směrnice nelze aplikovat na osoby, které nejsou osobou povinnou k dani. Lze však dovodit, že aplikace ustanovení nebrání případnému vrácení zaplacené daně, jestliže příjemce dokladu neměl nárok na odpočet, a to z důvodu zachování principu neutrality.

Rovněž z výkladu ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH založeného výhradně na výkladu termínu „daňový doklad“ s ohledem na jeho náležitosti nelze dovodit neaplikovatelnost tohoto ustanovení na osoby, které nejsou plátcem, protože jednou z náležitostí daňového dokladu je identifikace plátce. Důvodem je zejména skutečnost, že obsah termínu „daňový doklad“ používaného v ZDPH není vždy naprosto totožný (viz např. § 35 ZDPH: za daňový doklad je v odst. 2 považován i doklad vystavený dodavatelem, přestože neobsahuje veškeré předepsané náležitosti dle § 35 odst. 1 ZDPH). Pokud by se při výkladu tohoto ustanovení zákona nevycházelo ze záměru zákonodárce a z ostatních ustanovení zákona, pak vyvstává otázka, proč by zákonodárce přijímal duplicitní ustanovení, když povinnost přiznat a zaplatit daň u zdanitelných plnění uskutečněných plátcem je stanovena v jiných bodech § 108.

Obdobně je z rozsudků C-454/98 Schmeink & Cofreth and Strobel a C-342/87 Genius Holding zřejmé, že čl. 21(1)(d) se vztahuje i na případy, kdy k žádnému plnění nedošlo.

Aplikaci ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH nelze podmiňovat nevyužitím případné možnosti opravy nesprávně uvedené daně. Je na členských státech, aby si rozhodly, jakým způsobem resp. v jaké fázi případné opravy umožní, zda ve fázi výpočtu splatné daně nebo až dodatečně (viz C-454/98 Schmeink & Cofreth and Strobel).

Podmínky pro případné opravy nesprávně uvedené daně na daňovém dokladu nejsou předmětem tohoto příspěvku.

## **Příspěvek 136/29.06.06 – MF předkládá souhlasné stanovisko**

### **136/29.06.06 - DPH aspekty přepravních služeb v rámci intra-komunitární a mezinárodní přepravy**

Předkládají: Mgr. Eugen Oehm, daňový poradce, č. osvědčení 3442  
Ing. Petra Černá, daňová poradkyně, č. osvědčení 3522

#### **1. Popis problému**

V předkládaném příspěvku chceme odbornou veřejnost seznámit s nejasnostmi, kterým musejí, za současného legislativního stavu, čelit čeští dopravci v rámci svých obchodních aktivit s partnery z jiných členských států Evropské unie nebo zahraničními partnery.

Dále bychom rádi došli ke konsensu ohledně nastíněných řešení a dalších možností, které mají plátcí a ostatní zainteresované subjekty při analýze DPH aspektů jednotlivých transakcí a jejich dopadů.

Cílem předkládaného příspěvku je konkrétně:

- a) Problematika par. 10 (3) ZDPH poslední věty operující s termínem „.....a tato *přeprava je přímo spojena s ....*“
- b) Problematika par. 69 (1) ZDPH operující s termínem „*Přeprava zboží při vývozu....*“ a par 69 (3) ZDPH operující s termínem „*Služby, které jsou přímo vázána na vývoz..*“
- c) Problematika správného vyhodnocení dané situace a případné dopady v případě následné překlasifikace ze strany finančního úřadu pro všechny zainteresované strany
- d) otázka vrácení české DPH podle par. 82 a 83 ZDPH v případech
  - kdy je českou DPH zatížena přeprava, která je ze strany finančního úřadu následně klasifikována jako součást mezinárodní přepravy v souladu s par. 69 ZDPH
  - kdy je českou DPH zatížena přeprava, která je ze strany finančního úřadu následně klasifikována jako součást intra-komunitární přepravy v souladu s výše zmiňovaným par. 10 (3) ZDPH
- e) Nastínění možných řešení
  - aplikace alternativního scénáře, který shledáváme za současného legislativního stavu jako nepraktičtější a nejméně rizikovou variantu řešení
  - návrh upravit výše uvedené problematické oblasti např. publikováním stanoviska Ministerstva financí České republiky

#### **2. Právní rámec**



V souladu s par. 10 (3) a) ZDPH se za intra-komunitární přepravu zboží považuje také přeprava zboží na území České republiky (místo zahájení a ukončení přepravy na území ČR), jestliže je tato **přímo spojena** s přepravou zboží mezi jednotlivými členskými státy Evropské unie.

V souladu s par. 69 (1) ZDPH je přeprava zboží při vývozu osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. V souladu s par. 69 (3) ZDPH jsou, mimo jiné, osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně služby, které jsou **přímo vázány** na vývoz zboží.

Nárok na osvobození přepravy zboží při vývozu se dokládá v souladu s par. 69 (4) ZDPH přepravním dokladem potvrzeným pohraničním celním úřadem, případně přepravním dokladem a smlouvou o přepravě věci nebo jinými důkazními prostředky v případě, že se jedná o plátce, který uskutečňuje přepravu při vývozu zboží na základě postoupení závazku dalších osob. V souladu s par. 69 (5) ZDPH se osvobození v případě služeb, které jsou přímo vázány na vývoz zboží, dokládá dokladem o zaplacení popřípadě jinými doklady prokazujícími splnění podmínek pro osvobození od daně.

Obdobně se závěry v příspěvku KOOV 48/04.05.05 předkládaném Mgr. Milanem Tomičkem, se domníváme, že tuzemské svozy zboží, které je vyváženo z EU, představují služby přímo vázané na vývoz zboží podle par. 69 (3) ZDPH.

V souladu s par. 72 (6) ZDPH má plátce nárok na odpočet DPH z přijatých plnění osvobozených od daně, u kterých byla plátcem, který uskutečnil tato plnění, uplatněna daň na výstupu, přestože se jedná o osvobozená plnění.

V souladu s par. 82 (2) může osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě EU uplatnit svůj nárok na vrácení české DPH za obdobných podmínek, za nichž může být plátcem uplatněn nárok na odpočet daně. Obdobně u vratky české DPH pro zahraniční subjekty v par. 83 (3) ZDPH.

### 3. Rozbor problematiky

ZDPH ani evropská legislativa blíže nespécifikuje výše uvedené termíny „přímo spojena“ a „přímo vázána“. V praxi tak často dochází k tomu, že čeští dopravci z důvodu vágnosti příslušné legislativy a skutečnosti, že důkazní břemeno nese příslušný plátce, zatěžují příslušnou přepravu (tuzemskou část mezinárodní či intra-komunitární přepravy) českou DPH, aby se tak vyvarovali rizika případných doměrků.

Daný postup však s sebou přináší následující problémy:

- V případě, že je českou DPH zatížena přeprava přímo spojena s přepravou zboží mezi jednotlivými státy EU a tato je českým plátcem fakturována zákazníkovi, který předkládá DPH registrační číslo vydané v jiném členském státě EU, domníváme se, že daný zákazník není oprávněn si předmětnou DPH dle par. 82 ZDPH nárokovat.
- V případě, že je českou DPH zatížena přeprava, která je klasifikována jako služba přímo vázaná na vývoz, lze, dle našeho názoru, vratku české DPH subjekty registrovanými k dani v EU oprávněně požadovat (při splnění ostatních legislativních podmínek par. 82 ZDPH). Obáváme se však, že otázka vratky daně pro nečlenské subjekty dle par. 83 ZDPH je velmi omezena, neboť princip reciprocity je v současné době potvrzen pouze v případě několika nečlenských zemí.

### 4. Návrh řešení

#### **4.1 Vymezení termínů „přímo spojená“ a „přímo vázány na..“**

Obecně doporučujeme blíže vymežit, alespoň stanovením určitých kritérií, výše uvedené termíny „přímo spojená“ a „služby přímo vázány na ..“.

Dle našeho názoru je při posuzování přepravy v rámci výše uvedené terminologie rozhodující cílová destinace zboží, které je předmětem přepravy s tím, že během dané přepravy může dojít k manipulaci, přeložení i uskladnění zboží, jestliže je toto podmíněno logistickými důvody (např. zajištěním optimální vytiženosti dopravních prostředků a z toho důvodu krátkodobé skladování zboží na terminálu). Otázka časového faktoru při daném skladování není, dle našeho názoru rozhodující.

Výše uvedenou skutečnost je dle našeho názoru možné zdokumentovat např. příslušnou přepravní dokumentací, kde jako cílové místo určení předmětného zboží bude figurovat území jiného členského státu, případně zahraničí.

#### **4.2 Vyhodnocení situace a DPH dopady**

##### **a) součást intra-komunitární přepravy poskytnuté pro EU zákazníka fakturována včetně české DPH**

V případě, že poskytovatel přepravních služeb nebude mít k dispozici dostatečné důkazní prostředky pro doložení, že se jedná o přepravu přímo spojenou s přepravou mezi členskými státy EU, resp. bude se v dobré víře domnívat, že se jedná o „klasickou“ tuzemskou přepravu a zatíží tuto českou DPH, doporučujeme odsouhlasit následující dopady takového postupu:

Jestliže si evropský zákazník požádá o vratku příslušné DPH na základě par. 82 ZDPH a finanční úřad danou žádost zamítne z důvodu překlasifikace dané přepravy na součást přepravy intra-komunitární s tím, že evropský zákazník předložil pro poskytnutí této služby DPH číslo z jiného členského státu (toto bude např. uvedeno na příslušném daňovém dokladu nebo dokladu o prodeji zboží dle par. 82 (5) ZDPH, je následně možné, aby český plátce podal dodatečné daňové přiznání v souladu s par. 103 (2) ZDPH a získal příslušnou již odvedenou DPH zpět (časové lhůty pro podání dodatečného přiznání budou z logiky par. 82 ZDPH dodrženy).

##### **b) součást mezinárodní přepravy poskytnuté pro EU a zahraničního zákazníka fakturována včetně české DPH**

V případě, že poskytovatel přepravních služeb nebude mít k dispozici dostatečné důkazní prostředky pro doložení, že se jedná o přepravu přímo vázanou na mezinárodní přepravu (ve smyslu přepravy zboží z ČR do zahraničí), resp. bude se v dobré víře domnívat, že se jedná o „klasickou“ tuzemskou přepravu a zatíží tuto českou DPH, doporučujeme odsouhlasit následující dopady takového postupu:

Jestliže bude podána žádost na základě par. 82 ZDPH, má, žadatel v souladu s par. 82 (2) ZDPH a 72 (6) ZDPH nárok na vratku této daně (při splnění ostatních legislativních podmínek). Obdobně by mělo být postupováno v případě podaných žádostí podle par. 83 ZDPH při splnění ostatních legislativních podmínek.

#### **4.3 Alternativní řešení za současného legislativním stavu**

Za současného legislativního stavu řeší větší nadnárodní společnosti vzniklou situaci (fakturaci českých dopravců včetně české DPH i v případě tuzemských svozů v rámci intra-komunitární či mezinárodní přepravy) tím, že implementují níže uvedeno strukturu. Obecně

se jedná o zapojení české společnosti (společnost ze skupiny) do fakturačního (nákupního a prodejního) toku.

Detailní popis struktury předkládáme níže.

#### Mezinárodní přeprava – přeprava zboží při vývozu

Přeprava zboží při vývozu pro českého zákazníka je zajištěna následujícím způsobem:

Přepravu zboží pro českého zákazníka uskuteční evropská společnost Z („**evropská Společnost Z**“) svým jménem a na svůj účet za asistence české dceřiné společnosti („**česká Společnost X**“).

Evropská Společnost Z je společnost se sídlem v jiném členském státě Evropské unie než České republice, která je zaregistrována k DPH ve státě svého sídla. Česká Společnost X je společnost se sídlem v České republice, která je zaregistrována k české DPH.

Česká Společnost X konkrétně zajistí následující:

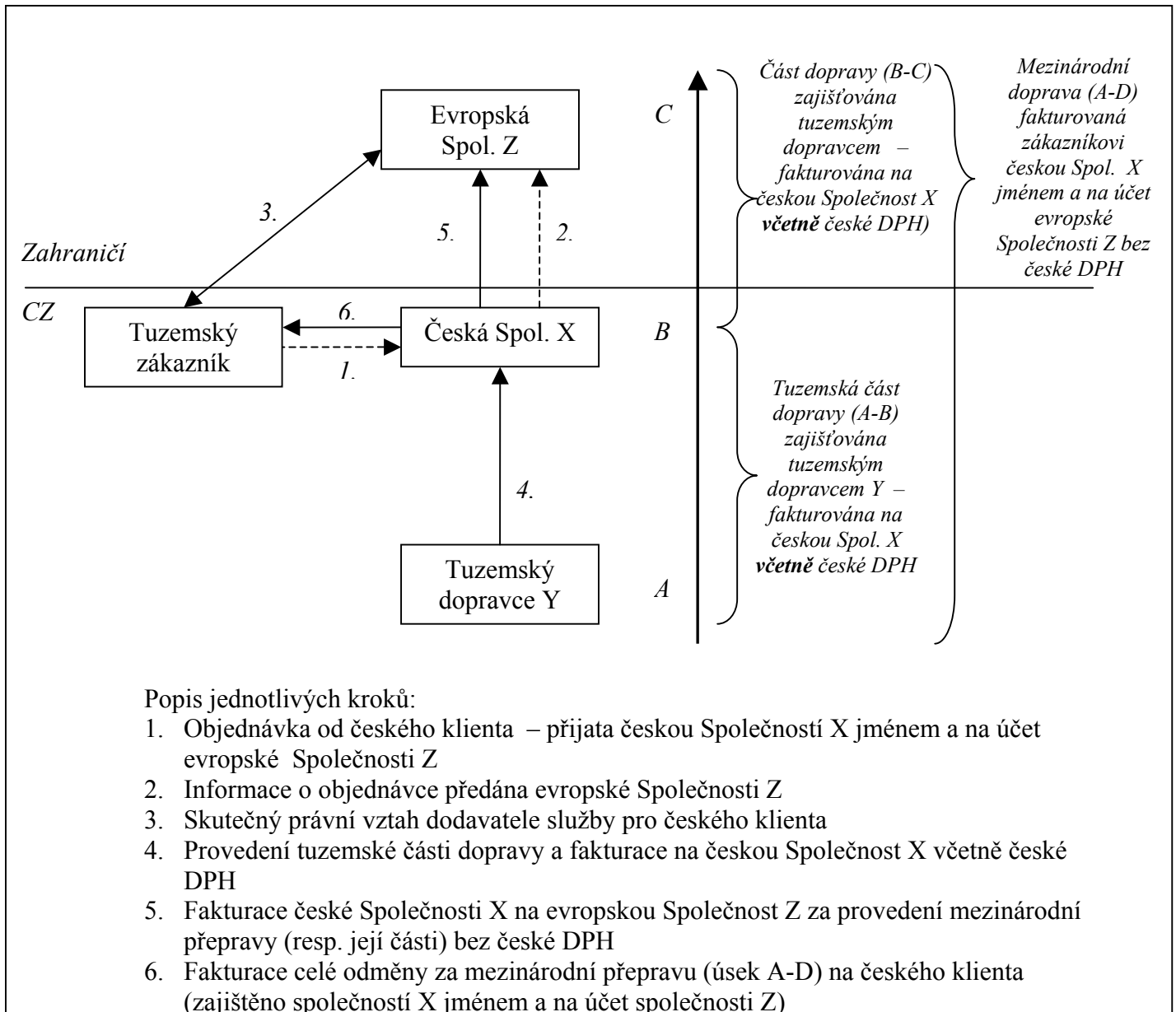
- 1) jménem a na účet evropské Společnosti Z přijímá od zákazníků objednávky na přepravu zboží z ČR do zahraničí (mimo EU)
- 2) objednávky jsou předány evropské Společnosti Z, tato však zajištění části předmětné mezinárodní dopravy deleguje zpět na českou Společnost X, tj. evropská Společnost Z pověří českou Společnost X zajištěním přepravy zboží na vymezeném úseku.
  - Konkrétně se jedná o zajištění svozu zboží z výchozího místa *A* v ČR na sběrný terminál *C* („Terminál *C*“) umístěný v jiném členském státě Evropské unie. Zboží z Terminálu *C* následně pokračuje do konečné destinace (místo *D*) mimo území Evropské unie, tzn. jedná se z pohledu české Společnosti X o přepravu zboží při vývozu („mezinárodní přeprava“).
  - Doprava (z místa *A* do místa *C*) je českou Společností X zajištěna na základě subdodávek tuzemských dopravců, přičemž jeden z nich provádí pouze tuzemské svozy zboží na sběrný terminál *B* („Terminál *B*“) umístěný v ČR a jiný tuzemský dopravce uskuteční přepravu zboží z českého Terminálu *B* do evropského Terminálu *C*.

První tuzemský dopravce z důvodu nedostatku důkazních prostředků na prokázání, že daný tuzemský úsek představuje *de facto* část mezinárodní přepravy, fakturuje české Společnosti X předmětnou přepravu zboží mezi tuzemskými lokacemi *A-B* včetně české DPH

Druhý tuzemský dopravce fakturuje přepravu z českého Terminálu *B* do evropského Terminálu *C* také včetně české DPH. V případě, že by se jednalo o dopravce z jiného členského státu EU, došlo by k fakturaci na českou Společnost X bez DPH pod tzv. mechanismem „reverse charge“.
  - Česká Společnost X fakturuje za uskutečnění přepravy zboží v úseku *A-C* evropské Společnosti Z bez české DPH z titulu uskutečnění mezinárodní přepravy zboží, a to na úrovni nákladů přepravy pořízené od českých subdodavatelů.
- 3) Česká Společnost X dále pro evropskou Společnost Z zajišťuje vystavení faktur za předmětnou dopravu (včetně dopravy zajištěné českou Společností X) na českého klienta a inkaso příslušné platby (vše jménem a na účet evropské Společnosti Z).

Mezi českou Společností X a evropskou Společností Z je uzavřena rámcová smlouva pokrývající výše uvedené aktivity, tzn. zejména zprostředkování přepravy a zajištění přepravy na delegovaném úseku (A-C) českou Společností X.

Vztahy mezi jednotlivými subjekty jsou nastíněny v grafické podobě následovně:



Při posuzování českých DPH aspektů jednotlivými subjekty – českou Společností X a tuzemským dopravcem Y dochází k následujícímu:

- Tuzemský dopravce Y nemá k dispozici dostatečné důkazní prostředky na prokázání, že daný tuzemský úsek představuje přepravu přímo vázanou na vývoz zboží (mezinárodní přepravu), a považuje tedy své plnění (doprava v tuzemsku mezi místy A-B) za poskytnutí tuzemské přepravy podléhající 19% DPH na výstupu.

- Shora uvedené platí obdobně pro tuzemského dopravce zajišťujícího přepravu mezi tuzemským terminálem *B* a terminálem *C* v jiném členském státě. To znamená i tento tuzemský dopravce bude danou přepravu zboží při vývozu fakturovat včetně české DPH.
- Česká Společnost *X* má v rámci skupiny přístup k příslušné dokumentaci prokazující, že se jedná o přepravu zboží při vývozu. Česká Společnost *X* fakturuje tedy přepravu v úseku *A-C* na evropskou Společnost bez české DPH z titulu osvobození přepravy zboží při vývozu s nárokem na odpočet daně.
- Současně česká Společnost *X* uplatní nárok na odpočet podle ustanovení par. 72 odst. 2 písm. b) ZDPH a par. 72 (6).

Česká Společnost *X* obdrží od evropské společnosti *Z* odměnu pokrývající náklady za zprostředkování, zpracování dat apod. Odměna za zprostředkování a zajištění přepravy, kterou česká Společnost *X* obdrží od evropské Společnosti *Z* pokrývá všechny náklady, které česká Společnost *X* v dané transakci nese (včetně zisku) a její kalkulace zohledňuje funkce a rizika, jež česká Společnost *X* v rámci dotčené mezinárodní přepravy zastává. Předmětná provize za zprostředkování a zajištění mezinárodní přepravy zboží při vývozu je v souladu s par. 69 (3) ZDPH osvobozena od DPH s nárokem na odpočet.

DPH aspekty provize i fakturace samotné mezinárodní přepravy jsou shodné (osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně) a implementací dané struktury tedy nedochází k daňovým únikům ani z pohledu DPH ani z pohledu daně z příjmů právnických osob.

#### *Intra-komunitární přeprava zboží:*

Obdobně je postupováno v případě přepravy zboží z výchozí místa *A* v ČR do cílové destinace *C* v jiném členském státě Evropské unie, tj. v případě intra-komunitární přepravy.

V případě, že by nedošlo k implementaci výše uvedeného scénáře, tzn. docházelo by k plnění pro evropskou Společnost *Z*, fakturoval by tuzemský dopravce *Y* uskutečňující přepravu zboží na tuzemském úseku (*A-B*) evropské Společnosti *Z* včetně české DPH. Důvodem by byl opět fakt, že tuzemský dopravce *Y* nemá k dispozici dostatečné důkazní prostředky prokazující, že předmětný tuzemský úsek je součástí intra-komunitární přepravy a je tedy možné jej, při splnění stanovených legislativních podmínek, fakturovat bez české DPH pod mechanismem reverse charge (samovyměření na straně zákazníka – v našem případě evropské Společnosti *Z*).

Při implementaci scénáře, který zapojuje českou Společnost *X* bude tuzemský dopravce fakturovat v souladu s platnou legislativou včetně české DPH, kterou si Společnost *X* v rámci svého DPH priznání nárokuje. Společnost *X* dále evropské Společnosti *Z* fakturuje za uskutečnění intra-komunitární přepravy v úseku (*A-C*) bez české DPH na základě mechanismu reverse charge.

Odměna za zprostředkování a zajištění přepravy, kterou česká Společnost *X* obdrží od evropské Společnosti *Z* pokrývá všechny náklady včetně zisku (viz výše). Z hlediska DPH je odměna české Společnosti *X*, která jedná jménem a na účet Společnosti *Z* v souladu s par. 10 (13) a 10 (6) ZDPH fakturována bez české DPH na základě mechanismu reverse charge.

DPH aspekty provize i fakturace samotné přepravy jsou shodné (bez české DPH z titulu místa plnění mimo území České republiky a povinností příjemce služby – evropské společnosti *Z*, priznat a odvést DPH) a implementací dané struktury nedochází k daňovým únikům ani z pohledu DPH ani z pohledu daně z příjmů právnických osob.

### Závěr pro alternativní scénář

Výše uvedený postup je v souladu se základními principy české a evropské DPH legislativy a nedochází při něm ke krácení daňové povinnosti. K rozdílu při stanovení DPH aspektů předmětné tuzemské přepravy na straně jednotlivých dodavatelů (tuzemských dopravců v pozici subdodavatelů a české Společnosti X v pozici následného dodavatele) dochází z důvodu rozdílných průkazných dokumentů, které mají tyto subjekty fakticky k dispozici. Tuzemští dopravci (subdodavatelé přepravy zboží na tuzemském úseku dopravy (A-B) či úseku mezi českým a evropským terminálem (B-C)) nemají k dispozici dostatečné důkazní prostředky pro prokázání vazby dané přepravy na vývoz zboží, příp. přímé spojení s intra-komunitární přepravou zboží.

Tuzemský dopravce Y za daných podmínek a z důvodu opatrnosti považuje uskutečněnou přepravu za tuzemské zdanitelné plnění a fakturuje včetně české DPH.

Česká Společnost X má nárok na odpočet předmětné DPH na vstupu, za splnění obecných legislativních podmínek. Česká Společnost X fakturuje evropské Společnosti Z danou přepravu bez české DPH z titulu osvobození přepravy při vývozu (splnění podmínek par. 69 odst. 4 ZDPH) nebo z titulu uskutečnění intra-komunitární přepravy zboží pod mechanismem reverse charge.

Česká Společnost X realizuje svůj zisk na provizi za zprostředkování předmětné přepravy a zpracování příslušných dat. Daňová povinnost není při implementaci výše uvedené struktury krácena ani z titulu DPH a při respektování pravidel pro převodní ceny při stanovení provize ani z titulu daně z příjmů právnických osob.

### **5. Návrh na sjednocující závěr**

Navrhujeme dojít ke konsensu a odsouhlasit níže uvedené závěry a tyto následně vhodným způsobem publikovat.

Domníváme se, že:

1. Termíny přímo spojena a přímo vázána mají být vykládány s ohledem na cílovou destinaci přepravy. V případě, že toto místo není explicitně uvedeno v přepravních dokumentech, na základě kterých je tuzemská část přepravy uskutečněna, je možno cílovou destinaci zdokumentovat např. potvrzením zákazníka pro kterého je přeprava uskutečněna nebo jinými důkazními prostředky. Skutečnost, že během přepravy dojde k jejímu přerušení z nezbytných logistických důvodů (např. skladování jiného než dlouhodobého charakteru z titulu optimalizace logistických toků) není rozhodující.
2. V případě, kdy plátce vyhodnotí uskutečněnou přepravu jako tuzemskou podléhající DPH na výstupu
  - a. Má zákazník registrovaný k DPH v jiném členském státě nárok na vrácení DPH podle par. 82 ZDPH při splnění ostatních zákonných podmínek (není-li tento registrovaný k DPH v České republice, v opačném případě má nárok na uplatnění příslušné DPH na vstupu v rámci svého českého DPH přiznání při splnění ostatních zákonných podmínek)
  - b. Má zahraniční zákazník nárok na vrácení DPH podle par. 83 ZDPH při splnění ostatních zákonných podmínek
3. V případě, že je finančním úřadem vyhodnocení přepravy jako tuzemského zdanitelného plnění zpochybněno a daná přeprava klasifikována jako tuzemská část

intra-komunitární, která měla být předmětem reverse charge, má plátce – poskytovatel přepravy možnost opravit původně deklarovanou a odvedenou DPH v rámci dodatečného daňového přiznání.

4. V případě, že je finančním úřadem vyhodnocení přepravy jako tuzemského zdanitelného plnění zpochybněno a daná přeprava klasifikována jako tuzemská část mezinárodní přepravy, je jak evropskému tak případně zahraničnímu zákazníkovi, při splnění ostatních legislativních podmínek, zachován nárok na vrácení předmětné daně v souladu s par. 82 a 83 ZDPH
5. Aplikace výše nastíněného alternativního scénáře, ve kterém je do obchodní struktury zapojen český subjekt (český plátce DPH), nebo jiné obdobné obchodní struktury, která je v souladu s platnými právními předpisy včetně zákona o DPH, je obecně akceptovatelná. DPH aspekty jednotlivých transakcí budou posuzovány standardně podle relevantních ustanovení zákona o DPH.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

MF souhlasí se závěrem předkladatele.

---

## **Část nové příspěvky**

---

### **Daň z příjmů**

#### **137/06.09.06 - Daňové dopady u rozdělení odštěpením**

Předkládají: Ing. Marie Konečná, CSc., daňová poradkyně, č. osvědčení 294  
Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

#### **1. Úvod – popis problému**

Dne 8. března 2006 nabyl účinnosti zákon č. 56/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, který novelizoval též některá ustanovení obchodního zákoníku. Do českého právního řádu byla implementována nová forma přeměny - rozdělení odštěpením. Jedná se o tzv. rozdělení odštěpením se založením nové společnosti a rozdělení odštěpením sloučením s již existující společností. Tato forma přeměny umožňuje, aby rozdělovaná společnost nebyla zrušena bez likvidace a nadále existovala, dochází pouze k vyčlenění části jejího jmění.

Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., (ZDP) zatím na výše uvedenou novelu obchodního zákoníku nereagoval. Podle § 23c odst. 2 ZDP se rozdělením společnosti pro účely ZDP rozumí “ ...postup, při kterém veškerý majetek a závazky zanikající společnosti přechází na dvě nebo více existující nebo nově vzniklé společnosti...”. Při doslovném výkladu tohoto ustanovení by rozdělení odštěpením nesplňovalo definici rozdělení společnosti pro účely ZDP, neboť při rozdělení odštěpením jednak přechází pouze část jmění (majetku a závazků) rozdělované společnosti, a navíc rozdělovaná společnost nezaniká.

Na druhou stranu se však podle § 23c odst. 3 ZDP za fúzi společnosti a rozdělení společnosti považují také přeměny společnosti podle zvláštního právního předpisu. Ustanovení obsahuje

odkaz na obchodní zákoník, který v § 69 definuje přeměny společnosti jako fúzi, převod jmění na společníka a rozdělení, přičemž rozdělení se může uskutečnit mimo jiné formou rozdělení odštěpením se založením nových společností nebo formou rozdělení odštěpením sloučením.

Posouzení toho, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP, je nezbytné z hlediska aplikovatelnosti § 23c na tento typ přeměny. Jde například o pokračování v odpisování u hmotného a nehmotného majetku započatém zanikající společností, nezahrnování potencionálních příjmů vzniklých z důvodů přecenění majetku a závazků pro účely rozdělení společnosti do základu daně, převzetí rezerv a opravných položek vytvořených u rozdělované společnosti, převzetí daňové ztráty vyměřené rozdělované společnosti apod.

Určité problémy vznikají také v oblasti daňové ztráty a stanovení záloh.

V neposlední řadě je důležité, zda se v případě rozdělení odštěpením jedná o rozdělení společnosti pro účely ZDP pro účely posouzení přerušení časových testů pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Dle těchto ustanovení ZDP se při rozdělení nepřerušují časové testy mezi nabytím a převodem těchto instrumentů, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP. V ostatních případech se pak do časových testů započítává doba držby obchodního podílu či akcie nabyté před přeměnou.

## **2. Analýza problémů - navrhované řešení**

### 2.1. Postup z hlediska ZDP u rozdělení odštěpením

Domníváme se, že vzhledem k tomu, že rozdělení odštěpením nepochybně představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku) a je také součástí tzv. Merger directive, nelze předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení. Přestože zákon o daních z příjmů ve svých ustanoveních obsahuje odvolávku na zanikající společnost, budou dopady u rozdělení odštěpením obdobné dopadům rozdělení a to včetně vymezení zdaňovacího období. Domníváme se tedy, že pojem „zanikající společnost“ pro účely § 23c ZDP zahrnuje též rozdělovanou společnost, která v rámci rozdělení odštěpením nezaniká. Podobné dopady v případě rozdělení odštěpením jako u rozdělení budou také u ostatních daní např. daně z přidané hodnoty, daně z převodu nemovitostí atd.

### 2.2. Daňová nabývací cena

Dalším problémem, který se obecně týká všech typů rozdělení a který současná právní úprava neřeší zcela jednoznačně, je otázka, jakým způsobem rozpočítat daňovou nabývací cenu původních obchodních podílů na obchodní podíly, které vzniknou na základě rozdělení. Jde o to, že před rozdělením odštěpením má společník jeden obchodní podíl a po rozdělení odštěpením má obchodních podílů více.

Domníváme se, že by měl platit závěr, že součet daňových nabývacích cen obchodních podílů po rozdělení musí být roven původní daňové nabývací ceně obchodního podílu. Platná právní úprava však neřeší jak původní daňovou nabývací cenu „rozpočítat“. Z toho vyplývá, že dle našeho názoru je možné zvolit jakoukoliv ekonomicky zdůvodnitelnou variantu. To je např.



rozpočítání v poměru vlastních kapitálů před přeceněním nebo v poměru vlastních kapitálů po přecenění apod.

### 2.3. Daňová ztráta

Stejně tak současná právní úprava jednoznačně neřeší, jakým způsobem rozdělit ztrátu vyměřenou před rozdělením (v tomto případě mezi rozdělovanou a nástupnickou/nástupnické společnosti). Možné řešení se jeví v souladu s výše uvedeným (viz. bod 2.2. *Daňová nabývací cena*).

### 2.4. Zálohy

Dalším problémem je stanovení záloh na daň z příjmů právnických osob. Vhodným postupem se v této souvislosti jeví stanovení záloh rozdělované a nástupnickým společenstvem rozhodnutím správce daně stejně jako v případě rozdělení.

### 2.5. Časové osvobozovací testy

V souladu s výše uvedeným, tj. že rozdělení odštěpením představuje přeměnu společnosti podle zvláštního právního předpisu (obchodního zákoníku), a nelze tudíž předpokládat u této formy přeměny odlišný daňový dopad od ostatních forem rozdělení, se rovněž domníváme, že v případě rozdělení odštěpením by neměly být přerušeny časové testy pro osvobození příjmů fyzických osob z prodeje účastí na obchodních společnostech dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP a prodeje cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23c ZDP.

Navíc lze konstatovat, pokud nebyly splněny podmínky dle §23c ZDP, že v případě převodu majetkových účastí dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP se doba 5 let mezi nabytím a převodem členských práv družstva, majetkových podílů na transformovaném družstvu nebo účasti na obchodní společnosti, nejde-li o prodej cenných papírů, zkracuje o dobu, po kterou poplatník byl společníkem obchodní společnosti nebo členem družstva před přeměnou této společnosti nebo družstva. Obdobná úprava pak platí u převodu cenných papírů dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP.

Na základě toho se domníváme, že do doby relevantní z hlediska splnění časových osvobozovacích testů dle § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP se bude i u nových obchodních podílů (vzniklých v rámci rozdělení odštěpením), započítávat doba držby původního obchodního podílu. Na původní obchodní podíl pak vzhledem k aplikaci § 4 odst. 1 písm. r) a w) ZDP nebude mít rozdělení odštěpením žádný vliv (to znamená časový osvobozovací test se nebude jakkoliv měnit). Tento závěr platí obecně bez ohledu na to, zda budou či nebudou splněny podmínky dle § 23c ZDP.

## **3. Závěr**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme závěry k popsané problematice, jak jsou uvedeny v části 2. *Analýza problémů - navrhovaná řešení*, zapracovat do některého z pokynů řady „D“, případně publikovat jiným vhodným způsobem.

## Stanovisko Ministerstva financí

Daňové řešení důsledků odštěpení připravuje MF formou návrhu novely ZDP. Proto příspěvek vítá s tím, že jej využije při dopracování návrhu. Konstatuje však, že příspěvek nezohledňuje všechny aspekty odštěpení, neboť minimálně je nutné řešit také způsob odpisování oceňovacího rozdílu k majetku nabytému koupí (§ 23 odst. 15 ZDP) po odštěpení, a to shodně s postupy v účetnictví, které problém také zatím neřeší. Účinnost návrhu novely ZDP předpokládáme k 1. 1. 2007 s tím, že bude dána možnost postup uplatnit již za zdaňovací období, které započalo v roce 2006.

### 138/06.09.06 - Přerušení tzv. leasingových odpisů hmotného majetku

Předkládají: Ing. Miroslav Skopec, daňový poradce, č. osvědčení 2313  
Mgr. Ondřej Dráb, daňový poradce, č. osvědčení 3754

#### 1. Úvod - popis problému

Hmotný movitý majetek pronajímaný formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku (tj. na základě tzv. finančního leasingu) lze v souladu s § 30 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů (dále ZDP) u pronajímatele (např. leasingové společnosti) odepsat až do 90 % vstupní ceny rovnoměrně po dobu trvání nájmu. Odpisy se dle § 30 odst. 9 ZDP stanoví s přesností na dny nebo celé kalendářní měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Poplatník přitom není povinen tento tzv. leasingový způsob odpisování uplatnit a může uplatnit způsob odpisování stanovený v § 31 nebo § 32 ZDP.

Ve smyslu § 26 odst. 1 ZDP se odpisy hmotného majetku stanoví podle § 30, 31 nebo 32 ZDP. Odepisováním se podle § 26 odst. 5 ZDP rozumí „zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu“. V souladu s § 26 odst. 8 ZDP pak „odpisy pro účely zákona není poplatník povinen uplatnit, přitom odepisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo ...“.

Není pochyb o tom, že odpisy majetku stanovené dle § 31 nebo § 32 ZDP lze dle § 26 odst. 8 ZDP přerušit. Je však otázkou, zda je možné přerušit také tzv. leasingové odpisy, tj. zda je možné přerušit odpisování též v případě, kdy se majetek pronajatý formou finančního leasingu odpisuje dle ustanovení § 30 odst. 4 ZDP. Současně je nutné posoudit, zda leasingové odpisy neuplatněné z důvodu přerušování budou při prodeji předmětu leasingu zahrnuty do zůstatkové ceny dle § 29 odst. 2 ZDP jako daňově uznatelného nákladu pronajímatele ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) bod 2. ZDP.

#### 2. Rozbor problému

##### 2.1. Přerušení leasingových odpisů

Ustanovení § 30 odst. 4 ZDP popisuje tzv. leasingové odpisování jako rovnoměrné odepisování po dobu trvání nájmu. Je však otázkou, zda podmínku rovnoměrnosti, resp. zákonem užitý pojem „rovnoměrně“ vyložit jako hledisko časové či množstevní, tj. jako

- povinnost uplatnit vždy, za každý vymezený časový úsek (tj. dle § 30 odst. 9 ZDP – den či kalendářní měsíc) daňový odpis nebo

- omezení výše leasingového odpisu uplatnitelného poplatníkem přesnou částkou, která musí být vždy stejná (tj. částkou která se rovná odepsatelné části vstupní ceny pronajímaného majetku děleno počtem měsíců, popř. dní, následujících po měsíci, popř. dni přenechání užívání způsobilého předmětu leasingu leasingovému nájemci do konce měsíce, popř. dne, ukončení leasingového nájmu).

Při prvně jmenovaném výkladu („rovnoměrně“ = za každý měsíc, popř. den) by tedy přerušení leasingového odpisování nebylo možné, při výkladu druhém („rovnoměrně“ = pokaždé stejná výše odpisu) naopak ano. Ve prospěch tohoto, posléze zmiňovaného výkladu pak nepřímou hovoří celá řada jiných ustanovení ZDP upravujících odpisování pro daňové účely.

V první řadě jde o úpravu daňového odpisování nehmotného majetku provedenou v § 32a ZDP odst. 4, druhé větě, kde zákon stanoví, že „*v ostatních případech* (tj. kromě nehmotného majetku, ke kterému má poplatník právo užívání na dobu určitou) *se nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně bez přerušení, a to ....*“ po dobu stanovenou dále v tomto ustanovení.

Dalším ustanovením zákona svědčícím ve prospěch možnosti přerušení leasingového odpisování je úprava zvláštních podmínek pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek. § 35a odst. 2 písm. a) bod 1. ZDP totiž jako jednu z těchto zvláštních podmínek uvádí, že „*poplatník využije v nejvyšší možné míře všech ustanovení tohoto zákona (ZDP) ke snížení základu daně, a to zejména uplatněním všech odpisů podle § 26 až 33 ZDP; v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit (§ 26 odst. 8 ZDP) ...*“.

Zákonodárce tedy podle našeho názoru zamýšlel zabránit přerušení daňového odpisování pouze ve vybraných, v zákoně výslovně uvedených případech. Naopak, pokud by zákonodárce zamýšlel přerušení leasingového odpisování neumožnit, zcela jistě by to (jako ve shora uvedených případech) do zákona uvedl. Ostatně, pokud bychom, přes absenci výslovného ustanovení zákona, dospěli k závěru, že přerušení leasingového odpisování možné není, zpochybnili bychom ve své podstatě přerušení odpisování en bloc, tj. i v případě odpisů lineárních (§ 31 ZDP) a degresivních (§ 32 ZDP), neboť, jak již bylo citováno, zákon ve svém § 26 odst. 1 a 5 odpisováním rozumí zahrnování odpisů, tj. částí vstupní ceny hmotného majetku stanovených dle § 30, 31 nebo § 32 ZDP, do daňově uznatelných nákladů poplatníka.

Jsme proto toho názoru, že přerušení tzv. leasingových odpisů je dle ZDP možné, a to z následujících důvodů:

- (i) § 26 odst. 8 ZDP tuto možnost žádným způsobem nevylučuje ani neomezuje,
- (ii) v případě, že by zákonodárce neměl v úmyslu umožnit přerušení odpisů, dal by tuto podmínku přímo do textu zákona, jako je tomu např. v § 32a odst. 4 ZDP věta druhá nebo v § 35a odst. 2 bod 1. ZDP,
- (iii) „rovnoměrně“ je pouze označení způsobu odepisování rovnocenného odepisování lineárnímu a degresivnímu, u kterých není pochyb o tom, že daňové odpisy přerušit lze,
- (iv) taktéž v definici daňové zůstatkové ceny v § 29 odst. 2 ZDP je počítáno s úhrnem odpisů stanovených podle § 26 a § 30 až 32 ZDP, tedy postupy uvedené v § 30

(odst. 4 až 11) ZDP jsou zákonem považovány za způsoby daňového odpisování hmotného majetku rovnocenné lineárnímu a degresivnímu způsobu odpisování.

## **2.2. Daňová zůstatková cena v případě přerušení leasingových odpisů**

Za daňovou zůstatkovou cenu je dle § 29 odst. 2 ZDP považován „rozíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů stanovených podle § 26 a § 30 až 32 z tohoto majetku“. Podle § 26 odst. 8 ZDP není poplatník odpisy povinen uplatnit, přičemž odpisování lze i přerušit.

Pokud je přerušení leasingových odpisů možné (viz výše) a pokud toto přerušení bude uvedeno na inventární kartě příslušného hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu, jsme toho názoru, že neuplatněné daňové odpisy z důvodu přerušení odpisování budou součástí daňové zůstatkové ceny dle § 29 odst. 2 ZDP, která je při prodeji hmotného majetku obecně daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. b) bodu 2 ZDP. Domníváme se přitom, že spojení uvedené v první části první věty v § 26 odst. 8 ZDP („odpisy není poplatník povinen uplatnit“) tuto skutečnost nemůže nikterak ovlivnit, neboť dochází k přerušení daňových odpisů, tedy pouze k jejich pozdějšímu uplatnění (resp. v našem případě k jejich zohlednění v daňové zůstatkové ceně), nikoli k jejich definitivnímu neuplatnění.

Nezohlednění „přerušovaných“ leasingových odpisů v daňové zůstatkové ceně by ostatně ani nebylo daňově spravedlivé a vedlo by dokonce k neodůvodněnému znevýhodnění daného poplatníka oproti ostatním poplatníkům. Zejména poplatníkům, kteří přerušují odpisy určitého hmotného majetku stanovené dle § 31 či § 32 ZDP a tento majetek ještě před ukončením doby odpisování prodají třetímu subjektu; v těchto případech totiž stávající praxe nemá pochyb, že daňově uznatelnou zůstatkovou cenou v okamžiku prodeje je rozdíl mezi vstupní cenou daného hmotného majetku a součtem jeho do okamžiku prodeje skutečně uplatněných daňových odpisů (tedy bez odpisů za dobu přerušení odpisování).

## **3. Závěr**

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje následující závěr:

Tzv. leasingové odpisy stanovené podle § 30 odst. 4 ZDP je možné přerušit. „Přerušovaný“ leasingový odpis (tj. odpis za dobu přerušení odpisování) se při skončení doby nájmu stane součástí daňové zůstatkové ceny, která je v souladu s § 24 odst. 2 písm. b) bod 2. ZDP daňově uznatelným výdajem, pokud předmět finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku bude nájemci prodán v souladu se smlouvou.

## **4. Návrh řešení**

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí ČR vhodným způsobem publikovat.

## **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas se závěry předkladatele.

**139/06.09.06 - Nevyfakturované dodávky, poskytnuté, resp. přijaté zálohy a nájemné hrazené předem při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví z pohledu daně z příjmů**

Předkládají: Ing. Otakar Machala, QUD, daňový poradce, č. osvědčení 2252  
Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1840

## 1. Popis problému

Tento příspěvek navazuje na předchozí příspěvek č. 123/25.04.06 „Nevyfakturované dodávky při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, a to i v souvislosti s poskytnutými, resp. přijatými zálohami. Problematika nájmu placeného předem“ projednávaný dne 25. 4. 2006. Z jednání vyplynula potřeba navázat na účetní postup řešení této problematiky z pohledu daně z příjmů fyzických osob.

## 2. Legislativní východiska

Z hlediska **zákona o daních z příjmů**<sup>25</sup> (dále jen ZDP) je postup při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví popsán v příloze č. 3 k ZDP a dále v § 23 odst. 14 ZDP. Je rovněž nutno vycházet z ustanovení § 7b ZDP, v něm stanoveného obsahového vymezení majetku a závazků a s tím souvisejícího obsahu záznamů daňové evidence.

## 3. Rozbor

### 3.1 Poskytnuté a přijaté zálohy

V případě poskytnutých a přijatých záloh se z pohledu § 7b ZDP nejedná o součást pohledávek (poskytnuté zálohy) a závazků (přijaté zálohy). ZDP upravuje vliv na základ daně v rámci přílohy č. 3 k ZDP u záloh odděleně od pohledávek a závazků.

Poskytnutá záloha proto v souladu s přílohou č. 3 zvyšuje, s výjimkou záloh na hmotný majetek, základ daně při přechodu na vedení účetnictví a ve zdaňovacím období, kdy dojde k vyúčtování zálohy např. v souvislosti s dodávkou služeb, ovlivní základ daně z příjmů zúčtované náklady v závislosti na jejich charakteru (daňový nebo nedaňový výdaj). U přijatých záloh bude postup zrcadlově opačný.

### Dílčí závěr

Zálohy zobrazené v zahajovací rozvaze ovlivní základ daně v souladu s přílohou č. 3 k ZDP. Náklady, případně výnosy, vzniklé a zaúčtované při zúčtování zálohy ovlivní základ daně z příjmů dle svého charakteru v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejich vyfakturování a zaúčtování na výsledkové účty v souladu s účetními předpisy. Na tyto případy se nepoužije ustanovení § 23 odst. 1 ZDP o věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím.

### 3.2 Nájem placený předem (nejedná se o finanční leasing)

Nájemné placené nebo přijaté předem, stejně jako jiné tituly časového rozlišení, může být z důvodů věrného obrazu účetnictví zobrazeno v zahajovací rozvaze v rámci účtů časového rozlišení.

Z pohledu § 7b ZDP nejsou tyto položky předmětem záznamů daňové evidence, ze kterých se vychází při úpravě základu daně v rámci přílohy č. 3 k ZDP. O případně položky časového

---

<sup>25</sup> Zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

rozlišení se proto při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví nebude upravovat základ daně z příjmů.

### **Dílčí závěr**

Položky časového rozlišení, které mohou být zobrazeny v zahajovací rozvaze při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, neovlivní základ daně z příjmů fyzických osob podle přílohy č. 3 k ZDP. Tyto časově rozlišené náklady a výnosy již při účtování na výsledkových účtech základ daně z příjmů neovlivní.

V případě nákladů by se jednalo o uplatnění výdajů, které již byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích v základu daně, což je v rozporu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP a v případě výnosů jde o příjem, který se nezahrnuje do základu daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 4 písm. d) ZDP.

### **3.3 Nevyfakturované dodávky**

V praxi fyzických osob - podnikatelů vedoucích daňovou evidenci a přecházejících na vedení účetnictví se objevují případy nevyfakturovaných dodávek, které věcně a časově souvisí s obdobím kdy byla vedena daňová evidence, ale jsou vyfakturovány až v období, kdy je vedeno účetnictví. Jedná se např. o dodávky energií spotřebovaných v aktuálním zdaňovacím období (kalendářním roce), ale vyúčtovaných až v kalendářním roce následujícím.

V těchto případech je vzniklý náklad (u vlastních nevyfakturovaných dodávek výnos) zachycen až v účetnictví v období konečné fakturace.

Z pohledu § 7b ZDP je dle našeho názoru zřejmé, že dohadné položky nejsou předmětem záznamů daňové evidence, ze kterých se vychází při úpravě základu daně v rámci přílohy č. 3 k ZDP. O případně položky časového rozlišení se proto při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví nebude upravovat základ daně z příjmů.

### **Dílčí závěr**

Dohadné položky (např. nevyfakturované dodávky) nepředstavují titul pro úpravu základu daně dle přílohy č. 3 k ZDP (nejedná se o pohledávky a závazky dle § 7b ZDP). Tyto položky ovlivní základ daně dle svého charakteru v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejich vyfakturování a zaúčtování na výsledkové účty v souladu s účetními předpisy. Na tyto případy se nepoužije ustanovení § 23 odst. 1 ZDP o věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů s daným zdaňovacím obdobím.

### **Návrh řešení**

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

#### **Odbor Legislativa daní z příjmů**

Souhlas se závěry předkladatele

## **Odbor Účetnictví a audit**

- k dílčímu závěru bodu 3.2. věta první .... mohou být ... – připomínáme náš závěr k příspěvku č. 123/25.04.06; upozorňujeme, že nástrojem akruálního principu jsou nejen položky časového rozlišení ale i dohadné položky.

### **140/06.09.06 - Daňové aspekty poplatků odběr poukázek na nákup zboží či služeb poskytovaných zaměstnancům**

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

#### **1. Úvod**

Cílem předkládaného příspěvku je ujasnit problematiku daňové uznatelnosti poplatků na straně zaměstnavatele spojených s distribucí poukázek, které zaměstnancům umožňují využívat sportovní, zdravotnická, rekreační, vzdělávací či předškolní zařízení či představují příspěvek na kulturní či sportovní akce podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů.

#### **2. Popis problému**

Někteří zaměstnavatelé poskytují svým zaměstnancům poukázky nabízené třetími osobami, které zaměstnancům umožňují využít sportovní, tělovýchovná, zdravotnická, rekreační, vzdělávací a další podobná zařízení či účastnit se kulturních a sportovních akcí pořádaných smluvními partnery.

Tyto poukázky jsou zaměstnancům v souladu s ustanovením § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů poskytovány ze zisku po zdanění, sociálního fondů či případně na vrub nákladů, které jsou považovány za daňově neuznatelné.

Zaměstnavatelé hradí dále třetím osobám, které výše uvedené poukázky vydávají, poplatek za služby související s vydáváním poukázek a zajištění služeb smluvními partnery. Otázkou je, zda je tento poplatek možno považovat za náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Tento příspěvek se zabývá pouze daňovým charakterem poplatku placeného společností vydávající poukázky. Problematika daňového charakteru ceny poukázky (její nominální hodnoty) není řešena.

#### **3. Právní rámec**

Podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům, a to při splnění následujících podmínek:

- plnění je zaměstnavatelem poskytováno z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění anebo na vrub nákladů, které nejsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmu a
- plnění je zaměstnavatelem poskytováno ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce.

Ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými náklady takové náklady, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem.

#### **4. Rozbor**

Zákon o daních z příjmů prostřednictvím ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) výslovně počítá s možností, kdy zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům určitá další plnění vedle sjednané mzdy či platu. Zákon o daních z příjmů stanoví, že pro zaměstnance je toto nepeněžitě plnění osvobozené od daně z příjmů fyzických osob a pro zaměstnavatele je náklad na tyto služby nákladem daňově neuznatelným. Tuto situaci tedy zákon o daních z příjmů podrobně upravuje. Problematika naplnění některých podmínek § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů při poskytování poukázek zaměstnancům byla také již v rámci Koordinačního výboru řešena.

Otázka poplatků spojených s vydáváním poukázek však platnou legislativou výslovně řešena není a je nutno proto postupovat podle obecných ustanovení zákona o daních z příjmů.

Poplatky hrazené osobě, která poukázky vydává, představují úhradu za cenu služby poskytované touto osobou. Tato služba spočívá zejména v nalezení partnerů poskytujících vhodné služby, zprostředkování vztahu mezi zaměstnavatelem a tímto partnerem, ve zjednodušení dokladové evidence ve vztahu k plněním poskytovaným zaměstnancům (místo mnoha různých faktur od poskytovatelů plnění zaměstnancům zaměstnavatel obdrží pouze fakturu za nominální hodnotu poukázek) a zjednodušení prokazování účelu poskytnutých nepeněžních plnění zaměstnancům pro účely daně z příjmů fyzických osob. Tyto funkce jsou obvykle zajišťovány z interních zdrojů zaměstnavatele.

Přenesení těchto činností na osoby, které vydávají poukázky, tak znamená pouze transformaci interních mzdových a režijních, obecně daňově uznatelných nákladů na externí náklady ve formě ceny služby, která je těmito osobami poskytována. Domníváme se proto, že náklady (poplatky společnosti vydávající poukázky) za služby související s vydáváním a oběhem poukázek, které jsou poskytovány zaměstnancům ve formě možnosti využívat sportovní, zdravotnická, rekreační, vzdělávací či předškolní zařízení a podobně podle § 6 odst. 6 písm. d) zákona o daních z příjmů, představují náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### **5. Návrh na sjednocující závěr**

Navrhujeme potvrdit, že poplatky (cena služby) hrazené společností vydávajícím poukázky, které jsou poskytovány zaměstnancům ve formě možnosti využívat sportovní, zdravotnická, rekreační, vzdělávací či předškolní zařízení či představující příspěvek na kulturní či sportovní akce podle § 6 odst. 6 písm. d) zákona o daních z příjmů, je možno považovat za náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

#### **Stanoviska Ministerstva financí**

Nesouhlas se závěry předkladatele.

Daňový režim poplatků za odběr poukázek na nákup zboží či služeb poskytovaných zaměstnancům musí být shodný s režimem hodnoty vlastní poukázky. I pro tyto poplatky tak musí platit např. režim vyplývající z § 25 odst. 1 písm. k) ZDP, který se týká nákladů na provoz zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců. Bylo by zcela nesyrové, kdyby za



situace, kdy je určitý náklad výslovně daňově neuznatelný (jmenovitá hodnota poukázky), byl přímo související náklad (poplatek) považován naopak za daňově uznatelný.

## **141/06.09.06 - Daňové aspekty propagačních dárků ve formě poukázek na odběr zboží**

Předkládá: Ing. Petr Toman, daňový poradce, č. osvědčení 3466

### **1. Úvod**

Cílem předkládaného příspěvku je ujasnit problematiku daňové uznatelnosti propagačních dárků poskytovaných ve formě poukázek, které lze uplatnit při nákupu zboží u poskytovatele tohoto propagačního dárku či u dalších smluvních partnerů.

### **2. Popis problému**

Někteří poplatníci daně z příjmů poskytují svým obchodním partnerům propagační dárky ve formě poukázek, které slouží k nákupu zboží v nominální hodnotě poukázky, a to jak u poskytovatele tohoto propagačního dárku tak i u dalších smluvních partnerů. Poukázku lze uplatnit na odběr zboží v její nominální hodnotě.

Poukázky jsou vydávány třetími osobami a poskytovatel takového propagačního dárku uhradí za vydání poukázky této třetí osobě její nominální hodnotu. Otázkou je, zda lze tyto poukázky za předpokladu, že jejich nominální hodnota nepřesáhne 500 Kč a budou opatřeny obchodní firmou nebo ochranou známkou poskytovatele nebo názvem propagovaného zboží či služby, považovat za reklamní či propagační předměty v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

### **3. Právní rámec**

Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nelze jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary.

Za dar se přitom nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesáhne 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

### **4. Rozbor**

Domníváme se, že poukázka, která slouží k nákupu zboží či služeb u smluvních partnerů naplňuje za výše uvedených podmínek definici uvedenou v § 25 odst. 1 písm. t) druhá věta zákona o daních z příjmů a to z následujících důvodů a za splnění uvedených podmínek:

- dle ustálených výkladů poukázka sloužící k nákupu zboží nebo služeb představuje nepeněžní plnění a může být proto považována za propagační předmět ve smyslu příslušného ustanovení zákona o daních z příjmů,
- nominální hodnota poukázky nepřesáhne 500 Kč a je tedy splněna podmínka týkající se hodnoty propagačního dárku (500 Kč bez daně z přidané hodnoty),

- poukázka jako propagační či reklamní předmět je opatřena obchodní firmou nebo ochranou známkou či případně názvem propagovaného zboží či služby.

## 5. Návrh na sjednocující závěr

Navrhujeme odsouhlasit níže uvedený závěr:

Pokud poplatník poskytne obchodnímu partnerovi či zákazníkovi jako propagační dárek poukázku k nákupu zboží či služeb, která je opatřena obchodní firmou nebo ochranou známkou poplatníka nebo názvem propagovaného zboží či služby, jejíž nominální hodnota nepřesáhne 500 Kč, jedná se o propagační předmět ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) věta druhá zákona o daních z příjmů.

## Stanovisko Ministerstva financí

Nesouhlas se závěry předkladatele.

Z povahy „reklamního nebo propagačního předmětu“ ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP vyplývá, že se musí jednat o věc, která má určitou *užitnou nebo estetickou hodnotu*, a to *sama o sobě* (typicky se tedy jedná o tužky, kalendáře, drobné dekorativní předměty apod.). Je zřejmé, že popsaná poukázka žádnou takovou hodnotu *sama o sobě* nemá, ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) ZDP věta za tečkou a contrario je tedy považována za dar a jako taková nemůže být v popsané situaci daňově uznatelným nákladem.

## 142/06.09.06 - Pokračování v daňovém odpisování budov při přeměnách

Předkládají: Ing. Tomáš Zatloukal, daňový poradce, č. osvědčení 2330  
Ing. Petr Koubovský, daňový poradce, č. osvědčení 3891

Přestože se již Ministerstvo financí ČR k otázce daňového odpisování budov nabytých v rámci přeměny, resp. jejich zařídění do příslušné odpisové skupiny v minulosti neformálně vyjádřilo (např. Ing. H. Kelblova, Příklady použití odpisové skupiny 6, Finanční, daňový a účetní Bulletin č. 2/2005), v praxi v této oblasti stále přetrvávají rozdílné názory. Cílem tohoto příspěvku je proto přijmout sjednocující závěr týkající se této problematiky.

### 1. Právní úprava

Ustanovení § 30 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) zakotvuje obecné pravidlo, že „v prvním roce odpisování zařídí poplatník hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k tomuto zákonu“. Dle ustanovení § 30 odst. 2 ZDP pak „poplatník provádí rovnoměrné (§ 31) nebo zrychlené odpisování (§ 32). Způsob odpisování pro každý nově pořízený hmotný majetek stanoví vlastník, s výjimkou uvedenou v odstavci 12, a nelze jej změnit po celou dobu jeho odpisování“. Z tohoto obecného pravidla o zařazení hmotného majetku do odpisové skupiny a stanovení způsobu odpisování existuje pouze jediná odchylka, a to případ zmíněný ve druhé větě § 30 odst. 1 ZDP. Toto ustanovení říká, že „došlo-li u stavebního díla ke změně hlavního užívání a v důsledku této změny se mění i zařídění do odpisové skupiny uvedené v příloze č. 1 k tomuto zákonu, provede poplatník změnu zařídění tohoto majetku ve zdaňovacím období nebo v období, za něž se podává daňové přiznání, ve kterém ke změně došlo ...“

V případě přeměn jakožto formy zániku poplatníka bez jeho likvidace (tj. s přechodem daňových povinností na nástupnickou společnost) pak zákon s ohledem na specifika těchto

transakcí upravuje tzv. pokračování v odpisování nástupnickou společností. Dle § 23c odst. 7 ZDP totiž nástupnická společnost „pokračuje v odpisování započatém zanikající společností u hmotného a nehmotného majetku, jenž přešel v důsledku fúze společností nebo rozdělení společnosti, a který lze odpisovat podle tohoto zákona [§ 30 odst. 12 písm. m)]“. Samotné pokračování v odpisování pak blíže upravuje ustanovení § 30 odst. 12 písm. m) ZDP, které stanoví, že „ze vstupní ceny, ze které odpisoval původní vlastník, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 7, a při zachování způsobu odpisování pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem poplatník v případech uvedených v § 23a odst. 4 a § 23c odst. 7“. V případech přeměn, které nepodléhají režimu § 23c ZDP se uplatní pouze posléze citovaná úprava § 30 odst. 12 ZDP. Ve své podstatě se však režim obou „druhů“ přeměn neliší.

## 2. Popis problému

V případě přeměn, v rámci nichž přechází na nástupnickou společnost (nástupnické společnosti) budovy spadající sice obecně dle přílohy č. 1 k ZDP do 6. odpisové skupiny, avšak s ohledem na datum jejich pořízení odpisované zanikající společností v 5. odpisové skupině, v praxi vyvstává otázka, zda tyto budovy bude nástupnická společnost odpisovat i nadále v 5. odpisové skupině (v rámci pokračování v odpisování započatém zanikající společností) či je na straně nástupnické společnosti nutné budovy k datu účinnosti přeměny „přetřídít“ do 6. odpisové skupiny.

## 3. Rozbor

Jak již bylo uvedeno, poplatník (zde zanikající společnost) je povinen v roce (zdaňovacím období) pořízení budovy tuto budovu zatřídít do příslušné odpisové skupiny a zvolit způsob jejího daňového odpisování (lineární či zrychlené). Změnu ve způsobu daňového odpisování již poplatník nikdy později provést nemůže. Změnu v zařazení budovy do odpisové skupiny sám od sebe taktéž nemůže provést, ledaže jej ke změně odpisové skupiny povinuje zákon (formou změn v příloze č. 1 k ZDP či dle § 30 odst. 1 druhé věty ZDP).

V případě přeměny je nástupnická společnost povinna pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem (zanikající společností), a to z výše vstupní ceny evidované u zanikající společnosti a způsobem uplatňovaným zanikající společností. Pokračováním v odpisování se tak podle našeho názoru rozumí kontinuální postup, v rámci něhož nástupnická společnost uplatňuje stejnou výši odpisů, jakou by bývala uplatňovala společnost zanikající, kdyby k přeměně nedošlo – samozřejmě s jistou odchylkou (krácení výše odpisu) v případě, kdy rozhodný den přeměny není prvním dnem zdaňovacího období zúčastněných společností. Přeměna tedy nezakládá důvod pro přetřídění budov do jiné odpisové skupiny, ledaže by v souvislosti s přeměnou došlo ke změně hlavního užívání stavby ve smyslu § 30 odst. 1 druhé věty ZDP. Samotnou přeměnou však k takové změně bez dalšího nemůže dojít.

Pokud bychom přijali jakkoli odlišný výklad, dochází podle našeho přesvědčení k porušení principu pokračování v odpisování, neboť odpisy uplatňované po přeměně by se (leckdy diametrálně) lišily od odpisů, které by byla zanikající společnost uplatňovala, pokud by k přeměně nedošlo. Navíc bychom v případě přeměn uskutečněných podle § 23c ZDP, tj. přeměn spadajících do režimu směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23.07.1990, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (dále „Směrnice“) porušili princip daňové neutrality fúzí uskutečněných za podmínek Směrnice (§ 23c ZDP), kterou Směrnice garantuje. Vzhledem k tomu, že směrnice umožňuje daňovou neutralitu neposkytnout pouze v případech „jejího zneužití“ (v rámci ZDP převzato do úpravy § 23d), došlo by tak ze strany České republiky fakticky k porušení závazků plynoucích jí z přístupové smlouvy k Evropské unii. I

z tohoto důvodu se domníváme, že námi shora uvedený výklad je správný a sleduje vůli zákonodárce.

#### **4. Závěr**

- a) Nástupnická společnost je v případě přeměny dle § 23c odst. 7 a § 30 odst. 12 ZDP povinna pokračovat v odpisování budov, které na ni v rámci přeměny přešly, započatém původním vlastníkem. To znamená, že výše odpisu uplatňovaného nástupnickou společností je shodná s výší odpisu, kterou by uplatňovala společnost zanikající, kdyby k přeměně nedošlo – ovšem s jistou odchylkou (krácení výše odpisu) v případě, kdy rozhodný den přeměny není prvním dnem zdaňovacího období zúčastněných společností. Ve svém důsledku to znamená, že budova, kterou zanikající společnost zatřídila v souladu se ZDP do 5. odpisové skupiny bude v této odpisové skupině ponechána i po přeměně, a to až do okamžiku případné změny jejího hlavního užívání ve smyslu § 30 odst. 1 druhé věty ZDP.

#### **5. Návrh řešení**

Po projednání na Koordináčním výboru doporučujeme příspěvek společně se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

#### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlas se závěry předkladatele.

## **DPH**

### **143/06.09.06 - Daňový režim při poskytnutí výstavní plochy na veletrhu a podobných akcích**

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

V průběhu diskuse nad příspěvkem 129/31.05.06 vyvstala otázka, zda v případech, kdy organizátor veletrhu či jiné podobné akce (dále jen „veletrh“) poskytne (pronajme) vystavovateli „pouze“ výstavní plochu, se z pohledu DPH jedná o pronájem části nemovitosti ve smyslu § 56, odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, v platném znění, či nikoliv. Na základě předběžné dohody o nutnosti další diskuse byl zpracován tento příspěvek.

#### **Popis a rozbor problematiky**

Organizátor veletrhu poskytuje zájemcům o výstavní plochy (vystavovatelům, popř. subjektům, které vystavovatele zastupují) jak komplexní služby (byly předmětem výše uvedeného příspěvku), které zahrnují nejenom pronájem výstavní plochy, ale i postavení či poskytnutí výstavního stánku, hostesek, telekomunikačních služeb, reklamních služeb apod., tak služby spočívající v „pouhém“ poskytnutí výstavní plochy během trvání veletrhu.

V tomto případě si zhotovení a montáž stánku, popř. další související služby zajišťuje sám vystavovatel, resp. za využití třetí osoby, která není totožná s organizátorem veletrhu, na dodavatelské bázi.

Obvykle si v takovém případě vystavovatel objedná u organizátora veletrhu vedle výstavní plochy již jen zajištění přípojky elektřiny, popř. přívodu vody a přípojky pro telekomunikační služby.

Cena za výstavní plochu se odvíjí od velikosti výstavní plochy a typu výstavního stánku, který bude na dané ploše postaven. Cena za poskytnutí výstavní plochy zahrnuje i náklady organizátora na zveřejnění vystavovatele v katalogu veletrhu, na Internetu a v informačním systému organizátora veletrhu a náklady související se samotným chodem veletrhu, jako jsou náklady na zajištění bezpečnosti, na organizaci veletrhu, úklid areálu apod.

Cena za zajištění přípojky elektřiny, popř. přívodu vody a přípojky pro telekomunikační služby je stanovena a hrazena odděleně, a to paušální částkou (s výjimkou telekomunikační přípojky).

Kromě těchto položek vystavovatel musí uhradit již „jen“ vstupní průkazy, které vystavovatele, resp. jeho pracovníky, opravňují ke vstupu do areálu veletrhu v předem určených hodinách. Mimo provozní dobu se vystavovatel nesmí zdržovat v areálu výstaviště.

Jakékoli marketingové a další akce vystavovatele musí proběhnout v průběhu předem určené provozní doby veletrhu a musí být schváleny organizátorem veletrhu. Organizátor veletrhu může omezit či zakázat akce, které např. narušují průběh veletrhu, i když je předtím schválil. Vystavované exponáty musí odpovídat nomenklatuře příslušného veletrhu.

Organizátor veletrhu určuje rovněž např. termíny montáže a demontáže stánků a exponátů a především provozní dobu veletrhu. V souladu se smluvními podmínkami nesmí vystavovatel také demontovat expozici před ukončením akce.

#### *Vymezení osvobozených plnění dle článku 13 Šesté směrnice*

Podle ustálené judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „Soudní dvůr“) je osvobození od daně upravené článkem 13 Šesté směrnice autonomním pojmem práva Společenství a musí být definováno na úrovni Společenství (viz rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, Recueil, s. I563, bod 25, a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I5965, bod 22).

Znění ustanovení o osvobození od daně, jež je upraveno čl. 13 Šesté směrnice, je třeba vykládat restriktivně, jelikož představuje výjimku z obecné zásady, podle které je DPH vybírána za každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani (viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Irsko, bod 52; rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 23).

#### *Definice nájmu*

Ustanovení čl. 13 B písm. b) Šesté směrnice nedefinuje pojem nájem a ani neodkazuje na definice přijaté v této souvislosti jednotlivými členskými státy (viz rozsudek ze dne 4. října 2001, Goed Wonen, C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 44, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 24). Toto ustanovení musí být proto vykládáno v kontextu, do jakého zapadá, ve světle cílů a systematiky Šesté směrnice, přičemž zvláštní zřetel musí být brán na ratio legis osvobození jím stanoveným (k tomuto viz výše uvedený rozsudek Goed Wonen, bod 50).

Soudní dvůr v četných rozsudcích definoval pojem nájmu nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 B písm. b) šesté směrnice tak, že v zásadě znamená, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. (k tomuto viz výše uvedený rozsudek Goed Wonen, bod 55; rozsudek ze dne 9. října 2001, Mirror Group, C-409/98, Recueil, s. I-7175, bod 31, a Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21; rozsudek ze dne 8. května 2003, Seeling, C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 49, a výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, bod 25).

Ve výše popsaném případě je sice vystavovateli poskytnuta výstavní plocha, na které může po dobu trvání veletrhu prezentovat své výrobky, ale nenabývá právo užívat danou část nemovitosti, jako kdyby byl jejím vlastníkem, a to např. z následujících důvodů:

- organizátor veletrhu určuje např. termíny montáže a demontáže stánků a exponátů a především provozní dobu veletrhu
- jakékoli marketingové a další akce vystavovatele musí proběhnout v průběhu předem určené provozní doby veletrhu
- mimo dobu stanovenou organizátorem veletrhu se vystavovatel nesmí zdržovat v areálu výstaviště
- pro vstup do areálu výstaviště si vystavovatel, resp. jeho pracovníci musí zajistit (koupit od organizátora veletrhu) Vstupní průkaz
- vystavovatel nesmí demontovat expozici před ukončením veletrhu
- organizátor veletrhu je oprávněn omezit či zakázat presentaci vystavovatele, jestliže tato např. ruší veletržní provoz

Soudní dvůr rovněž vícekrát zmínil pasivní charakter pronájmu jako jeden z hlavních charakteristických rysů pronájmu. Např. v odůvodnění rozsudku Goed Wonen, C-326/99, bod 52, konstatoval, že přestože je nájem nemovitostí v principu pokryt konceptem ekonomické aktivity dle článku 4 Šesté směrnice, jedná se obvykle o relativně pasivní aktivitu, která negeneruje žádnou významnou přidanou hodnotu.

V odůvodnění rozsudku Lindöpark C – 150/99, bod 26, Soudní dvůr potvrdil názor Komise, že právo užívat golfové hřiště nepředstavuje pasivní činnost spočívající v provozu golfového hřiště, nýbrž že zahrnuje množství komerčních aktivit jako je kontrola, management, průběžná údržba zajišťovaná provozovatelem, poskytování dalšího vybavení atd., a tudíž pronájem golfového hřiště nemůže představovat hlavní službu, která by měla určovat daňový režim práva užívat golfové hřiště (striktní vymezení osvobozených plnění dle článku 13 Šesté směrnice, viz výše).

V odůvodnění rozsudku Temco Europe SA, bod 20, Soudní dvůr konstatoval, že jestliže mnohokrát zdůraznil znak spočívající v době nájmu, učinil tak, aby odlišil transakci nájmu nemovitosti, který je obvykle spíše pasivní činností závisící na pouhém plynutí času, aniž by byla vytvářena významnější přidaná hodnota (k tomuto viz výše uvedený rozsudek Goed Wonen, bod 52), od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového nebo obchodního podnikání, jako jsou výjimky stanovené v čl. 13 B písm. b) body 1 až 4 šesté směrnice, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby než pouhým poskytnutím určité věci k užívání, jako např. právo užívat golfové hřiště (viz výše uvedený rozsudek Stockholm Lindöpark, body 24 až 27), právo užívat most za mýtné (výše

uvedený rozsudek Komise v. Irsko) nebo právo umístit automaty na cigarety v obchodním zařízení (výše uvedený rozsudek Sinclair Collis, body 27 až 30).

Podobně jako v případě rozsudku Lindöpark C – 150/99 poskytnutí výstavní plochy ve skutečnosti zahrnuje množství dalších aktivit, které musí zajistit organizátor veletrhu, jako jsou např.:

- zajištění publicity veletrhu
- příprava veletrhu v období montáže
- organizace a řízení veletrhu v jeho průběhu
- zajištění technického chodu veletrhu (temperování výstavních areálů apod.)
- zajištění bezpečnosti během veletrhu
- údržba a úklid areálu v průběhu veletrhu
- likvidace veletrhu po ukončení veletrhu

Poskytnutí výstavní plochy tudíž nepředstavuje pasivní činnost organizátora veletrhu bez přidané hodnoty.

### **Závěr**

Na základě výše uvedeného jsem toho názoru, že poskytnutí výstavních ploch během veletrhu za výše uvedených podmínek nenaplnuje definici pronájmu pro účely uplatnění osvobození ve smyslu článku 13 (B)(b) Šesté směrnice, resp. § 56 zákona o DPH, jelikož na vystavovatele není převedeno právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem poskytnuté provozní plochy a samotné poskytnutí plochy rozhodně nepředstavuje pasivní činnost organizátora veletrhu.

Proto je nutno poskytnutí výstavní plochy v rámci veletrhu za úplatu považovat za zdanitelné plnění. Jestliže se bude místo plnění u tohoto zdanitelného plnění nacházet na území České republiky (ať již dle § 10, odst. 1 či § 10, odst. 4, písm. b), bude podléhat 19%ní sazbě daně.

### **Návrh řešení**

Doporučuji přijmout sjednocující závěr k výše uvedené problematice a po projednání v rámci Koordinačního výboru přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Souhlasíme s návrhem závěrů předkladatele.

### **144/06.09.06 - DPH u pojistného vybíraného pojistníkem od pojištěných osob**

Předkládají: Ing. Jan Čapek, daňový poradce, číslo osvědčení 1310  
Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, číslo osvědčení 3353

Cílem příspěvku je sjednotit názor na uplatnění DPH u pojistného, které vybírá pojistník od svých klientů, kteří jsou pojištěnými osobami.

## 1. Popis situace

Společnost uzavře s pojišťovnou pojistnou smlouvu, ve které pojišťovna bude pojistitelem a společnost pojistníkem. Společnost bude předmětné pojištění nabízet svým klientům. Klienti, kteří si zakoupí předmětné pojištění se stanou pojištěnými osobami. V případě pojistné události bude pojistné krytí poskytnuto pojišťovnou, a to přímo klientovi, přičemž v případě vinkulace bude plněno společností. Společnost bude klientům účtovat pojistné v plné výši (např. 100) a pojišťovně bude platit pojistné ve snížené výši (např. 60).

Pojištění může mít souvislost s podnikatelskou činností společnosti. Například společnost poskytující spotřebitelské úvěry pojistí své klienty proti riziku nesplacení úvěru nebo leasingová společnost pojistí nájemce proti způsobení škody na pronajaté věci. Pojištění však nemusí přímo souviset s hlavní činností společnosti, například banka uzavře životní pojištění držitelů karet jako doplňkovou službu.

Společnost není držitelem příslušné licence k provozování pojišťovací činnosti nebo zprostředkovatelské činnosti v pojišťovnictví.

## 2. Česká legislativa

Podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. d) zákona o DPH jsou od daně bez nároku na odpočet osvobozeny pojišťovací činnosti. Pojišťovacími činnostmi se dle § 55 zákona o DPH mimo jiné rozumí pojišťovací<sup>26</sup> nebo zajišťovací činnosti včetně činností souvisejících s pojišťovací nebo zajišťovací činností a zprostředkovatelská činnost v pojišťovnictví<sup>27</sup>.

Zákon o DPH v § 51 odst. 3 upravuje také situaci, kdy plátce nakoupí plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet a dále je poskytuje (přeúčtuje) třetí osobě. Přeúčtované plnění je podle tohoto ustanovení osvobozeno od daně bez nároku na odpočet, pokud přeúčtovaná částka nepřevyšuje částku, za kterou plátce dané plnění pořídil.

Společnost bude pojištění nakupovat od pojišťovny za cenu nižší, než za jakou bude pojištění poskytovat svým klientům. Podmínky stanovené v § 51 odst. 3 zákona o DPH pro uplatnění osvobození při přeúčtování plnění osvobozeného od DPH by tak při gramatickém výkladu nebyly splněny. Pokud by zákon o DPH obsahoval pouze tuto úpravu, společnost by musela uplatňovat DPH na výstupu z celé částky pojistného, které účtuje svým klientům.

Vzhledem ke skutečnosti, že zákon o DPH obsahuje dvě ustanovení upravující uplatnění osvobození od daně (§ 51 a § 55), je nutné postupovat podle toho ustanovení, které je pro daný případ speciální. S ohledem na harmonizovanou úpravu v oblasti DPH, je třeba se přiklonit k takovému výkladu, který je v souladu s předpisy Evropského společenství (eurokonformní výklad)<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> Podle § 2 odst. 1 písm. e) zákona č. 363/1999 Sb., o pojišťovnictví a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o pojišťovnictví“) se pojišťovací činností rozumí uzavírání pojistných smluv podle zvláštního právního předpisu pojišťovnou, správa pojištění a poskytování plnění z pojistných smluv, poskytování asistenčních služeb a zpracování osobních údajů s těmito činnostmi souvisejících.

<sup>27</sup> Podle § 2 odst. 1 písm. h) zákona o pojišťovnictví se činnostmi souvisejícími s pojišťovací nebo zajišťovací činností rozumí mimo jiné zprostředkovatelská činnost prováděná v souvislosti s pojišťovací nebo zajišťovací činností.

<sup>28</sup> Z ustálené judikatury Evropského soudního dvora vyplývá (například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 Kolpinghuis), že ustanovení národní legislativy, která byla do národního právního řádu implementována na základě závazné směrnice Evropského společenství, je nutné vykládat v souladu se zněním a účelem příslušné směrnice tak, aby bylo dosaženo směrnicí zamýšlených výsledků. Pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné se přiklonit k té interpretaci, která vede k cíli zamýšlenému směrnicí.



### 3. Šestá směrnice

Zákonem o DPH byla do českého právního řádu implementována Šestá směrnice Rady 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“). Oficiální české znění Šesté směrnice je obsaženo v Úředním věstníku L 145 ze dne 13. 6. 1977<sup>29</sup>.

Podle článku 13(B)(a) Šesté směrnice osvobodí členské státy od daně pojišťovací a zajišťovací operace včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty.

Pro posouzení případných rozdílů mezi oficiálním českým zněním Šesté směrnice a ostatními jazykovými verzemi jsme porovnali české znění článku 13(B)(a) Šesté směrnice se zněním anglickým<sup>30</sup> a německým<sup>31</sup>. Jednotlivé jazykové verze článku 13(B)(a) Šesté směrnice se významově shodují.

### 4. Judikatura Evropského soudního dvora

ESD opakovaně judikoval, že osvobození vymezené v článku 13 Šesté směrnice je komunitární pojem, který musí zabránit odlišnostem v aplikaci DPH mezi členskými státy EU (např. bod 11 rozhodnutí 348/87 Stichting).

ESD dále vyslovil názor, že pojištění ve smyslu Šesté směrnice je třeba chápat jako transakci, kdy se pojistitel zaváže, že za předchozí platbu pojistky poskytne pojištěnému službu (plnění) dohodnutou při uzavření pojistné smlouvy, pokud nastane pojistná událost (viz bod 17 rozhodnutí ESD C-349/96 Card Protection Plan).

ESD rovněž opakovaně judikoval, že v zájmu zachování neutrality daně mají být stejné transakce zdaňovány stejně bez ohledu na to, zda jsou uskutečňovány osobou oprávněnou provozovat takové činnosti či nikoliv (viz body 30 – 38 rozhodnutí ESD C-2/95 SDC). Pro osvobození předmětné transakce by pak nemělo být rozhodující, že společnost není oprávněna provozovat pojišťovací činnost podle § 3 zákona o pojišťovnictví.

Uplatnění DPH na pojištění by bylo rovněž v rozporu s principem fiskální neutrality (např. rozhodnutí ESD C-155/01 Cookies World). Podle tohoto principu má být zdanění proporcionalní k ceně služby bez ohledu na počet transakcí v distribučním řetězci. V daném případě by docházelo ke kumulaci DPH, neboť společnost by uplatňovala DPH i na takzvanou „skrytou DPH“ (tj. daň na náklady obsažené v ceně pojistky, u kterých si pojišťovna nemohla uplatnit odpočet DPH). K dvojímu zdanění by mohlo docházet i při zavedení zvláštního zdanění pojištění, které umožňuje článek 33 Šesté směrnice, přičemž pro posouzení uplatnění DPH není podstatné, že Česká republika takovou daň dosud nezavedla (viz bod 23 rozhodnutí ESD C-349/96 Card Protection Plan).

Uplatněním osvobození od DPH v identické situaci, kdy společnost zahrnovala své klienty za úplatu do své blokové pojistky, se ESD zabýval v případě C-349/96 Card Protection Plan. Z

<sup>29</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:CS:HTML>

<sup>30</sup> Article 13(B)(a) “insurance and reinsurance transactions, including related services performed by insurance brokers and insurance agents”

<sup>31</sup> Artikel 13(B)(a) „die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und –vertretern erbracht werden“

rozhodnutí ESD vyplývá, že v daném případě docházelo pro účely DPH ke dvěma osvobozeným transakcím, a to k poskytování služby pojišťovnou společností a k poskytování služby společností klientovi (viz bod 21 rozhodnutí ESD C-349/96 Card Protection Plan). Skutečnost, že pojistné krytí bylo poskytováno pojišťovnou přímo klientovi, nemělo na výše uvedený závěr vliv.

## **5. Argumentace**

Z výše uvedeného vyplývá, že pojem pojišťovací činnosti je třeba vykládat v tom smyslu, že se neomezuje pouze na subjekty oprávněné provozovat pojišťovací činnosti, ale na všechny subjekty, které poskytují pojištění, jak je definováno výše. Pro takový výklad svědčí i porovnání vymezení pojišťovacích činností v zákoně DPH platném do 30. dubna 2004 (zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Zákon o DPH platný do 30. dubna 2004 osvobodil pojišťovací činnosti podle zvláštního právního předpisu a v poznámce pod čarou se výslovně odkazoval na zákon o pojišťovnictví (§ 29 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Současný zákon o DPH se na zvláštní právní předpis neodkazuje a ani neobsahuje příslušnou poznámku pod čarou.

Poskytnutí (zajištění) pojištění společností klientovi ve formě uzavření pojistné smlouvy ve prospěch klienta je tedy třeba chápat jako osvobozenou pojišťovací činnost dle § 55 zákona o DPH poskytnutou společností klientovi. V souladu s eurokonformním výkladem je ustanovení § 55 zákona o DPH speciální vůči obecnému ustanovení § 51 odst. 3 zákona o DPH, které se na danou situaci neuplatní.

## **6. Závěr**

Na základě výše uvedených argumentů předkladatelé navrhuji přijmout následující závěry:

- společnost nakupuje od pojišťovny za nižší cenu pojišťovací službu, která je osvobozena od daně podle § 55 zákona o DPH,
- společnost poskytuje svým klientům pojišťovací službu za cenu vyšší, než za kterou ji nakoupila od pojišťovny. Tato pojišťovací služba je rovněž osvobozena od daně podle § 55 zákona o DPH,
- společnost neposkytuje pojišťovně žádné zdanitelné plnění.

### **Stanovisko Ministerstva financí:**

MF navrhuje odložit projednání příspěvku na další termín KOOV.

### **145/06.09.06 - Výpočet nároku na odpočet u režijních nákladů souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem DPH při uskutečňování ekonomické činnosti plátců**

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

#### **1. Úvod**

Cílem tohoto příspěvku je ujasnit a sjednotit postup při uplatňování nároku na odpočet podle §§ 72 a 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platných předpisů (dále jen ZDPH), u přijatých zdanitelných plnění, která souvisejí jako režijní výdaje

či náklady s příjmy, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a dále upřesnit v návaznosti na judikaturu Evropského soudního dvora (dále jen ESD) způsob, jakým je posuzována souvislost přijatých zdanitelných plnění s uskutečňováním ekonomické činnosti plátce.

## 2. Popis problému

V praxi nastávají časté případy, kdy při uskutečňování ekonomické činnosti plátce dosahuje také příjmů, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a z hlediska DPH ani nemusí být považovány za příjmy z ekonomické činnosti ačkoli jsou nedílnou součástí podnikání plátce. Jedná se například o příjem dividend vyplývající z držby podílů v dceřinných společnostech, úrok či výnos z držby cenných papírů, příjem z prodeje obchodního podílu, příjmy z inkasa nakoupených pohledávek a podobně. S těmito příjmy mohou souviset přijatá zdanitelná plnění, která mají obecně (v souladu s judikaturou ESD) charakter režijních výdajů při uskutečňování ekonomické činnosti plátce, mj. např. různé účetní, právní, poradenské služby a podobně.

V dříve platném zákoně o DPH č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, bylo v § 19a a § 20 uvedeno, že plátce má nárok na odpočet i u přijatých zdanitelných plnění, která použije k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná a dále, že do výpočtu koeficientu se nezahrnují příjmy nebo výnosy za plnění, která nejsou zdanitelná.

Tento princip by v současném ZDPH byl příliš obecný a zřejmě by vedl k nesprávné aplikaci DPH např. u veřejnoprávních subjektů. Zařazení ustanovení § 72 odst. 5 do ZDPH však vyvolává u plátců uskutečňujících ekonomickou činnost pochybnosti ohledně správného postupu při uplatňování nároku na odpočet u zmíněných režijních výdajů.

Základní podmínkou pro uplatnění odpočtu podle § 72 odst. 1 a 2 ZDPH i čl. 17 Šesté směrnice je, že přijatá zdanitelná plnění slouží pro uskutečnění vlastní ekonomické činnosti s nárokem na odpočet. Přitom souvislost mezi přijatými zdanitelnými plněními a uskutečněnými plněními s nárokem na odpočet byla v naší dosavadní praxi zpravidla chápána jako souvislost věcná. Jak prokazuje judikatura ESD, kritérium věcné souvislosti není v určitých případech správným nebo jediným kritériem pro posuzování souvislosti mezi přijatými a uskutečněnými plněními.

## 3. Judikatura Evropského soudního dvora

Jak vyplývá z rozsudků ESD, pokud zdanitelná plnění přijatá plátcem uskutečňujícím ekonomickou činnost věcně bezprostředně souvisejí s příjmy, které nejsou předmětem daně, nelze je pouze z tohoto důvodu vyloučit ze systému odpočtu DPH, ale je nutno vzít v úvahu, do jakých výstupů v rámci uskutečňování ekonomické činnosti plátce vcházejí jako nákladové položky.

### Popis případů C- 408/98, C-16/00 a C- 465/03:

V případě C-408/98 (Abbey National) posuzoval ESD otázku nároku na odpočet z přijatých služeb, které souvisely s prodejem části podniku. Tento prodej nebyl v souladu s ustanovením čl. 5 odst. 8 a čl. 6 odst. 5 Šesté směrnice a v souladu s národní legislativou příslušného členského státu předmětem daně, neboť příjemce se stal plátcem, který vstoupil z hlediska DPH do práv a povinností původního vlastníka části podniku (poznámka: v Šesté směrnici a v rozsudku je používán pojem „právním nástupcem“ prodávající osoby, což však má v českém právu širší význam, proto používám termín odpovídající ustanovením ZDPH). ESD konstatoval, že tyto přijaté služby tvoří součást režijních nákladů osoby povinné k dani a jako takové tedy tvoří součást nákladů veškeré ekonomické činnosti (odstavec 35). Pokud osoba povinná k dani

**uskutečňuje transakce, z nichž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná a současně i transakce, z nichž nárok na odpočet uplatnit nelze, může uplatnit pouze poměrnou část nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice (odstavec 37).**

V případě C-16/00 (Cibo) se vyjadřuje ESD k otázce týkající se nároku na odpočet z právních, účetních, daňových a poradenských služeb, vynaložených v souvislosti s převzetím podílů v jiných společnostech. Holdingová společnost Cibo, jejíž podstatná část příjmů byla tvořena dividendami plynoucími z držení podílů v jiných společnostech a kromě toho poskytovala v menší míře konzultační služby vlastněným společnostem, uplatnila nárok na odpočet ze služeb souvisejících s převzetím podílu v jiné společnosti (jednalo se např. o audit příslušných společností, právní pomoc při sjednávání kupní ceny podílů, organizování převzetí společností). Správce daně tento nárok na odpočet zpochybnil, neboť podle jeho názoru nesouvisel se službami poskytovanými holdingem, ale s vlastnictvím podílů a příjmem dividend, které nejsou předmětem daně. Podle ESD však jsou uvedené náklady na převzetí podílu v jiné společnosti **součástí všeobecných nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou tedy součástí nákladů na plnění uskutečněná holdingem.** Náklady na služby související s převzetím podílu mají v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním jako takovým. Proto může osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v poměrné výši podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice (odstavec 35). Do výpočtu koeficientu se přitom příjem z dividend podle téhož rozsudku nezahrnuje.

V případě C-465/03 (Kretztechnik) posuzoval ESD otázku oprávněnosti nároku na odpočet u služeb souvisejících s emisí akcií. Kretztechnik potřeboval navýšit kapitál, a proto se rozhodl emitovat akcie. V souvislosti s emisí akcií a zalistováním na burze přijal řadu zdanitelných plnění (poplatky obstaravatelů, reklamní služby, právní a technické poradenství), z nichž uplatnil nárok na odpočet. Správce daně nárok na odpočet neuznal, rakouské ministerstvo bylo spolu s několika dalšími členskými státy přesvědčeno, že uvedená přijatá zdanitelná plnění souvisejí pouze s emisí a prodejem akcií, což ekonomickou činností není a nikoli s ekonomickou činností.

Podle ESD však tyto výdaje, ačkoli souvisí s operací, která není předmětem daně, jsou reálnými výdaji ekonomické činnosti a Kretztechnik nárok na odpočet má v plné míře, pokud plnění, která uskutečňuje, jsou pouze s nárokem na odpočet: „... **výdaje na tato plnění pořízená společností v souvislosti s touto operací musí být považovány za součást reálných výdajů a jako takové tedy tvoří součást ceny jejích produktů. Tato plnění mají přímou a bezprostřední souvislost s celou ekonomickou činností.** (odstavec 36)

V důsledku toho je Kretztechnik oprávněn podle čl. 17 (1) a (2) Šesté směrnice uplatnit plný odpočet DPH z výdajů vynaložených na různá plnění pořízená v souvislosti s emisí akcií, za předpokladu, že veškeré transakce realizované touto společností v rámci její ekonomické činnosti jsou zdanitelné. Osoba povinná k dani, která by uskutečňovala jak transakce s nárokem na odpočet, tak transakce, u nichž nárok na odpočet nemá, by si mohla podle čl. 17(5) Šesté směrnice uplatnit pouze takovou část DPH, která by náležela k transakcím s nárokem na odpočet. (odstavec 37).

Čl. 17(1) a (2) Šesté směrnice opravňuje plný nárok na odpočet DPH z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani na různá plnění pořízená v souvislosti s emisí akcií, pokud všechny transakce realizované touto osobou v rámci její ekonomické činnosti, jsou zdanitelnými transakcemi.“ (odst. 38).

## 4. Komentář

### 4.1 Kritérium pro posuzování souvislosti přijatých zdanitelných plnění s plněními na výstupu

Z hlediska věcné souvislosti byly ve všech výše uvedených případech nepochybně přijaté služby pořízeny pouze z toho důvodu, že osoby registrované k dani hodlaly uskutečnit transakci, která není předmětem daně: Pokud by holding nezamýšlel převzít jiné společnosti, služby auditu ani poradenství při sjednání ceny převodu by nepožíval, pokud by nedošlo k prodeji části podniku, nebyly by nakoupeny služby s tímto převodem související a stejně tak by společnost nepožívala příslušné poradenské a jiné služby, pokud by nezamýšlela emitovat akcie..

Jak však vyplývá z citovaných rozsudků, ESD nepovažuje za rozhodující, že existuje věcná souvislost přijatých zdanitelných plnění a příjmů, které nejsou předmětem daně. Plně to potvrzují i názory generálních advokátů k případům C-408/98 a C-465/03:

„Rozhodující je, zda vstup zatížený daní je nákladovou položkou zdanitelného výstupu a ne zda je nejbližší související transakce sama zdanitelná.“ (Opinion of Advocate General, C-408/98, odst. 35)

„**Pro určení nároku na odpočet je irelevantní, zda transakce, s níž vstup nejbližší souvisí, spadá mimo rámec DPH z důvodu, že není dodáním zboží nebo poskytováním služeb.**“ (Opinion of Advocate General, C-465/03, odst. 74)

V obou těchto případech se ESD s návrhy generálních advokátů na rozsudek ztotožnil. Jak je uvedeno ve výše popsaných rozsudcích, ESD považuje za rozhodující, zda zdanitelná plnění přijatá v souvislosti s příjmy, které nejsou předmětem daně, tvoří součást nákladů na plnění, která předmětem daně jsou.

## 4.2 Základní princip DPH

**Uvedený přístup ESD při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet v popsaných případech vychází ze základního principu DPH, že veškeré transakce podléhající dani musí být zdaněny zcela neutrálním způsobem, to je po uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění, která tvoří součást nákladů na tyto transakce. Tuto zásadu zdůraznil ESD již v řadě předchozích rozsudků, z nichž uvádím konkrétní výňatky:**

„**Systém odpočtu DPH má za účel zbavit podnikatele zcela břemene daně z přidané hodnoty zaplacené v průběhu veškerých jeho ekonomických činností. Systém DPH má zajistit, aby veškeré ekonomické činnosti, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, pokud jsou samy předmětem daně, byly zdaněny zcela neutrálním způsobem**“ (C-37/95 Ghent Coal, C-98/98 Midland Bank, spojené případy C-110/98 – 147/98 Gabalfrisa).

Uvedený princip připomíná ESD i v citovaných případech C-408/98, C-16/00 a C-465/03:

„**V souladu se základním principem, na němž je založen systém DPH a který vyplývá z článku 2 Druhé a Šesté směrnice, se DPH aplikuje na každou transakci po uplatnění odpočtu daně, kterou jsou zatíženy různé části nákladů**“ (C-408/98, odstavec 27, obdobně C-16/00, odstavec 30).

„**Systém odpočtu má zbavit podnikatele zcela břemene DPH splatné nebo zaplacené v průběhu veškerých jeho ekonomických činností. Společný systém DPH v důsledku toho zajišťuje úplnou neutralitu zdanění veškerých ekonomických činností, bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, pokud jsou samy předmětem daně.**“ (C-465/03, odstavec 34).

## 4.3 Přímá a bezprostřední souvislost

Z uvedeného základního principu DPH a z ustanovení čl. 17 Šesté směrnice podle ESD vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet je nezbytné, aby náklady na přijaté služby či zboží tvořily součást nákladů na uskutečněná zdanitelná plnění (resp. plnění, která jsou předmětem daně a jsou s nárokem na odpočet) a měly s nimi přímou a

bezprostřední souvislost. Ačkoli ESD v popsaných případech připouští, že neexistuje přímá souvislost přijatých služeb s konkrétní zdanitelnou transakcí na výstupu a že náklady na pořízené služby nezatěžují jako přímé náklady konkrétní transakci na výstupu, u níž je daň z přidané hodnoty odpočitatelná, konstatuje ve všech případech, jak je uvedeno výše, že náklady na tyto služby jsou součástí všeobecných nákladů podnikání jako celku a jako takové mají přímou souvislost s podnikáním.

Protože dotyčné přijaté služby souvisejí podle ESD s celou ekonomickou činností, může plátce uplatnit nárok na odpočet daně podle ustanovení čl. 17 odst. 5, pokud uskutečňuje transakce, z nichž nárok na odpočet má i transakce, z nichž nárok na odpočet nemá. V C-465/03 ESD konstatuje, že Kretztechnik je oprávněn uplatnit plný odpočet daně na vstupu, pokud jsou veškeré transakce uskutečněné touto společností zdanitelné. V C-408/98 ESD připouští, že z přijatých služeb by mohla společnost, která uskutečňuje i osvobozené činnosti bez nároku na odpočet uplatnit i plný nárok na odpočet, pokud by přijaté služby měly přímou a bezprostřední souvislost pouze s jasně vymezenou částí ekonomické činnosti sestávající pouze z transakcí podléhajících dani, tzn. pokud by náklady na pořízené služby tvořily součást režijních nákladů pouze této vymezené části ekonomické činnosti. (C-408/98. odstavec 40).

Dále je nutno zdůraznit, že ve všech citovaných případech považuje ESD přijaté služby a priori za režijní náklady či výdaje související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, aniž zjevně zkoumá nebo požaduje po osobách povinných k dani důkazní prostředky, že uvedené služby s uskutečňováním ekonomické činnosti souvisí nebo jak byly do cen zdanitelných výstupů zahrnuty. To konstatuje i generální advokát v názoru k případu C-465/03: „... Soudní dvůr usoudil, že všeobecné režijní náklady osoby povinné k dani jsou v principu nákladovými položkami ekonomické činnosti jako celku a tak mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností této osoby jako celkem. DPH na vstupu z těchto režijních nákladů tak může být odpočtena do té míry, do jaké jsou plnění na výstupu zdanitelná.“ (Opinion of Advocate General, odstavec 27). Tento principiální přístup ESD potvrzuje i skutečnost, že v případě C-16/00 se konečné znění rozsudku liší od názoru generálního advokáta k tomuto případu. Generální advokát vyjádřil ve svém názoru domněnku, že vzhledem k tomu, že příjem dividend není předmětem daně, odpočet ze služeb souvisejících s převzetím podílu ve společnosti by měl být vyloučen, pokud osoba povinná k dani neprokáže objektivními důkazními prostředky, že výdaje na tyto služby tvoří součást nákladových položek transakcí s nárokem na odpočet daně (Opinion of Advocate General, odstavec 39 a 40/3). Soudní dvůr však tento názor neakceptoval a v rozsudku uvádí aniž by z textu rozsudku vyplývalo, že vůbec požadoval nebo blíže zkoumal jakékoli důkazní prostředky prokazující souvislost výdajů s ekonomickou činností, výklad, který je citován v odstavci 3 tohoto příspěvku, tj. že náklady na přijaté služby jsou součástí všeobecných nákladů a jako takové jsou tedy nákladovými položkami podnikatelské produkce, a proto mají v principu přímou a bezprostřední souvislost s podnikáním osoby povinné k dani jako celku.

Důkazní prostředky požaduje ESD pouze v tom případě, kdy si osoba povinná k dani uskutečňující i osvobozenou činnost bez nároku na odpočet daně chce u přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení příjmů, které nejsou předmětem daně, uplatnit nárok na odpočet v plném rozsahu, tj. v jiném rozsahu než u ostatních režijních nákladů (C-408/98).

Citované judikáty ESD tak poskytují zcela odlišný pohled na přiřazování přijatých plnění k uskutečněným než jaký je doposud v ČR aplikován, podle ESD je v zásadě třeba posuzovat, zda plátce realizuje ekonomickou činnost či nikoliv. Realizuje-li ekonomickou činnost, pak má i u takovýchto přijatých plnění (režijních nákladů)

nárok na odpočet, samozřejmě při respektování jeho krácení v souvislosti s případnými osvobozenými plněními na výstupu. Rozhodující je obecná souvislost s ekonomickou činností, nikoliv věcná souvislost s něčím konkrétním co předmětem daně není. ESD pak takovouto „obecnou souvislost“ charakterizuje jako přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností na výstupu a od konkrétní věcné souvislosti odhlíží. V návaznosti na to uznává nárok na odpočet u uvedených režijních nákladů podle čl. 17 odst. 1, 2 a 5 Šesté směrnice.

Považuji za vhodné upozornit na význam pojmu „ekonomická činnost“, jak vyplývá ze Šesté směrnice a z judikatury ESD (např. C-268/83, C-110/94, spojené případy C-110/98 – 147/98). Podle čl. 4 odst. 2 Šesté směrnice jsou ekonomickou činností „veškeré aktivity výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby ...“ (ve smyslu ustanovení čl. 4 odst. 1 a čl. 2 odst. 1 se přitom jedná o aktivity, které tyto osoby vykonávají nezávisle jako takové, tj. jako podnikatelé). Ekonomickou činností tak dle ESD je i např. pořízení zboží či služeb v rámci podnikání. V citovaných rozsudcích ESD používá pojem ekonomická činnost jako celek stejně jako pojem podnikání jako celek. V této souvislosti je také nutno chápat citované výroky ESD.

Dále považuji za vhodné uvést, že ani výše příjmů, které nejsou předmětem daně, nemusí být limitujícím faktorem. V C-16/00 rozhodl ESD tak, jak je popsáno výše, přestože mu bylo známo, že z celkových příjmů společnosti Cibo dosahoval příjem z dividend v posuzovaných letech 99,32 % a 92,07 % (Opinion of Advocate General, odst. 4).

#### 4.4 Režijní náklady

Z citovaných rozsudků vyplývá, že ESD považuje za režijní náklady související s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku následující přijatá plnění, bez ohledu na to, že věcně přímo souvisí s transakcí, která předmětem daně není:

C-16/00: služby auditu, poradenské služby, organizační služby při převzetí podílu, právní a daňové služby (odstavec 9)

C-465/03: inzerce, služby obstaravatelů, právní a technické poradenství (odstavec 15/3)

(V C-408/98 nejsou přijatá zdanitelná plnění konkretizována, jsou uváděny pouze „různé služby“.)

Ve všech případech se samozřejmě jedná o služby, které byly vynaloženy v rámci uskutečňování ekonomické činnosti jako celku, resp. podnikání jako celku, nikoli o přijatá plnění např. pro osobní spotřebu.

#### 5. Výpočet poměrné části nároku na odpočet

Jak vyplývá z citovaných rozsudků, v případě, kdy osoba registrovaná k dani uskutečňuje ekonomické činnosti s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet, uplatňuje z přijatých zdanitelných plnění věcně souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně, pouze poměrnou část nároku na odpočet v souladu s ustanovením čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice.

##### 5.1 Judikatura ESD

Otázkou výpočtu poměrné části nároku na odpočet podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice se ESD zabývá přímo v případě C-16/00 i v řadě dalších případů:

V C-16/00 konstatuje, že vzhledem k tomu, že příjem dividend není úplatou za ekonomickou činnost, nezahrnuje se do výpočtu jmenovatele koeficientu podle čl. 19 Šesté směrnice. Stejný závěr přijal i v rozsudku C-333/91 (Sofitam) nebo v C-142/99 (Floridienne and Berginvest). V C-77/01 (Empresa) konstatuje, že do výpočtu koeficientu se nezahrnuje výnos z podílů v investičních fondech.

V C-142/99 ESD rovněž konstatuje, že ze jmenovatele zlomku musí být vyňaty dividendové příjmy a úrok placený z půjček, které nejsou pro účely článku 4 Šesté směrnice ekonomickou činností.

## 5.2 Komentář

**Do výpočtu koeficientu, kterým se podle čl. 17 odst. 5 a čl. 19 Šesté směrnice určuje poměrná část nároku na odpočet, se podle rozsudků ESD nezapočítávají příjmy, které nejsou úplatou za ekonomickou činnost.**

To neznamená, že přijatá zdanitelná plnění související jako režijní náklady s podnikáním jako celkem by měla být krácena jiným způsobem předtím než jsou krácena podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice, resp. § 72 odst. 4 ZDPH. Jestliže je ESD uznává za plnění přímo a bezprostředně související s ekonomickou činností jako celkem, pak je lze krátit pouze ve vztahu k příjmům z ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Z uvedených judikátů žádný jiný způsob krácení nároku na odpočet nevyplývá než podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice. **V ZDPH nelze u takových režijních nákladů uplatnit ustanovení § 72 odst. 5, protože to se vztahuje pouze na přijatá zdanitelná plnění použitá pro účely nesouvisející s ekonomickou činností.**

Pokud by nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění pořízených v souvislosti s ekonomickou činností, resp. s podnikáním plátce jako celkem měl být krácen ještě jiným způsobem, např. v poměru k příjmům, které nejsou předmětem daně před tím, než je krácen koeficientem podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice (resp. § 72 odst. 4 ZDPH), nemohl by ESD dospět v jednotlivých rozsudcích k závěrům citovaným výše.

6. Uplatnění nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění použitých pro uskutečnění ekonomické činnosti osvobozené od daně

**Tento příspěvek je zaměřen zejména na vyjasnění problematiky odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění věcně souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně.**

Podle mého názoru citované rozsudky nemění principy a dosud používané postupy uplatňování nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Pokud přijaté zdanitelné plnění přímo souvisí s ekonomickou činností osvobozenou od daně bez nároku na odpočet, nelze nárok na odpočet uplatnit.

To potvrzuje i názor generálního advokáta k případu C- 408/98, kde uvádí, že osvobozené transakce vždy znamenají přerušeni řetězce nároku na odpočet daně na vstupu z plnění použitých pro tyto transakce. Požadavek přímé a bezprostřední souvislosti (který je v citovaných rozsudcích použit pro odůvodnění nároku na odpočet u přijatých plnění souvisejících s příjmy, které nejsou předmětem daně) tak současně slouží i k vyloučení nároku na odpočet v případě plnění osvobozených od daně (Opinion of Advocate General, odstavec 35). Generální advokát přitom připomíná rozsudek v případě C-4/94 (BLP), kdy ESD neuznal nárok na odpočet z právních poradenských služeb přijatých pro účely prodeje nakoupených akcií (osvobozená činnost). BLP přitom argumentoval, že účelem prodeje akcií bylo získat finanční prostředky pro uskutečňování zdanitelných plnění. ESD se však s tímto argumentem neztotožnil, neboť podle jeho názoru z čl. 17 odst. 2 a 3 Šesté směrnice vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet musí mít přijaté zdanitelné plnění přímou a bezprostřední souvislost se zdanitelnými transakcemi a konečný cíl sledovaný osobou povinnou k dani je irelevantní.

Tento rozsudek není s výše citovanými rozsudky v rozporu. Právě v tomto rozsudku C-4/94 ESD uvedl, že pokud by se BLP rozhodl získat finanční prostředky pro



uskutečňování zdanitelných transakcí prostřednictvím bankovní půjčky, mohl by si uplatnit nárok na odpočet ze služeb souvisejících se získáním této půjčky, protože náklady na tyto služby by tvořily součást režijních nákladů a tedy nákladové položky zdanitelných transakcí (odstavec 25). Právě z tohoto výroku vycházel a na něj se odvolával později ESD při řešení výše citovaných případů.

## 7. Shrnutí

Z výše uvedených rozsudků ESD vyplývá, že přijatá zdanitelná plnění nelze vyloučit ze systému odpočtu daně jen z toho důvodu, že věcně přímo souvisí s příjmy, které nejsou předmětem daně. Za součást nákladů uskutečňování ekonomické činnosti jako celku jsou podle uvedených rozsudků považovány náklady na převzetí podniku (C-16/00) a to i v takovém případě, kdy z vlastněné společnosti plynou příjmy, které nejsou předmětem daně, a bez ohledu na skutečnost, že příjmy, které nejsou předmětem daně tvoří podstatnou část celkových příjmů plátce, náklady na prodej podniku nebo jeho části (C-408/98) a to i v tom případě, kdy takový prodej podniku není považován za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, náklady na získání finančních prostředků pro uskutečňování ekonomické činnosti a to i prostřednictvím transakce, která není předmětem daně (C-465/03). Rozhodujícím kritériem v těchto případech je, zda náklady na tato plnění jsou součástí režijních nákladů na ekonomické činnosti uskutečňované plátcem. Pokud se jedná o přijatá zdanitelná plnění, která jsou dle judikatury ESD režijními náklady souvisejícími s uskutečňováním ekonomické činnosti jako celku, jako jsou účetní, právní služby, daňové, právní nebo technické poradenství, služby auditu, organizační služby, služby obstaravatelů a inzerce, plátce daně uskutečňující ekonomickou činnost má nárok na odpočet podle čl. 17 odst. 5 Šesté směrnice, resp. podle § 72 odst. 4 ZDPH. Pokud plátce uskutečňuje v rámci ekonomické činnosti pouze činnosti s nárokem na odpočet, má z těchto režijních nákladů plný nárok na odpočet podle § 72 odst. 1 a 2.

Do výpočtu poměrné části nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti se nezahrnují příjmy, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti. Nárok na odpočet z přijatých plnění souvisejících s uskutečňováním ekonomické činnosti tak lze krátit pouze v poměru k příjmům z ekonomické činnosti osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně.

Vyloučení z nároku na odpočet podle ustanovení § 72 odst. 5 ZDPH se tak může týkat pouze přijatých plnění, která s ekonomickou činností resp. s podnikáním plátce nemohou oprávněně souviset ani jako nákladové položky, tj. plnění přijatých pro výkon veřejné správy nebo pro osobní spotřebu plátce (v případě osobní spotřeby však jen tehdy, pokud se subjekt nerozhodne uplatňovat u osobní spotřeby daň na výstupu).

V praktickém dopadu je tak postup ESD v uvedených případech téměř shodný s postupem, který mohli plátcí DPH uplatňovat dle ustanovení § 19a odst. 1 až 3 zákona č. 588/1992 Sb. do 30. 4. 2004.

## 8. Návrh na sjednující závěr:

1. Plátce má nárok na odpočet (za podmínek vymezených §§ 72 – 79 ZDPH) z přijatých zdanitelných plnění, která jsou dle judikatury ESD režijními výdaji podnikání resp. ekonomické činnosti jako celku (služby účetní, auditu, poradenské, organizační, právní, daňové, organizační, inzerce a služby obstaravatelů) a které pořídil pro účely svého podnikání i v těch případech, kdy tyto režijní výdaje věcně souvisí s příjmy z podnikání, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Uvedené režijní výdaje nelze vyloučit z nároku na odpočet podle § 72 odst. 5, neboť jsou podle ESD považovány za náklady ekonomické činnosti.

**2. Při výpočtu poměrné části nároku na odpočet u přijatých zdanitelných plnění použitých pro účely uskutečňování ekonomické činnosti se do výpočtu koeficientu nezahrnují příjmy, které nejsou příjmy z ekonomické činnosti.**

### **9. Návrh na opatření**

Po projednání v Koordinačním výboru vhodným způsobem zveřejnit.

### **Stanovisko Ministerstva financí**

Viz návrh uvedený u původního příspěvku č. 134/29.06.06.

## **Komplexní problém**

### **146/06.09.06 - Zdanění speciálních fondů nemovitostí v investičních společnostech**

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

Speciální fondy nemovitostí upravuje zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování. Jde o speciální otevřené podílové fondy ( § 53 a násl.) jako jednu z alternativ fondů kolektivního investování (§ 2 odst.1 písm. c). Obdobně může být ve formě podílového fondu založen i jiný typ speciálního fondu investující též do nemovitostí - fond kvalifikovaných investorů (§56 a násl.)

Podílový fond (tedy i speciální fond nemovitostí a podílový fond kvalifikovaných investorů) je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu (dále jen "podílníci"), a to v poměru podle vlastněných podílových listů. Podílový fond není právnickou osobou (§ 6 odst. 2). Na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví (§ 7 odst. 5).

Majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků (§ 7 odst. 1). Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu (§ 7 odst. 3).

Ke zdanění investičních s společností a speciálních fondů nemovitostí se vztahují některé výkladové problémy, které jsou předmětem tohoto příspěvku. Tyto problémy a navržené závěry se shodně vztahují i na podílové fondy kvalifikovaných investorů, které v souladu s zákonem o kolektivním investování též investují do nemovitostí.

#### **1) Daň příjmů právnických osob**

Podle § 28 odst. 1 ZDP hmotný majetek (tj. i stavby jež jsou hmotným majetkem) odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Zákon umožňuje některé výjimky (zejména § 28 odst. 2 až 5 ZDPH). Mezi nimi ale není výslovně uvedeno odpisování staveb v majetku podílového fondu, které náležejí vlastníkům podílových listů, investiční společnosti. Při tom je z povahy kolektivního investování, investiční společnosti i podílového

fondů zřejmé, že stavby v podílovém fondu by měla daňově odpisovat investiční společnost v podílovém fondu.

Předkladatel je toho názoru, že daňové odpisování staveb v majetku podílového fondu investiční společností je sporné. Lze však preferovat teleologický výklad záměrem zákonodárce před výkladem jazykovým ((viz např. SJS 498/2005 (S 3401/2004-62), Pl. ÚS 5/05)) s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 3 zákona o kolektivním investování, podle kterého z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Při takovém výkladu platí, že stavby v majetku podílového fondu může odpisovat investiční společnost v podílovém fondu.

#### **Návrh na opatření:**

- a) Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o daních z příjmů
- b) De lege ferenda upravit ustanovení § 28 ZDP tak, aby stavby v majetku podílového fondu mohla odpisovat investiční společnost v podílovém fondu.

## **2) Zákon o rezervách**

Podle § 7 odst. zákona č. 593/1992 Sb. mohou rezervu na opravu hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku výslovně právo vlastnické. Právo vlastnické k majetku ve speciálním fondu nemovitostí však mají jednotliví vlastníci podílových listů (investoři), kteří však nejsou z tohoto titulu poplatníkem daně z příjmů.

Při tom je zřejmé, že právě u speciálních fondů nemovitostí a fondů kvalifikovaných investorů jsou zákonné rezervy na opravu hmotného majetku žádoucí. Představují časové rozlišení budoucích oprav i v daňové povinnosti investičních společností v části podílových fondů. Pokud zákonné rezervy nebudou tvořeny, vzniknou v roce oprav mimořádné jednorázové daňové, obvykle i účetní (při absenci účetních rezerv) výdaje, představující výkyvy v hospodaření, jež mohou podstatným způsobem ovlivnit důvěru investorů v kolektivní investování.

Předkladatel je toho názoru, že vytváření zákonných rezerv na opravy hmotného majetku podílového fondu investiční společností je sporné. Lze však preferovat teleologický výklad záměrem zákonodárce před výkladem jazykovým ((viz např. SJS 498/2005 (S 3401/2004-62), Pl. ÚS 5/05)) s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 3 zákona o kolektivním investování, podle kterého z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Při takovém výkladu platí, že rezervy na opravy hmotného majetku může vytvářet investiční společnost v podílovém fondu

#### **Návrh na opatření:**

- a) Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o rezervách
- b) De lege ferenda upravit ustanovení § 7 odst. 1 zákona o rezervách tak, že zákonnou rezervu na opravu hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou vytvářet i investiční společnosti v podílových fondech.

## **3) Daň z přidané hodnoty**

Ve stávajícím zákoně o DPH je jediná zvláštní úprava pro kolektivní investování, to v § 54 odst. 1 písm. v) (finanční činností je i obhospodařování investičních fondů nebo podílových fondů podle zákona o kolektivním investování). Jinak platí obecný režim zákona o DPH.

Předkladatel je toho názoru, že většinu specifík investičních společností a speciálních fondů nemovitostí lze v principu pokrýt pomocí výkladů obecného režimu zákona č. 235/2004 Sb.

Při stávajícím znění zákona o DPH je osobou povinnou k dani investiční společnost a nikoli podílový fond bez právní subjektivity. Investiční společnost bude běžně osobou povinnou k dani (§ 5 a 6). Z pohledu zákona o DPH bude mít dva druhy výnosů, a to

- a) Výnosy za obhospodařování podílových fondů, případně investičních fondů. Jde o výnosy osvobozené podle § 54 odst. 1 písm. v) ZDPH bez nároku na odpočet DPH.
- b) Výnosy z nakládání či držby majetku v podílových fondech. Podle povahy podílového fondu a jeho majetku může jít o výnosy s různými dopady na DPH: výnosy za zdanitelná plnění (například při neosvobozeném prodeji stavby nebo při nájmu za podmínek § 56 odst. 5 ZDPH), nebo o výnosy osvobozené s různými dopady na koeficient podle § 76 odst. 2 ZDPH (například při prodeji cenných papírů, při prodeji stavby za podmínek § 65 odst. 1, při prodeji nestavebního pozemku, nebo při nájmu podle § 56 odst. 4 ZDPH).

Při prodeji nemovitosti ve speciálním fondu nemovitostí je pro účely zákona o DPH investiční společnost převodcem a uskutečňuje zdanitelné plnění či plnění. Při nabytí nemovitosti do speciálního fondu nemovitostí je pro účely DPH investiční společnost nabyvatelem, který přijímá zdanitelná plnění (plnění) a při odpočtu daně běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH. Při opravě nemovitosti jde o zdanitelné plnění mezi zhotovitelem a investičním fondem ve prospěch speciálního fondu nemovitostí a při odpočtu daně investiční společnost běžně postupuje způsobem podle § 72 a násl. zákona o DPH.

Jako problém nepřeklenutelný výkladem se jeví v současném znění zákona o DPH jediný koeficient podle § 76 odst. 2 zákona o DPH pro celou investiční společnost. Lze reálně předpokládat situace, kdy jedna investiční společnost bude obhospodařovat jak speciální fondy nemovitostí, tak i fondy jiné (např. speciální fondy cenných papírů). Při existenci jednoho koeficientu pro celou investiční společnost bud tento koeficient podstatně ovlivněn jak finančními činnostmi podílových fondů provádějících finanční činnosti, tak i vlastní činností investičního fondu. Snížený koeficient z titulu těchto činností pak bude používán i při obhospodařování speciálních fondů nemovitostí, což bude mít za následek ztrátu podstatné části nároku na odpočet při pořízení těch stavebních nemovitostí, na které se vztahuje částečný nárok na odpočet při pořízení. Obdobně v případě stavebních úprav, oprav a dalších režijních výdajů spojených s provozem nemovitostí.

Tato situace podle názoru předkladatele nekoresponduje plně se směrnicí č. 85/611/EHS ve znění novel směrnicemi č. 2001/107/ES a 2001/108/ES, která předvídá hospodářskou samostatnost jednotlivých podílových fondů. Stávající zákon o DPH však vytváří situaci, kdy například fond cenných papírů fakticky ovlivňuje hospodaření nemovitostního fondu prostřednictvím koeficientu.

Problém lze řešit podle názoru předkladatele jen změnou zákona o DPH s použitím Čl. 17 odst. 5 písm. a) a b) VI. Směrnice tak, že by se pro každý z podílových fondů i pro investiční společnost uplatňoval samostatný koeficient, který by neovlivňovat ostatní činnosti. Jinou možností je podílové fondy vymezit jako samostatné osoby podléhající dani a investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

**Návrh na opatření:**

- a) Odsouhlasit výše uvedené výklady pro stávající znění zákona o DPH. Předkladatel se přiklání k názoru, že by byl vhodný i metodický pokyn Ministerstva financí pro kolektivní investování po významné novele zákona č. 189/2004 Sb. zákonem č. 224/2006 Sb.
- b) De lege ferenda upravit v zákoně o DPH samostatný výpočet koeficientu podle § 76 odst. 2 zvlášť pro každý podílový fond a investiční společnost, nebo vymezit podílové fondy jako samostatné osoby podléhající dani. a investiční společnost by za ně předkládala samostatná daňová přiznání.

#### **4) Daň z převodu nemovitostí**

Předkladatel je toho názoru, že ustanovení zákona č. 357/1992 Sb. dostatečně pokrývají zvláštnosti zdanění investičních společností a speciálních nemovitostních fondů. Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost bez ohledu na to, že vlastníkem převáděných nemovitostí jsou vlastníci podílových listů.

**Návrh na opatření:** bez návrhu na opatření

#### **5) Daň z nemovitostí**

Poplatníkem daně z pozemku i daně ze staveb je obvykle vlastník (§ 3 a § 8 zákona č. 338/1992 Sb.). Vlastníkem nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí jsou vlastníci podílových listů (§ 6 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb.).

Teoreticky je možné, aby suma investorů otevřeného podílového fondu poplatníkem daně z nemovitostí fakticky byla, s použitím ustanovení § 3 odst. 5, § 8 odst. 5 a § 13a odst. 4 případně 5 zákona o dani z nemovitostí a § 10 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. V praxi je ale takové řešení neproveditelné, nespravovatelné a v rozporu se záměry zákona o kolektivním investování. Stěží si lze představit tisíc obměňujících se vlastníků podílových listů, kteří se vzájemně neznají, jak mezi sebou vyřizují daňové povinnosti nepeněžité a peněžité povahy, vztahující se ke stovce různých nemovitostí v působnosti různých správců daně.

Předkladatel je toho názoru, že osoba poplatníka daně z nemovitostí je sporná. Lze však preferovat teleologický výklad záměrem zákonodárce před výkladem jazykovým ((viz např. SJS 498/2005 (S 3401/2004-62), Pl. ÚS 5/05)) s přihlédnutím k ustanovení § 7 odst. 3 zákona o kolektivním investování, podle kterého z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Při takovém výkladu platí, že poplatníkem daně z převodu nemovitostí je investiční společnost, která i platí daň z nemovitostí k tíži podílového fondu.

**Návrh na opatření:**

- a) Odsouhlasit uvedený výklad pro stávající znění zákona o trojdani
- b) De lege ferenda upravit zákon o dani z nemovitostí tak, že poplatníkem daně z nemovitostí ve speciálním fondu nemovitostí či fondu kvalifikovaných investorů bude investiční společnost, obhospodařující příslušný podílový fond.

**Stanovisko Ministerstva financí**

### **Odbor Legislativa daní z příjmů**

Nesouhlas se závěry předkladatele. Platná právní úprava odpisování ani tvorbu rezerv u podílového fondu neumožňuje. MF je však připraveno problematiku řešit, a to doplněním možnosti odpisovat také u podílového fondu, stejně jako umožnit zde tvorbu rezervy. Současně je nutné odstranit rozdílnou úroveň zdanění při individuálním investování a kolektivním investování, zejména právnických osob. Podle informace odboru 35 - Legislativa finančního trhu zatím žádný nemovitostní fond nezískal licenci a tudíž uvažovaná úprava ZDP v § 28 a ZoR v § 7 při použití i za zdaňovací období, které započalo v roce 2006, by problematiku komplexně vyřešila.

### **Odbor Legislativa DPH**

MF souhlasí s tím, že z hlediska DPH zákon neobsahuje zvláštní úpravu pro tyto fondy, proto je nutné vycházet při výkladu z obecných ustanovení zákona. MF zváží návrhy předkladatele na zvláštní úpravu pro tyto fondy. Doporučujeme sladit stanoviska ostatních daňových odborů zejména pokud jde o případné změny v jednotlivých zákonech.

### **Odbor Legislativa majetkových daní a poplatků**

#### **Právní rámec:**

V § 3 odst. 2 zákona č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování) se uvádí: „Povinnosti uložené tímto zákonem podílovému fondu nebo práva přiznaná tímto zákonem podílovému fondu jsou povinnostmi a právy investiční společnosti.“

Podle § 6 odst. 1 a 2 zákona o kolektivním investování, peněžní prostředky shromažďuje do podílového fondu investiční společnost vydáváním podílových listů podílového fondu. Podílový fond je souborem majetku, který náleží všem vlastníkům podílových listů podílového fondu, a to v poměru podle vlastněných podílových listů.

Podle § 7 odst. 1, 2 a 3 zákona o kolektivním investování, majetek v podílovém fondu obhospodařuje investiční společnost svým jménem na účet podílníků. Jestliže zvláštní právní předpis nebo právní úkon vyžadují údaj o osobě vlastníka, nahradí se údaje o všech podílnících názvem podílového fondu a údaji o investiční společnosti, která jej obhospodařuje. Z právních úkonů učiněných v souvislosti s obhospodařováním majetku v podílovém fondu je oprávněna a zavázána investiční společnost. Závazek vzniklý z obhospodařování majetku v podílovém fondu hradí investiční společnost z majetku v podílovém fondu.

Dále ve smyslu ustanovení § 7 odst. 5 na podílový fond, majetek v podílovém fondu, hospodaření s majetkem v podílovém fondu ani na další záležitosti týkající se podílového fondu se nepoužijí ustanovení občanského zákoníku o spoluvlastnictví.

Podle § 14 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost je právnická osoba, jejímž předmětem podnikání je kolektivní investování spočívající

- a) ve vytváření a obhospodařování podílových fondů, nebo
- b) v obhospodařování investičních fondů na základě smlouvy o obhospodařování.

Podle § 16 odst. 1 zákona o kolektivním investování, investiční společnost účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření s majetkem v podílovém fondu odděleně od předmětu účetnictví svého a ostatních podílových fondů.

#### K bodu 4) **Daň z převodu nemovitostí**

V návaznosti na výše uvedené doporučujeme ve druhé větě v bodě 4) upřesnit formulaci takto:

„Poplatníkem daně z převodu nemovitostí je převodce (prodávající), tedy investiční společnost, která v souladu se zákonem č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o kolektivním investování), obhospodařuje majetek v podílovém fondu svým jménem na účet podílníků.“

#### K bodu 5) **Daň z nemovitostí**

Právní úprava poplatníka daně z nemovitostí vychází z principu vlastnického práva; poplatníkem daně z nemovitostí je zpravidla vlastník nemovitosti. Jestliže je investiční společnost zapsána v katastru nemovitostí na místě vlastníka nemovitosti, je z hlediska daně z nemovitostí poplatníkem daně z nemovitostí. Rozhodující je stav uvedený v katastru nemovitostí.

S ohledem na právní úpravu speciálního fondu nemovitostí v § 53 - § 53b zákona o kolektivním investování jsme názoru, že se na něj také vztahují příslušná ustanovení o podílovém fondu a investiční společnost je vůči němu ve stejné právní pozici jako k jiným podílovým fondům.

**Závěr:** Právní úprava v zákoně o dani z nemovitostí, která by jako poplatníka stanovila investiční společnost, je za současných podmínek nadbytečná a nekoncepční. Pokud dojde k zápisu investiční společnosti jako vlastníka nemovitosti do katastru nemovitostí, stává se poplatníkem daně.

Na základě výše uvedeného jsme názoru, že z hlediska posouzení osoby poplatníka se s předkladatelem shodneme, avšak dle našeho názoru stávající úprava poplatníka daně z nemovitostí v zákoně o dani z nemovitostí je dostačující a nevyžaduje změnu.