

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31. května 2006

Přítomni: viz prezenční listina

Program:

- 1. Odsouhlasen zápis z jednání Koordinačního výboru s KDP ČR konaného dne 25. 4. 2006**
- 2. Projednání jednotlivých bodů programu z minulých Koordinačních výborů, příspěvky dosud neuzavřené**

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 120/25.04.06 – MF předkládá stanovisko. Předkladatel si ponechává svůj právní názor, a navrhuje danou věc uzavřít s rozporem.

120/25.04.06 - Uplatňování mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování v případě přeměn

Předkládá: Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, číslo osvědčení 1757

1. Úvod - popis problému

Tento příspěvek navazuje na projednávání problematiky odpisování majetku při přeměnách v rámci předchozího Koordinačního výboru (viz příspěvek od Ing. Ludka Pelcla 109/01.03.06 - Fúze a daňové odpisy hmotného majetku projednávány na Koordinačním výboru konaném dne 1.3.2006). Z uvedeného předchozího příspěvku vyplývá, že v případě majetku pořízeného v účetním období kratším jak 12 měsíců, které předchází zdaňovacímu období dle § 17a písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a dále u majetku pořízeného v rámci zdaňovacího období dle § 17a písm. c) ZDP uplatňuje plný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování (dle § 31 ZDP nebo § 32 ZDP) nástupnická společnost. Nebo-li u tohoto majetku začíná s daňovým odpisováním nástupnická společnost. V tomto příspěvku se chceme zabývat otázkou uplatňování mimořádného daňového odpisu nástupnickou společností (dle § 31 odst. 1 písm. b) až d) ZDP a § 32 odst. 2 písm. a) body 1. až 3 ZDP) u tohoto majetku v případech, kdy je z právního hlediska pořízen v rámci přeměny zanikající společností (respektive rozdělovanou společností u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ). Dále vycházíme z toho, že podmínky pro uplatnění mimořádného daňového odpisu v první roce daňového odpisování dle § 31 odst. 2 až 5 ZDP jsou splněny. V příspěvku chceme řešit otázku, zda je v tomto případě splněna i podmínka dle § 31 odst. 6 ZDP, která zní (poslední věta byla doplněna až novelou č. 545/2005 Sb. s účinností do zdaňovacího respektive části zdaňovacího období započatého v roce 2006, nicméně se domníváme, že tento odpis by měl být u majetku vytvořeného vlastní činností uplatnitelný i v rámci zdaňovacího respektive části zdaňovacího období započatého v roce 2005):

„(6) Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se pro účely tohoto zákona považuje poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. Za prvního vlastníka hmotného movitého majetku se považuje i poplatník, který tento majetek pořídil nebo vyrobil ve vlastní režii.“

Otázkou je, zda bude předmětná podmínka v daných případech přeměn splněna.

2. Rozbor problému - vlastní problémové otázky

Domníváme se, že v daném případě bude předmětná výše citovaná podmínka (viz výše část I. Úvod - popis problému) dle § 31 odst. 6 ZDP splněna, to znamená, že nástupnická společnost bude moci uplatnit mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování, a to z těchto důvodů:

2.1. Na překážku v uplatnění mimořádného daňového odpisu v prvním roce odpisování v těchto případech nemůže být to, že nástupnická společnost není prvním právním vlastníkem předmětného majetku, protože je zřejmé, že daná podmínka není postavena na právním vlastnictví.

2.2. Na překážku by v tomto případě nemělo být ani to, že majetek začne využívat a v případě účetního období předcházející zdaňovacímu období (dle § 17a písm. c) ZDP) i o něm účtovat jako o majetku zanikající společnost (respektive rozdělovaná společnost u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ). V tomto případě platí speciální právní fikce platná pro celý ZDP, která je zakomponována do § 28 odst. 1 ZDP a která by v těchto případech měla být brána jako speciální právní úprava (lex specialis) : *„...Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)} a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu^{30b)} (dále jen "vlastník"), s výjimkou uvedenou v odstavcích 2 až 5. Pro účely tohoto zákona se při přeměnách podle zvláštního zákona⁷⁰⁾ považuje za vlastníka hmotného majetku zanikající společnosti nebo družstva nástupnická společnost nebo družstvo. To platí pro hmotný majetek ve vlastnictví zanikající společnosti nebo družstva k rozhodnému dni fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva a hmotný majetek, nabytý zanikající společností nebo družstvem od rozhodného dne do dne zápisu fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku....“*. Z toho je patrné, že v těchto případech bude nástupnická společnost považována za prvního vlastníka ve smyslu § 31 odst. 6 ZDP.

2.3. V daných případech má obecně nástupnická společnost povinnost pokračovat v daňovém odpisování, respektive má postupovat z hlediska daňového odpisování jako kdyby k přeměně nedošlo (viz. § 30 odst. 12 písm. a) ZDP a § 29 odst. 1 ZDP). V souladu s tímto konceptem je i uplatnění mimořádného daňového odpisu v prvním roce odpisování u nástupnické společnosti.

2.4. Je nutné také zohlednit komunitární úpravu zdaňování u přeměn, která je zakomponována v oblasti daňového odpisování do § 23c odst. 7 ZDP a § 30 odst. 12 písm. m) ZDP. Pokud pak zohledním vlastní text Směrnice Rady 90/343/EHS ze dne 23.6.1990 o společném systému zdanění při rozděleních a převodech majetku a výměnách podílů ve znění směrnice Rady 2005/19/ES (dále jen „Směrnice k fúzím“) a povinnosti aplikovat eurokonfortní výklad, respektive přímou aplikovatelnost Směrnice k fúzím (v případě rozporu mezi směrnici a textem ZDP), byla by nemožnost uplatnit mimořádný daňový odpis v těchto případech

v rozporu nejen s cílem Směrnice k fúzím, ale i v rozporu s některými jejími ustanoveními (viz. např. Čl. 4 bod 2 Směrnice k fúzím).

2.5. Při výkladu daňových zákonů je také nutné zohlednit okolnosti a důvody přijetí dané úpravy, které jsou seznatelné především z důvodové zprávy (viz. např. NSS 5 Afs 33/2004-62 ze dne 27.6.2005, NSS 5 Afs 187/2004-46 ze dne 24.8.2005, ÚS ČR III. ÚS 648/04 ze dne 28.7.2005, ÚS ČR I. ÚS 512/98 ze dne 31.8.1999, NSS 6 As 49/2003-46 ze dne 29.12.2004 (Sbírka rozhodnutí NSS 4/2005, str. 319)). V daném případě byl mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování do zákona zaveden novelou ZDP - zákonem č. 669/2004 Sb., přičemž v důvodové zprávě (parlamentní tisk č. 715/0) je k této věci uvedeno: „...K naplnění požadavku postupného zjednodušení právní úpravy, který je obsažen v Programovém prohlášení vlády, je současně navržena modifikace tzv. "reinvestičního odpočtu" při pořízení vybraného hmotného majetku u jeho prvního vlastníka. Oproti platné právní úpravě, která umožňuje uplatnit tento reinvestiční odpočet v roce pořízení hmotného majetku za předpokladu vykázání základu daně s tím, že jsou stanoveny podmínky pro zachování nároku tohoto reinvestičního odpočtu, které je nutno kontrolovat a v případě jejich nesplnění musí poplatník v roce zjištění provést zvýšení základu daně, je navrženo promítnutí stanoveného procenta odpočtu (10 až 20) do výše odpisů v prvním roce odpisování. Tento postup zajišťuje stejné ovlivnění základu daně jako při reinvestičním odpočtu, je však nesrovnatelně jednodušší, neboť není podmíněn vykázáním základu daně, a proto se promítne vždy v prvním roce odpisování. Rovněž není spojen s plněním řady podmínek, což nesporně zjednodušuje spravovatelnost úpravy. Navržená úprava současně odstraňuje neodůvodnitelné snížení základu daně nad úroveň vynaložených prostředků, což je typické při režimu reinvestičního odpočtu, kdy poplatník v základu daně až dosud uplatňuje celkově 110 až 120% skutečně vynaložených prostředků. Tato forma podpory má určité odůvodnění pouze v situaci, kdy inflace převyšuje 10%.....

.....Současně se navrhuje zvýšit v prvním roce odpisování odpisy o stejné procentní částky ze vstupní ceny, jaké byly stanoveny pro odpočet od základu daně při pořízení nových movitých věcí odpisovaných v odpisových skupinách 1 až 3, a to za obdobných podmínek, za jakých bylo možné odpočet uplatnit.....

Z výše uvedených podtržených částí důvodové zprávy je patrné, že cílem zákonodárce bylo umožnit uplatnění mimořádného daňového odpisu za stejných (respektive v některých případech „měkčích“) podmínek, jako tomu bylo u reinvestičního odpočtu. Jelikož v daném případě by uplatnění reinvestičního odpočtu bylo možné, mělo by být možné uplatnit i mimořádný daňový odpis v první roce daňového odpisování.

2.6. V neposlední řadě je nutné upozornit, že dle ustálené judikatury (včetně ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ČR a Ústavního soudu ČR) je nutné nejednoznačnou právní úpravu vykládat vždy ve prospěch daňového subjektu (viz. např. NSS čj. 2 Afs 176/2004-140 ze dne 1.6.2005, KS v Brně čj. 30 Ca 403/201-22 ze dne 6.1.2004, ÚS ČR II. ÚS 254/01 ze dne 28.11.2003, ÚS ČR IV. ÚS 666/02 ze dne 15.12.2003, II ÚS 487/2000 ze dne 11.4.2001 či ÚS ČR I. ÚS 22/99 ze dne 2.2.2000). V této souvislosti by bylo možné alternativně uvažovat o aplikaci § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), to je prominutí daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů.

2.7. Konečně je také nutné zohlednit, že v případě přeměn dochází k plnému (univerzálnímu) právnímu, ale i daňovému nástupnictví. Z ustanovení § 57 odst. 4 ZSDP je pak v některých rozsudcích dovozováno, že na právního nástupce přecházejí obecně také jednotlivá oprávnění stanovená jednotlivými hmotně právními daňovými předpisy (viz. např. KS Hradec Králové 31 Ca 9/99-20 ze dne 19.3.1999 případně KS Brno 30 Ca 76/2000-46 ze dne 20.3.2002), to

znamená v daném případě možnost uplatnění mimořádného daňového odpisu u právního nástupce.

3. Závěr

Na základě výše uvedených skutečností se domníváme, že v případě přeměn může nástupnická společnost uplatnit mimořádný daňový odpis v prvním roce daňového odpisování dle § 31 odst. 1 písm. b) až d) ZDP a § 32 odst. 2 písm. a) body 1. až 3 ZDP u majetku, který byl z právního hlediska pořízen zanikající společností (respektive rozdělovanou společností u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ) a u něhož nástupnická společnost bude v rámci zdaňovacího období dle § 17a písm. c) ZDP uplatňovat odpis v prvním roce odpisování, pokud bude podmínka dle § 31 odst. 6 ZDP splněna u zanikající společnosti (respektive rozdělované společnosti u rozdělení odštěpením dle § 69 odst. 4 písm. c) a d) ObchZ).

Alternativně je možné v těchto případech uvažovat o prominutí daně z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů dle § 55a ZSDP.

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

Uplatnění zvýšeného odpisu v 1. roce odpisování

K vyloučení jakýchkoliv pochybností při interpretaci závěrů považujeme za vhodné rekapitulovat stručně zadání situace:

Dochází k fúzi s RDF např. 1.4.2006 a zúčastněné společnosti uplatňují jako ZO kalendářní rok. Otázkou je správné uplatnění odpisů u hmotného majetku pořízeného

1. budoucí zanikající společností v období od 1.1.2006 do 31.3.2006
2. zanikající společností v období od 1.4. 2006 do okamžiku zápisu fúze do OR.

Ad 1. Za období od 1.1.2006 do 31.3. 2006 nelze uplatnit odpisy, neboť dotčený hmotný majetek není evidován na počátku ani na konci ZO (jedná se pouze o období, za které je povinnost podat DP). Nesporně prvním vlastníkem jsou společnosti, které dotčený majetek pořídily. Z toho vyplývá, že nástupnická společnost je již druhým vlastníkem, a proto při zahájení odpisování v 1. roce nemůže uplatnit zvýšený odpis.

Ad 2. Pro tuto situaci se uplatní postup podle § 28 odst. 1 ZDP, ze kterého vyplývá, že od RDF do zápisu fúze do OR je za vlastníka považována nástupnická společnost. Proto tato společnost je také prvním vlastníkem pro účely ZDP a má právo uplatnit zvýšený odpis v 1. roce odpisování.

Příspěvek 121/25.04.06 – stanovisko MF zůstává 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. nález 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 uvedený 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 30/2002¹). 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 předpisem, kterým se řídí právní vztah zaměstnanec (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 zaměstnanec 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 zaměstnanec.

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 zaměstnanec 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 zaměstnanec předmětem daně, pokud jeho příjmy ze závislé

¹ „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.“

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 osvobozeny 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 – při znovuprojednání příspěvku s předkladateli a ředitelem odboru 29 JUDr. Švorcem dne 12.6.2006, bylo všemi zástupci MF konstatováno, že původní stanovisko MF je v souladu s platnou právní úpravou a že nejsou žádné důvody k jeho úpravě. Předkladatelé se s argumentací MF neztotožnili a trvají na svém stanovisku.

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 převyší 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 nepřevyší 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 nepřevyší 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 nepřevyší částku 40 000 Kč, avšak převyší 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 nepřevyšší 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 nepřevyšší částku 40 000 Kč, avšak převyšší 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 tuto 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 prodloužují. 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.

Účetnictví

Příspěvek 123/25.04.06 – předkladatelé přislíbili vypracovat nové znění příspěvku

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

Předkládají: Ing. Iva Procházková, daňová poradkyně, č. osvědčení 3676
Ing. Otakar Machala, daňový poradce, č. osvědčení 2252
Mgr. Edita Ševcovicová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1840

1. Popis problému

Při přechodu z daňové evidence (DE) na vedení účetnictví je nutné zvýšit základ daně mj. o hodnotu poskytnutých záloh s výjimkou poskytnutých záloh na hmotný majetek. Naopak, základ daně se sníží o hodnotu přijatých záloh, hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení zajištění a udržení příjmů.

Při zúčtování **poskytnutých záloh** dochází k situaci, kdy celkový náklad, který je součástí vyúčtování, je částečně nákladem za předcházející zdaňovací období. Vzniká tedy obava, že by správcem daně mohl být náklad zaúčtovaný do prvního účetního období, za které je vedeno účetnictví, posouzen jako náklad daňově neuznatelný, protože se netýká daného účetního a tedy i zdaňovacího období. Podobná situace nastává i opačně, tedy v případě **přijatých záloh** ve vztahu k výnosům. Obdobná situace nastává i v případech, kdy nejsou na poskytnuté popř. přijaté dodávky zaplacený zálohy.

Problém nastává i v případě **nájmu placeném předem**, přičemž i zde je nutné zohlednit oba pohledy – nájemce i pronajímatele. Nejedná se o finanční pronájem (finanční leasing).

2. Legislativní východiska

Účetně je problematika zahájení vedení účetnictví při přechodu z daňové evidence upravena v ustanovení § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění (dále VPÚ), podle kterého se do počátečních stavů zahajovací rozvahy převedou jednotlivé složky majetku a závazků, rezerv, oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku. Neuplatněná část výdajů u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku se dále uvede jako počáteční stav účtu určeného k zachycení nákladů příštích období v účtové skupině 38.

Závazky jsou v účetních předpisech definovány zejména ve směrné účetní osnově² s odkazem na jednotlivá ustanovení VPÚ³.

Z hlediska **zákona o daních z příjmů**⁴ (dále 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. V souladu s těmito ustanoveními je nutné obecně při přechodu z DE na vedení účetnictví zvýšit základ daně o hodnotu zásob, poskytnutých záloh a pohledávek a dále snížit základ daně o hodnotu přijatých záloh a závazků. Ačkoli v zákonných předlohách existují výjimky a upřesnění⁵, nebudou pro účely tohoto výkladu uvažovány.

3. Rozbor

3.1 Poskytnuté zálohy

Příspěvek se pro ilustraci zabývá pouze problematikou poskytnutých záloh ve vztahu k nákladům.

² Příloha č.4 VPÚ

³ Např. § 17 a § 18 VPÚ

⁴ Zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění

⁵ Např. možnost zahrnutí hodnoty pohledávek a zásob do základu daně jednorázově nebo po dobu 9 po sobě následujících let, výjimky pro poplatníky s převážně zemědělskou a lesní výrobou – tato výjimka byla zrušena zákonem č. 56/2006 Sb. atd.

V případě poskytnutých záloh dochází při přechodu z DE na účetnictví ke zvýšení základu daně o poskytnutou zálohu, tj. pohledávku, a to ve zdaňovacím období, kdy bylo zahájeno vedení účetnictví (dále pouze běžné období). K vyúčtování zálohy dojde také v běžném období a veškeré náklady, tedy i **část nákladů, které souvisí s minulým zdaňovacím obdobím**, je zohledněna v roce běžném. Existuje obava, že by tyto náklady mohly být správcem daně posouzeny jako daňově neuznatelné (viz § 23 odst. 1 a odst. 2 písm. a) ZDP; respektování časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů).

Nabízí se proto řešení pomocí zohlednění závazků, resp. dohadných účtů pasivních v zahajovací rozvaze tak, aby v běžném účetním (zdaňovacím) období existoval titul, proti kterému je možné zúčtovat náklad náležející z časového hlediska do předcházejícího zdaňovacího období. I když závazek z titulu části poskytnutého plnění v minulém zdaňovacím období, ve kterém byla vedena daňová evidence ještě nebyl vyúčtován, ve skutečnosti část plnění již byla poskytnuta a závazkový vztah tedy již existuje. Bylo by proto vhodné, do zahajovací rozvahy tento závazek zohlednit (např. účtová skupina 38 – Přechodné účty aktiv a pasiv) a o tuto položku snížit základ daně v běžném období. Dohadné účty pasivní jsou v rozvaze vykazovány mezi závazky, což odpovídá i jejich podstatě.

Příklad č. 1 (není uvažována daň z přidané hodnoty)

V roce 2005, ve kterém je vedena daňová evidence je zaplacená záloha na energii ve výši Kč 10.000 na období od 01.10.2005 do 31.03.2006. V roce 2006 poplatník přechází na vedení účetnictví a dochází k vyúčtování energie za celé zúčtovací období ve výši Kč 20.000. Podle měřícího zařízení byla spotřebována v roce 2005 energie za Kč 13.000.

Varianta č. 1: bez zavedení závazku do zahajovací rozvahy:

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 10.000			zaplaceno
	- 10.000			Základ daně 2005
2006	10.000	314	701	Zahajovací rozvaha
	20.000	502	321	Faktura za vyúčtování
	10.000	321	314	Zúčtování zálohy
	- 20.000			Účetní výsledek hospodaření
	10.000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP)
	- 10.000			Základ daně 2006 (= - 20.000 + 10.000)

Varianta č. 2: se zavedením závazku (eventuelně dohadného účtu pasivního) do zahajovací rozvahy:

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 10.000			zaplaceno
	- 10.000			Základ daně 2005
2006	10.000	314	701	Zahajovací rozvaha – poskytnutá záloha

13.000	701	329 event. 389	Zahajovací rozvaha – spotřebovaná energie v r. 2005
7.000	502		Faktura za vyúčtování
13.000	329		
20.000		321	
10.000	321	314	Zúčtování zálohy
10.000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP) – poskytnutá záloha
- 7 000			Účetní výsledek hospodaření
- 13.000			Snížení základu daně (příloha č. 3 k ZDP) – závazek z titulu spotřebované energie
+ 10 000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP) – poskytnutá záloha
- 10.000			Základ daně 2006 (= - 7.000 + 10.000 – 13.000)

Komentář

Varianta č. 1

Z hlediska ZDP je základ daně v obou případech Kč – 10.000 za předpokladu, že nebudou zpochybněny náklady, které byly spotřebovány (dodávka byla splněna) v předcházejícím zdaňovacím období.

Varianta č. 2

Z hlediska ZDP je i v tomto případě základ daně Kč – 10.000. Zahrnutím závazku, eventuelně dohadného účtu pasivního do zahajovací rozvahy je již zohledněn aktuální princip účetnictví a výsledek hospodaření roku 2006 není zatížen nákladem za rok 2005.

Dílčí závěr / návrh řešení

Při přechodu z DE na vedení účetnictví zahrnout do zahajovací rozvahy aktuální princip, tj. možnost zavedení dosud nezúčtovaného závazku, popř. dosud nezúčtované pohledávky do zahajovací rozvahy. Může se jednat jednak o závazek, pohledávku z obchodního vztahu (např. Kto 329, 319) nebo o dohadnou položku, která je vykazována v položce pasiv „B.III. 10. (event. B.II.8.)“, resp. položce aktiv „C III. 8. (event. C.II.6.)“ rozvahy., tedy v oblasti závazků, resp. pohledávek. Doporučený postup přispěje i k věrnému a poctivému obrazu účetnictví, ke kterému jsou účetní jednotky povinny podle zákona o účetnictví.

Stejný princip by měl platit i opačně, tj. v případě přijatých záloh.

3.2 Nájem placený předem (nejedná se o finanční leasing)

Příspěvek se zabývá pouze problematikou ze strany nájemce. Ze strany pronajímatele platí vztah obdobně.

Je-li zaplacen nájem předem, je v DE zahrnut do výdajů. V zahajovací rozvaze je oceněna zbývající část „neprobydleného“ nájemného⁶ a je vykázána v oblasti (i) časového rozlišení, tj. položka aktiv „D.I.1. Náklady příštích období“ Některé názory se přiklánějí k vykazování v oblasti (ii) pohledávek, tj. položka aktiv „C.III – krátkodobé pohledávky“, či k nevykazování v zahajovací rozvaze (iii) vůbec a ponechat výdaj plně v roce, kdy byla vedena DE.

Varianta č. 1: nevykazování nezúčtovaného nájemného v zahajovací rozvaze

Ačkoli byla tato varianta některými experty upřednostňována z důvodu faktické neexistence závazkového vztahu, předkladatelé ji nedoporučují. Důvodem je skutečnost, že v běžném zdaňovacím období, kdy je již vedeno účetnictví, by účetní závěrka nezobrazovala věrně a poctivě obraz předmětu účetnictví, jakož i finanční situaci účetní jednotky⁷. Náklad z titulu nájmu by v běžném roce chyběl a docházelo by tak k neoprávněnému nadhodnocení hospodářského výsledku.

Varianta č. 2: vykazování nezúčtovaného nájemného v zahajovací rozvaze v oblasti pohledávek (např. Kto 378)

Příklad č. 2

V prosinci roku 2005 je zaplaceno nájemné vztahující se na období od prosince 2005 do prosince 2007 ve výši Kč 24.000. Měsíční nájemné tedy činí Kč 1.000. K 01.01.2006 činí „neprobydlené“ nájemné Kč 23.000. Pro rok 2006 činí nájemné Kč 12.000.

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 24.000			zaplaceno
	- 24.000			Základ daně 2005
2006	23.000	378	701	Zahajovací rozvaha
	- 12.000	518		Vyúčtování nájemného za rok 2006
	12.000		378	
	23.000			Zvýšení základu daně (příloha č. 3 k ZDP)
	11.000			Základ daně 2006 (= - 12.000 + 23.000)
2007	11.000	378	701	Zahajovací rozvaha
	- 11.000	518		Vyúčtování nájemného za rok 2007
	11.000		378	
	- 11.000			Základ daně 2007 (= - 12.000 + 23.000)

Rekapitulace:

Základ daně 2005 – 2007 v Kč: - 24.000

Varianta č. 3: vykazování nezúčtovaného nájemného v zahajovací rozvaze v oblasti časového rozlišení

⁶ V souladu s § 61 b bod č. 3 VPÚ jsou oceněny stavy majetku a závazků

⁷ § 7 odst. 1 zákona č. 563/1001 Sb. o účetnictví v platném znění

Základním motivem pro explicitní vyjádření této varianty je skutečnost, že účty časového rozlišení nejsou majetkem (resp. závazkem) a není tedy o jejich hodnotu povinnost upravovat základ daně při přechodu z DE na účetnictví (srovnej kap. č. 2 – legislativní východiska).

Příklad č. 3 (východiska jsou shodná jako u varianty č. 2)

Rok	Částka (Kč)	Zaúčtování MD/DAL		Text
2005	- 24.000			zapláceno
	- 24.000			Základ daně 2005
2006	23.000	381	701	Zahajovací rozvaha
	12.000	518	381	Vyúčtování nájemného za rok 2006
	- 12.000			Účetní výsledek hospodaření
	+ 12 000			Daňově neuznatelné náklady (§ 24 odst. 1 ZDP)
	0			Základ daně 2006 (-12.000+12.000)
2007	11.000	381	701	Zahajovací rozvaha
	11.000	518	381	Vyúčtování nájemného za rok 2007
	- 11.000			Účetní výsledek hospodaření
	+ 11 000			Daňově neuznatelné náklady (§ 24 odst. 1 ZDP)
	0			Základ daně 2007

Rekapitulace:

Základ daně 2005 – 2007 v Kč: - 24.000

Náklady v roce 2006 a 2007 nelze uplatnit jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť již byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích⁸.

Dopady do základu daně jsou podobné jako u předcházející varianty.

Dílčí závěr / návrh řešení

Předkladatelé se přiklání k řešení, popsané pod variantou č. 3. Z důvodu věrného obrazu účetnictví by v souladu s ustanovením § 7 odst. 2 ZÚ⁹ předplacené nájemné mělo být zohledněno do počáteční rozvahy jako aktivum, ačkoliv s tím § 61b VPÚ výslovně nepočítá. Z daňového hlediska se nejedná o majetek, a proto by o ni neměl být, v souladu s přílohou č. 3 ZDP, upravován základ daně.

Závěr – souhrn

1. Předkladatelé doporučují doplnit § 61 b VPÚ o zavedení aktuálního principu do zahajovací rozvahy tak, jak je naznačeno v dílčím závěru v bodě č. 3.1.

⁸ § 24 odst. 1) ZDP

⁹ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.

2. Z dikce přílohy č. 3 k ZDP by mělo být zřejmé, že položky, které odpovídají v účetnictví nákladům příštích období / výnosům příštích období a nejsou tedy majetkem / závazkem, by měly být zohledněny v zahajovací rozvaze. O tyto položky by neměl být upravován (zvyšován / snižován) základ daně tak, jak je tomu v případě dlouhodobého majetku a oběžných aktiv / závazků.

Stanovisko Ministerstva financí

Pro uplatnění ustanovení § 61b vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je podstatné, že se podle odst. 1 tohoto ustanovení vychází (zjednodušeně řečeno) ze „záznamů daňové evidence“, které fyzická osoba zjistí ke dni předcházejícímu první den účetního období, v němž jí vznikla povinnost vést účetnictví. Tento postup se samozřejmě týká i pohledávek a závazků. Proto je nutno posoudit jak ZDP upravuje problematiku evidence pohledávek a závazků; toto posouzení však nepřísluší odboru 28. Nelze vyloučit využití postupu podle ustanovení odst. 2 § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, respektive té části tohoto ustanovení, kde je umožněno ve výjimečných případech zvolit metodu odchylně od metod stanovených prováděcím právním předpisem tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Pro úplnost je nutno konstatovat, že důvodem pro uplatnění ustanovení odst. 2 § 7 nemůže být skutečnost, že účetní jednotka má pochybnosti o uplatnění ZDP.

Dále připomínáme, že v účetnictví nelze částky závazků stanovené podle smluv, u kterých není známa jejich přesná výše nebo náklady příštích období vykazovat např. v položce „B.III.11.Jiné závazky“.

Z hlediska ZDP bez připomínek.

Příspěvek 132/31.05.06 – předkladatelé zvažují stáhnutí příspěvku z jednání Koordinačního výboru

132/31.05.06 - Odepisování výhradního ložiska

Předkládají: Ing. Zdeňka Pechová, daňová poradkyně, č. osvědčení 1688
Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320

Správa daní a poplatků

Příspěvek 124/25.04.06 – MF dodává stanovisko

124/25.04.06 - Popis problémů při používání elektronického podpisu ve styku s územními finančními orgány a návrh řešení

Předkládají: Jakub Hajdučík, daňový poradce, číslo osvědčení, 3121
Ing. Jaroslav Zlatohlávek, daňový poradce, číslo osvědčení 322

Tento materiál navazuje na problematiku projednávanou na Koordinačním výboru 20.10.2004 s pohledem na skutečnost, že závěry z tohoto projednání nebyly doposud realizovány.

I. PROBLÉMY LEGISLATIVNĚ – TECHNICKÉ

1) Odstávka

Problém:

Pro zachování rovnosti procesních práv daňových subjektů garantovaných ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je nezbytné zajistit nepřetržitou funkčnost aplikace EPO a možnost všech osob účastných na daňových řízeních podávat elektronická podání. V případě, že není možné z technických důvodů zabezpečit nepřetržitou funkčnost aplikace EPO, je potřeba informovat všechny osoby, které by mohly podávat elektronická podání o pozastavení či omezení funkčnosti aplikace EPO.

Návrh řešení:

Plánované odstávky systému budou oznamovány v předstihu před počátkem odstávky na internetových stránkách Ministerstva financí i České daňové správy (tak jako se odstávky oznamují již v současné době). Nebude-li dodržena oznámená doba odstávky, podléhá další doba režimu havárie.

Havárie je neočekávaná porucha systému a tedy nemůže být v předstihu oznámena. V případech, kdy dojde k havárii systému v poslední den lhůty pro podání:

u daňového přiznání, hlášení, dodatečného přiznání a dodatečného hlášení či jiného podání – např. odvolání, bude lhůta považována za zachovalou v případě, že v den, kdy se daňový subjekt neúspěšně pokoušel odeslat prostřednictvím EPO takového podání, zašle toto podání na e-mailovou adresu správce daně (všechny územní finanční orgány mají zřízenou adresu podatelny – podatelna @ .. mfc.cz). Správce daně si toto emailové podání vytiskne a využije ve smyslu ustanovení § 14 odst. 12 ZSDP při odstranění pochybností o dodržení lhůty elektronicky EPO učiněného podání nejdéle ve lhůtě tří kalendářních dnů po odstranění havárie.

Pozn.: Odpovídá ve značné míře stanovisku MF v zápisu z 20.10.2004.

2) Prokazování doručení

Problém:

Podle ust. § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je lhůta zachována, je-li posledního dne lhůty datová zpráva opatřená zaručeným elektronickým podpisem zaslána na adresu elektronické podatelny správce daně.

Správce daně může ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, aby daňový subjekt prokázal, že skutečně odeslal datovou zprávu opatřenou zaručeným elektronickým podpisem na adresu elektronické podatelny správce daně. Stejně tak může průkaz podání požadovat jiný správní orgán či soud.

Když se daňový subjekt rozhodne prokázat odeslání datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem předložením souboru s koncovkou p7s, kterou mu po úspěšném odeslání elektronického podání vydá EPO, není zabezpečena technická cesta, jak by mohl

daňový subjekt tento soubor doručit správci daně, jinému správnímu orgánu či soudu a mohl tak unést své důkazní břemeno.

Návrh řešení:

Navrhujeme upravit aplikaci EPO, aby bylo umožněno k elektronickému obecnému podání připojit soubor s koncovkou p7s a tím bude zajištěno předložení perfektního důkazního prostředku o odeslání datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem.

Navrhujeme po dobu než bude problém technicky vyřešen přijmout sjednocující stanovisko, že je možné předkládat soubor p7s jako přílohu běžného mailu zaslaného na adresu podatelny správce daně veřejnou datovou sítí mimo aplikaci EPO.

Pro účely použití potvrzení o doručení daňového podání v řízeních před jinými státními orgány, soudy či soukromými osobami navrhujeme, aby správce daně na žádost daňového subjektu vydal písemné potvrzení o přijetí datové zprávy obsahující daňové podání.

3) Správní žaloby

Problém:

Podle ust. § 72, odst. 1, věta poslední, zákon č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního jsou žalované správní orgány povinny přijmout podání správní žaloby. Řada územních finančních orgánů není o této možnosti spravena a neví, že jsou povinni žalobu předat neprodleně soudu.

Návrh řešení:

Navrhujeme informovat územní finanční orgány v pokynu řady DS o povinnosti přijímat a soudu předávat podané správní žaloby.

4) Novelizace zákona o správě daní a poplatků

Problém:

Novelou č. 444/2005 Sb. bylo doplněno ust. § 21 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků textem: „To neplatí, pokud je podání učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, pokud dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně.“ a zrušena věta: „Toto ustanovení se nepoužije, pokud je podání učiněno prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem.“.

Za použití argumentů právní logiky lze dospět k názoru, že do novelizace nebylo třeba datové zprávy opatřené elektronickým podpisem potvrzovat písemným či ústním podáním shodného obsahu. A od účinnosti novely zrušením předmětné klíčové normy je tomu tak, že písemně či ústně se musí potvrzovat každé elektronické podání s výjimkou případů, kdy datová zpráva bude obsahovat daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování a daň bude zároveň zaplacená.

Avšak takový výklad by vedl k likvidaci drtivé většiny podání učiněných elektronicky, protože by se vyžadovalo jejich písemné potvrzování.

Návrh řešení:

Navrhujeme přijmout sjednocující výklad, že elektronická podání obsahující datovou zprávu se zaručeným elektronickým podpisem jsou nadále jedním z originálních způsobů, kterým lze učinit podání a není jej třeba potvrzovat písemně či ústně. Naopak pokud je podání učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, a dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně, nemusí být v takovém případě připojen zaručený elektronický podpis, protože podání přiznání a současné zaplacení daně je tak silným projevem vůle, že nahrazuje povinnost opatřit podání zaručeným elektronickým podpisem.

5) Podávání dokumentů v elektronické podobě

Problém:

V praxi se vyskytují tisíce případů, kdy je potřeba předložit správci daně existující písemnost, např. smlouvy, daňové doklady, účetní knihy, potvrzení, či je potřeba předložit dokumenty, který již v souladu se speciálními právními předpisy (např. zákon o dani z přidané hodnoty či zákon o účetnictví) již existují pouze v elektronické podobě. V elektronické podobě již vznikly či byly do elektronické podoby řádně převedeny. Avšak předložit je prostřednictvím EPO nelze, protože EPO neumožňuje přiložit k elektronickému podání jakoukoliv přílohu.

Není možné akceptovat stav, že by bylo elektronické dokumenty nutno zasílat poštou, protože by to popřelo smysl celé elektronické komunikace.

Návrh řešení:

Navrhujeme, aby primární podání bylo učiněno prostřednictvím EPO a případné přílohy byly následně přijímány běžnou elektronickou poštou na podatelny jednotlivých správních úřadů (samozřejmě opatřené zaručeným elektronickým podpisem) a v předmětu zprávy bude uveden odkaz na číslo jednacích podání učiněného přes EPO.

II. PROBLÉMY ORGANIZAČNÍ

1) Správní poplatky

Problém:

Výhody podávání písemností v elektronické podobě se výrazně omezují, když je podání zatíženo správním poplatkem, který má být podle dosavadní praxe uhrazen vylepením odpovídající kolkové známky na písemné podání. Ust. § 7 odst. 7 zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů nevyklučuje možnost uhradit správní poplatek i jinak než kolkovou známkou.

Návrh řešení:

Navrhujeme přijmout sjednocující stanovisko, že správci daně musí přijímat platby správních poplatků i bezhotovostně (s použitím předčísli 3711) a ve vydávaných výzvách k zaplacení správního poplatku bude vedle možnosti zaplatit správní poplatek kolkovou známkou

připuštěn i bezhotovostní úhrada. Rozhodnutí, kde nebude bezhotovostní převod připuštěn, je neplatné pro absenci základní náležitosti rozhodnutí stanovené v ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP.

2) Potvrzování

Problém:

V několika výše uvedených případech je navrhováno používání běžné elektronické pošty tak, že elektronické podání bude doručeno společně se zaručeným elektronickým podpisem na elektronickou podatelnu jednotlivých správních úřadů. Avšak i přijetí těchto elektronických podání musí být potvrzováno (stejně jak činí elektronická podatelna MF ČR či soudů, apod.), což se zatím nikdy nestalo.

Návrh řešení:

Navrhujeme informovat územní finanční orgány, že i přijetí těchto elektronických podání musí být potvrzováno, i když správní úřady nejsou zpravidla vybaveny patřičnými elektronickými podpisy.

SOUHRNNÝ NÁVRH ŘEŠENÍ:

Všechny přijaté závěry publikovat v pokynu řady D i DS.

Stanovisko Ministerstva financí

Problémy legislativně – technické

1) Odstávka

Problém:

Pro zachování rovnosti procesních práv daňových subjektů garantovaných ust. § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je nezbytné zajistit nepřetržitou funkčnost aplikace EPO a možnost všech osob účastných na daňových řízeních podávat elektronická podání. V případě, že není možné z technických důvodů zabezpečit nepřetržitou funkčnost aplikace EPO, je potřeba informovat všechny osoby, které by mohly podávat elektronická podání o pozastavení či omezení funkčnosti aplikace EPO.

Návrh řešení:

K nedostupnosti aplikace EPO dochází zpravidla při zveřejňování nových verzí aplikace. Tyto termíny jsou provoznímu oddělení předem známy a jsou na webových stránkách ČDS včas zveřejňovány. K rozšíření nepřetržité funkčnosti bude v průběhu roku 2006 zprovozněno záložní středisko EPO, které umožní provádět instalace bez přerušení provozu.

Havárie je neočekávaná porucha systému a tedy nemůže být v předstihu oznámena. K výpadkům připojení v podstatě nedochází. K havárii EPO např. v průběhu loňského roku nedošlo, k nedostupnosti serveru mfcz.cz došlo v loňském roce dle ústní informace dvakrát, v roce 2006 zatím ani jednou. V obou uvedených případech šlo o nedostupnost kratší než 8 hodin, pokud by se jednalo o havárii delší než 8 hodin, byla by informace o ní umístěna na internetových stránkách MF.

V případě havárie aplikace EPO lze využít možnosti podání pomocí jiných přenosových technik (např. fax či e-mail), které je třeba dle § 21, odst. 5 do tří dnů opakovat (ústně do protokolu, písemně, datovou zprávou zaslou prostřednictvím aplikace EPO).

2) Prokazování doručení

Problém:

Podle ust. § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je lhůta zachována, je-li posledního dne lhůty datová zpráva opatřená zaručeným elektronickým podpisem zaslána na adresu elektronické podatelny správce daně.

Správce daně může ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, aby daňový subjekt prokázal, že skutečně odeslal datovou zprávu opatřenou zaručeným elektronickým podpisem na adresu elektronické podatelny správce daně. Stejně tak může průkaz podání požadovat jiný správní orgán či soud.

Když se daňový subjekt rozhodne prokázat odeslání datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem předložením souboru s koncovkou p7s, kterou mu po úspěšném odeslání elektronického podání vydá EPO, není zabezpečena technická cesta, jak by mohl daňový subjekt tento soubor doručit správci daně, jinému správnímu orgánu či soudu a mohl tak unést své důkazní břemeno.

Návrh řešení:

Soubor s koncovkou .p7s nebyl stanoven jako soubor, který podatelna přijímá jako přílohu e-mailového podání. Pokud uživatel aplikace EPO obdrží soubor s potvrzením (.p7s), pak územní finanční orgán obdržel podání. Správci daně není nutné se potvrzením prokazovat, což by mělo být metodicky akcentováno tak, aby správci daně toto potvrzení nevyžadovali. Soubor s koncovkou .p7s lze doručit, pokud jej podatelna příjemce přijímá.

Bylo shodnuto řešení, podle něhož bude moci podatel zažádat územní finanční orgán, vůči kterému učinil podání v elektronické podobě (aplikací EPO) o potvrzení této skutečnosti tak, aby mohl soudu, popřípadě jinému orgánu dokázat, kdy učinil podání vůči územnímu finančnímu orgánu. Vzhledem k současné technické situaci, kdy nelze této žádosti vyhovět elektronickou odpovědí, by se jednalo o potvrzování písemné. Konkrétní podobu tohoto potvrzení je proto nutné blíže vyspecifikovat.

3) Správní žaloby

Problém:

Podle ust. § 72, odst. 1, věta poslední, zákon č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního jsou žalované správní orgány povinny přijmout podání správní žaloby. Řada územních finančních orgánů není o této možnosti spravena a neví, že jsou povinny žalobu předat neprodleně soudu.

Návrh řešení:

Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků obsahuje již překonané ustanovení § 22 odst. 3, které nabádá správce daně takováto podání odmítat, nikoli tedy postupovat ve smyslu právní úpravy jiných právních předpisů s povahou *lex posterior* (zejména pak soudní řád správní a jeho ustanovení § 72 odst. 1), byli pracovníci územních finančních orgánů ještě před účinností soudního řádu správního informováni po metodické linii tak, aby bylo zajištěno jednotné a správné nazírání na tyto skutečnosti. Tato informace bude opakovaně přednesena v rámci metodické porady s pracovníky FR.

4) Novelizace zákona o správě daní a poplatků

Problém:

Novelou č. 444/2005 Sb. bylo doplněno ust. § 21 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků textem: „To neplatí, pokud je podání učiněno za použití datové zprávy nebo jiného technického prostředku a má náležitosti daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování, pokud dojde současně k zaplacení v něm vyčíslené daně.“ a zrušena věta: „Toto ustanovení se nepoužije, pokud je podání učiněno prostřednictvím datové zprávy opatřené zaručeným elektronickým podpisem.“.

Za použití argumentů právní logiky lze dospět k názoru, že do novelizace nebylo třeba datové zprávy opatřené elektronickým podpisem potvrzovat písemným či ústním podáním shodného obsahu. A od účinnosti novely zrušením předmětné klíčové normy je tomu tak, že písemně či ústně se musí potvrzovat každé elektronické podání s výjimkou případů, kdy datová zpráva bude obsahovat daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování a daň bude zároveň zaplacená.

Avšak takový výklad by vedl k likvidaci drtivé většiny podání učiněných elektronicky, protože by se vyžadovalo jejich písemné potvrzování.

Návrh řešení:

Původní věta z citovaného ustanovení byla nahrazena, neboť se jednalo o nadbytečný text, jehož smysl lze dovést z obecné úpravy elektronického doručování. Doručování elektronických zpráv obecně se řídí zákonem č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a příslušnými podzákonnými normami. Dle § 3, odst. 1 nařízení vlády č. 495/2004 Sb., kterým se provádí zákon o elektronickém podpisu, orgán veřejné moci zveřejní na své úřední desce, pokud ji má zřízenou, a též způsobem umožňujícím dálkový přístup informace potřebné k doručování datových zpráv orgánu veřejné moci. Touto informací je mj. elektronická adresa elektronické podatelny a údaj o tom, zda je určena pro příjem všech datových zpráv nebo pouze datových zpráv určitého, předem stanoveného obsahu. Pro příjem podání v daňovém řízení tak byla zvolena aplikace EPO.

V souvislosti s problematikou elektronického podávání byla řešena otázka výkladu § 21 odst. 5 ohledně opakování (potvrzování) podání učiněných telegraficky, faxem či za použití jiných přenosových technik (podle výkladu MF tedy i emailem). Jelikož doslovný text tohoto ustanovení předpokládá toliko potvrzení ústní či písemné, je kladena otázka, zda tak může nastat i elektronicky. S přihlédnutím ke smyslu zmíněného ustanovení lze konstatovat, že podání lze opakovat (potvrdit) i datovou zprávou se zaručeným elektronickým podpisem na zveřejněnou adresu pro elektronické doručování (tj. aplikace EPO).

5) Podávání dokumentů v elektronické podobě

Problém:

V praxi se vyskytují tisíce případů, kdy je potřeba předložit správci daně existující písemnost, např. smlouvy, daňové doklady, účetní knihy, potvrzení, či je potřeba předložit dokumenty, který již v souladu se speciálními právními předpisy (např. zákon o dani z přidané hodnoty či zákon o účetnictví) již existují pouze v elektronické podobě. V elektronické podobě již vznikly či byly do elektronické podoby řádně převedeny. Avšak předložit je prostřednictvím EPO nelze, protože EPO neumožňuje přiložit k elektronickému podání jakoukoliv přílohu.

Není možné akceptovat stav, že by bylo elektronické dokumenty nutno zasílat poštou, protože by to popřelo smysl celé elektronické komunikace.

Návrh řešení:

Při projednání tohoto bodu bylo řečeno, že nemožnost podávat přílohy pomocí aplikace EPO je hlavním důvodem pro to, že daňové subjekty zkouší podávat e-mailová podání.

MF přislíbilo, že technické řešení vyjde vstříc požadavku, aby pomocí aplikace EPO bylo možné zasílat i přílohy. Na tento technický krok, který se očekává v průběhu roku 2007, je třeba navázat i metodicky z hlediska jednotlivých druhů daní tak, aby k elektronicky zasílaným přílohám bylo ze strany pracovníků územních finančních orgánů přistupováno stejně jako k přílohám obsahujícím kopie příslušných dokladů. V jednotlivých případech je pak třeba posoudit, zda správci daně postačí jako relevantní důkazní prostředek kopie, nebo zda bude vyžadovat originál. Rovněž je třeba posoudit, zda takovýto originál žádat paušálně ve všech případech (tj. předem), nebo až poté, co správce daně shledá pochybnosti v přiložené kopii (tj. v jednotlivých případech na výzvu nebo pomocí místního šetření či daňové kontroly).

Dále bylo zmíněno, že MF zvažuje možnost nahradit přikládání příloh k daňovému priznání (zejména k DPFO) uvedením potřebných údajů přímo na vlastním tiskopise daňového priznání (např. přílohu obsahující potvrzení penzijního fondu pro uplatnění odečitatelné položky pro příspěvky na penzijní připojištění nahradit údajem o názvu fondu, čísle smlouvy a výši příspěvků přímo v daňovém priznání). Tato cesta je však podmíněna předáváním potřebných údajů správci daně přímo od třetích osob (tedy např. penzijní fond bude přímo správci daně sdělovat údaje o výši příspěvků jednotlivých účastníků).

Do doby, než bude technicky umožněno, aby pomocí aplikace EPO bylo možné zasílat i přílohy, může podatel využít možnosti zasílat přílohy pomocí e-mailu ve formátu, který MF ČR ve zveřejněné formě předem akceptuje. Vzhledem k tomu, že se nejedná o podání učiněné na adresu zveřejněnou správcem daně (tj. adresa aplikace EPO), je třeba posuzovat toto podání dle § 21. odst. 5, tzn. že podání obsahující přílohy je nutné do 3 dnů po odeslání opakovat (potvrdit). Toto potvrzení může být písemné či ústní do protokolu, lze však akceptovat i potvrzení zaslané pomocí aplikace EPO, které prokazatelným způsobem identifikuje a potvrdí obsah dříve zaslanych příloh.

Problémy Organizační

1) Správní poplatky

Problém:

Výhody podávání písemností v elektronické podobě se výrazně omezují, když je podání zatíženo správním poplatkem, který má být podle dosavadní praxe uhrazen vylepením odpovídající kolkové známky na písemné podání. Ust. § 7 odst. 7 zákona č. 368/1992 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů nevyklučuje možnost uhradit správní poplatek i jinak než kolkovou známkou.

Návrh řešení:

Zde není problém a podle zpracovatele tiskopisů je ve výzvách na prvním místě uváděna možnost bezhotovostní úhrady správního poplatku. Aplikace EPO pouze odkazuje na uvedený zákon, neboť automatizovaně nelze vyhodnotit obsah podání.

2) Potvrzování

Problém:

V několika výše uvedených případech je navrhováno používání běžné elektronické pošty tak, že elektronické podání bude doručeno společně se zaručeným elektronickým podpisem na elektronickou podatelnu jednotlivých správních úřadů. Avšak i přijetí těchto elektronických podání musí být potvrzováno (stejně jak činí elektronická podatelna MF ČR či soudů, apod.), což se zatím nikdy nestalo.

Návrh řešení:

Potvrzování podání zaslaných pomocí aplikace EPO se děje automaticky pomocí technického řešení vycházejícího z dob, kdy zaručený elektronický podpis a elektronická značka nebyly masově rozšířeny. Obecně platí, že aplikace EPO je v souladu s § 2, odst. 5 vyhlášky č. 496/2004 Sb., o elektronických podatelkách, schopna potvrdit odesílateli doručení datové zprávy (k potvrzování pomocí koncovky .p7s viz bod I.2). Ze strany MF se v průběhu roku 2007 předpokládá inovace aplikace EPO tak, aby potvrzující datová zpráva obsahovala i zaručenou elektronickou značku.

DPH

Příspěvek 113/01.03.06 – MF žádá o přeložení příspěvku na příští termín Koordinačního výboru

113/01.03.06 - Kompenzace ceny

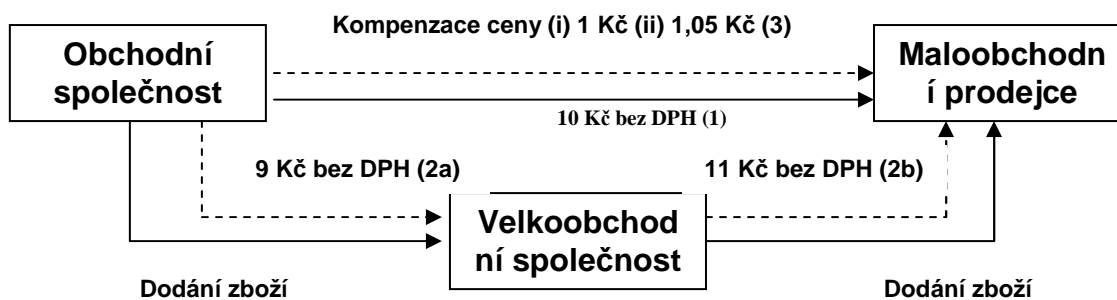
Předkládají: Ing. Michaela Thelenová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3094
Ing. Petr Potomský, daňový poradce, č. osvědčení 3276

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 DPH¹⁰. 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 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 DPH¹¹. V některých případech je však ze strany maloobchodního prodejce požadována/zvažována kompenzace rozdílu na úrovni včetně DPH¹².



¹⁰ Pro účely našeho stanoviska předpokládáme, že se jedná o zboží podléhající snížené sazbě DPH ve výši 5%.

¹¹ V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni bez DPH činila 1 Kč.

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 řetězci¹³.

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 Šestou 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.

V případě, že by u výše zmíněné obchodní společnosti bylo možno klasifikovat uhrazenou kompenzaci jako následné snížení ceny za zboží původně dodané velkoobchodní společností, 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 společností.

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.

¹² V uvedené situaci by kompenzace ceny na úrovni včetně DPH činila 1,05 Kč.

¹³ Např. ustanovení § 42 (1), § 42 (4)(a) či § 43 (4)(h)(1.) ZDPH

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)¹⁴
- Základem daně by u výrobce měla být částka rovnající se ceně, za kterou zboží prodal velkoobchodníkovi snížená o hodnotu proplacených kuponů¹⁵
- 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 uvedenými obchodními společnostmi. Obchodní společnosti by tak obecně měly mít možnost provést opravu základu a výše daně u finančních kompenzací poskytovaných maloobchodním prodejcem.

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

¹⁴ Bod 27 ECJ C-317/1994

¹⁵ Bod 29 ECJ C-317/1994

zdá být v rozporu s požadavkem článku 11 C.1. Šesté směrnice a rozhodnutím Evropského soudního dvora.

Stanovisko Ministerstva financí

MF žádá o přeložení projednání příspěvku na příští termín Koordinačního výboru.

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.¹⁶

2. Popis situace

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

¹⁶ Tento příspěvek navazuje na příspěvek DPH při reklamaci zboží autorů Mgr. Milana Tomíčka a Ing. Marie Konečné, CSc. projednávaný na koordinačním výboru č. 7/2004.

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 způsobem¹⁷. 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 závazné¹⁸, jejich oficiální znění není publikováno a navíc je sporné, zda mohou být brány v úvahu závěry z jednání, kterého se neúčastnila Česká republika.

¹⁷ 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 součástek zákazníkem montážní společnosti a smontovaného stroje montážní společností zákazníkovi.

¹⁸ 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.

ESD se však několikrát zabýval obecnou otázkou rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby¹⁹ 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.²⁰

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.²¹ 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.²² 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 sami o sobě byly dodáním zboží, avšak jako celek jsou službou.²³

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.²⁴ Práním 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 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 neviduje.

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).²⁵ Servisní společnost také neocenuje jednotlivá přijatá vadná zařízení z pohledu jejich tržní ceny (obvykle se provede pouze odhad nákladů na opravu).

¹⁹ Rozhodnutí ESD C-41/04 *Levob Verzekeringen BV*, body 18 až 22.

²⁰ Rozhodnutí ESD C-349/96 *Card Protection Plan Ltd.*, body 27 až 29.

²¹ Rozhodnutí ESD C-173/88 *Morten Henriksen*, bod 11 a 12.

²² Rozhodnutí ESD C-34/99 *Primaback Ltd.*, bod 45.

²³ Rozhodnutí ESD C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S*, body 12 až 14.

²⁴ 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

²⁵ 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.

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.²⁶ 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 současné 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.²⁷ 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.

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

²⁶ 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.

²⁷ Například při přepravě a skladování určitých substrátů (např. pohonné hmoty), kdy je skladovatel/dopravci předáno určité množství substrátu s tím, že skladovatel/přepravce vyskladní stejné množství téhož substrátu v určitém čase či na určitém odlišném místě. Skladovatel/přepravce není schopen zajistit vydání identického substrátu, jaký mu byl předán. Navíc smísením předaného substrátu se substráty předanými skladovatel/přepravci jinými jeho zákazníky získá skladovatel/přepravce vlastnické právo k tomuto substrátu.

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

MF po dohodě s předkladatelem žádá o přeložení projednávání tohoto příspěvku na příští termín koordinačního výboru.

Příspěvek 126/25.04.06 – MF překládá stanovisko

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 úplatou 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 právnickým 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 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 jednak 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 plátcе 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 nepřímо potvrzen i v novém Nařízení rady, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS о 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 nehlеdě 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 přiznala 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 о DPH není v souvislosti s článkem 64 odst. 1 zákona о DPH plně harmonizován s Šestou směrnicí.

Vázání osvobození dle § 64 zákona о 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 plátcе, 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 127/25.04.06 – MF předkládá stanovisko

127/25.04.06 - Nárok na odpočet DPH, běžné nebo dodatečné přiznání

Předkládají: Ing. Martin Diviš, daňový poradce, č. osvědčení 3528
Ing. Václav Pátek, daňový poradce, č. osvědčení 2279

Popis problematiky a současné znění zákon o DPH č.235/2004 Sb. (dále jen ZDPH)

ZDPH v § 73 odst. 11 stanovuje následující:

(11) Nárok na odpočet daně lze uplatnit v řádném daňovém přiznání nejpozději za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty lze nárok na odpočet daně uplatnit v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn.

Dále ZDPH stanoví v § 72 odst. 3:

(3) Uplatněním odpočtu daně se rozumí uvedení odpočtu daně v daňovém přiznání.

1. Přijatý daňový doklad s DUZP (datem přijetí platby) 30. listopadu

První věta § 73 odst. 11 ZDPH definuje poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém lze nejpozději uplatnit nárok na odpočet v řádném přiznání, jako poslední zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok na odpočet DPH nejdříve uplatněn.

1.1. Pro přijatý doklad s DUZP 30. listopadu se tedy jedná o prosinec. V případě plnění z listopadu 2005 bylo možné nárok na odpočet nejdříve uplatnit v přiznání za listopad podávaném k 27. prosinci 2005. Přijatý doklad s DUZP 30. listopadu 2005 může být uplatněn nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2005 (poslední zdaňovací období roku 2005).

1.2. V případě, že takovou fakturu plátce obdrží po datu pro podání řádného přiznání za prosinec 2005, musí jí zahrnout do dodatečného přiznání podle druhé věty § 73 odst. 11. Tato věta definuje pouze rok do něhož musí spadat zdaňovací období, za nějž se bude dodatečně přiznání podávat. Jedná se tedy o zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Protože nárok na odpočet DPH vzniká ke dni vzniku povinnosti, lze jej uplatnit v dodatečném přiznání za listopad 2005 nebo prosinec 2005, protože obě dodatečná přiznání náležejí ke zdaňovacímu období roku 2005. Nemusí se jednat pouze o dodatečné přiznání k měsíci, ve kterém nárok vznikl.

Závěr

- Ad 1.1. - Daňový doklad s DUZP 30. listopadu 2005 lze uplatnit nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2005.
- Ad 1.2. - Daňový doklad s DUZP 30. listopadu 2005 a obdržený po podání řádného přiznání za prosinec 2005 lze uplatnit v dodatečném přiznání za listopad 2005 nebo prosinec 2005.

2. Přijatý daňový doklad s DUZP (datem přijetí platby) 1. prosince

U dokladu s DUZP 1. prosince je možné nárok nejdříve uplatnit v přiznání za prosinec, tedy v období od 1. ledna do 25. ledna. První věta § 73 odst. 11 pak stanovuje nejpozdější období ve vazbě na období, kdy lze nárok uplatnit nejdříve. Pro plnění z prosince běžného roku se nárok uplatní nejdříve v lednu následujícího roku a nejpozději tedy za prosinec tohoto následujícího roku. Přijatý doklad s DUZP 1. prosince 2005 tedy může být uplatněn nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2006, poslední zdaňovací období roku 2006.

V tomto případě není s výkladem zákona problém.

3. Otázka dodatečných příznání k plnění z prosince

V případě, že plátce neuplatnil nárok na odpočet za plnění z prosince nejpozději v prosinci následujícího roku, může nárok na odpočet uplatnit zahrnutím do dodatečného příznání podle druhé věty § 73 odst. 11. Tato věta definuje pouze rok do něhož musí spadat zdaňovací období, za nějž se bude dodatečné příznání podávat. Jedná se tedy o zdaňovací období roku, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Protože nárok mohl být poprvé uplatněn v roce 2006, tedy v roce následujícím, po roce v kterém bylo plnění uskutečněno, lze jej uplatnit v dodatečném příznání za leden až prosinec tohoto následujícího roku.

Při striktním gramatickém výkladu se v případě plnění z prosince nemůže jednat o dodatečné příznání k prosinci daného roku. Lze říci, že tento závěr je poněkud v rozporu s principem, aby se nárok na odpočet dodatečně uplatnil v dodatečném příznání za zdaňovací období, kdy došlo k DUZP. Je otázkou, zda tento výklad je plně v souladu se smyslem úpravy nároku na odpočet a to především s ohledem na dopady do krácení nároku koeficientem. Na druhé straně jiný výklad než gramatický, podle kterého by se nárok na odpočet daně za prosinec po uplynutí období následujícího roku mohl uplatnit i v dodatečném příznání za dané období by mohl přinést spekulativní situace.

Matice možností pro uplatnění nároku v dodatečných daňových příznání je pak následující: Pokud není uplatněn nárok na odpočet v období kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na straně dodavatele, lze nárok uplatnit vždy v běžném období kalendářního roku stejného jako je měsíc kdy se podává příznání za období měsíce kdy bylo DUZP. Následně lze uplatnit nárok v dodatečném daňovém příznání za období kdy bylo původní DUZP vyjma prosince a nebo období jakékoliv následující po období DUZP ve stejném roce jako bylo DUZP. Prosinec má samostatnou úpravu.

Závěr ad 3.

- Daňový doklad s DUZP v prosinci běžného roku (2005) lze uplatnit v dodatečném příznání za leden až prosinec následujícího roku (2006).
- Daňový doklad s DUZP v prosinci běžného roku (2005) nelze uplatnit po skončení následujícího roku v dodatečném příznání k prosinci původního roku (2005).

V případě, že záměr zákonodárce nebyl aby prosinec vypadal z možnosti pro podání dodatečného daňového příznání, je vhodné navrhnout změnu zákona a příslušné ustanovení § 73 odst. 11 upravit.

Stanovisko Ministerstva financí

Při svém výkladu § 73 odst. 11 věta první zákona o DPH vychází MF z toho, že přívlastková věta „ve kterém mohl být nárok na odpočet daně nejdříve uplatněn“ se vztahuje k pojmu poslední zdaňovací období kalendářního roku. Co se týče věty druhé tohoto ustanovení, je třeba její znění vyložit logicky v návaznosti na znění věty první, tedy tak, že přívlastková věta vymezuje blíže pojem zdaňovací období. Nárok na odpočet DPH je přitom možno uplatnit v dodatečném daňovém příznání za to období, kdy nárok na odpočet vznikl v souladu s obecnými principy obsaženými v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Z tohoto závěru pak vyplývají následující skutečnosti.

- Daňový doklad s DUZP v prosinci běžného roku (2005) nelze uplatnit v dodatečném přiznání za leden až prosinec následujícího roku (2006). Daňový doklad s DUZP v prosinci běžného roku lze uplatnit pouze v dodatečném daňovém přiznání za prosinec tohoto běžného roku.
- Daňový doklad s DUZP 30. listopadu 2005 lze uplatnit nejpozději v řádném přiznání za prosinec 2005.
- Daňový doklad s DUZP prosinec 2005 lze uplatnit v řádném nebo v dodatečném přiznání jen za měsíc prosinec 2005.

Daňový doklad s DUZP 30. listopadu 2005 a obdrženy po podání řádného přiznání za prosinec 2005 lze uplatnit v dodatečném přiznání za listopad 2005 až prosinec 2005.

Stanovisko předkladatelů

Lze souhlasit, že právní výklad použitý MF je logický a lze se domnívat, že odpovídá i smyslu citovaných ustanovení. Domněnka je namístě poněvadž citované ustanovení není v důvodové zprávě jednoznačně odůvodněno. Ustanovení nebylo součástí původního schvalovaného návrhu zákona, jehož součástí byla důvodová zpráva. Ustanovení se dostalo do zákona o DPH až s účinností od 1. ledna 2005, aniž by poslanecký návrh, jehož obsahem byla i novela citovaného ustanovení § 73 odst. 11 byl doprovázen podrobnou důvodovou zprávou. Je nutné upozornit, že při použití gramatického výkladu lze přívlastkovou větu vyložit i jinak a při tomto jiném výkladu však k předneseným závěrům nelze nikdy dojít.

S ohledem na skutečnost, že gramatický výklad dává dvě různé rovnocenné možnosti s velmi rozdílnými závěry, bylo by vhodné, pokud by MF současně s tímto svým logickým výkladem připustilo, resp. doporučilo správcům daně, aby případy, které byly řešeny v minulosti podle jiného gramatického výkladu zůstaly nerozporovány a tento nový výklad bude napříště uplatňován jen do budoucna. Pokud neexistovala důvodová zpráva a nebyl znám záměr zákonodárce, bylo obtížné dojít k ministerstvem výše uvedenému logickému závěru.

Příspěvek 129/31.05.06 – MF předkládá stanovisko

129/31.05.06 - Vymezení služeb souvisejících s organizováním kongresů, výstav a veletrhů

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

1. Popis a rozbor problematiky

Ministerstvo financí české republiky uveřejnilo 1. října 2004 na svých webových stránkách Informaci k uplatňování DPH při pořádání výstav a veletrhů. Z této informace vyplývá, že daňový režim těchto služeb, resp. způsob určení místa plnění je závislý na tom, zda pořadatel poskytuje soubor služeb souvisejících s výstavou nebo veletrhem jako jednu službu vystavovateli nebo zda pořadatel poskytuje jednotlivé služby jako samostatná plnění.

Jestliže je na základě smluvního vztahu mezi pořadatelem a vystavovatelem, kdy je vystavovateli poskytnut soubor služeb jako jedna služba zahrnující různé služby, případně zboží, a je stanovena celková cena jako za jednu službu, na kterou je vystaven jeden doklad, je místo plnění této služby ve státě, kde se uskutečňuje výstava, a to podle § 10 odst. 4 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“).

Jestliže pořadatel poskytuje vystavovateli jednotlivé služby jako samostatná plnění, jsou stanoveny ceny jednotlivých samostatných plnění (např. pronájem místa) a vystaveny samostatné doklady na jednotlivá plnění, potom se jedná o poskytnutí jednotlivých plnění, u nichž se posuzuje místo plnění jednotlivě, tj. jsou zdaněna ve státě, kde je místo plnění jednotlivých služeb (pronájem místa) nebo dodání zboží (dodání propagačního materiálu).

Výše uvedenou informaci chápu tak, že Ministerstvo financí připouští, že pořadatel může soubor poskytovaných služeb fakturovat jako jedno komplexní zdanitelné plnění nebo může ty samé poskytované služby fakturovat odděleně jako jednotlivá plnění, u nichž se posuzuje místo plnění jednotlivě.

Touto tematikou se zabývá i rozsudek Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“) ze dne 9. března 2006 C – 114/05 Gillan Beach Ltd. ESD se zabýval otázkou, zda komplexní služby poskytované pořadatelem výstavy (postavení stánku, zajištění komunikační techniky, poskytnutí hostesek, zajištění ostrahy apod.) spadají do jedné z kategorie služeb článku 9, odst. 2 Šesté směrnice, a konkrétně do kategorie služeb uvedených v článku 9, odst. 2, písm. c), který odpovídá výše uvedenému § 10, odst. 4, písm. a) zákona o DPH.

Dané ustanovení Šesté směrnice explicitně nezmiňuje, na rozdíl od zákona o DPH, „organizování kongresů, výstav a veletrhů“, a proto se ESD zabýval definicí služeb, u kterých by se mělo místo plnění určovat podle tohoto ustanovení.

ESD došel k závěru, že základními znaky služeb uvedených v tomto ustanovení Šesté směrnice je jejich komplexní podstata, kdy jsou poskytovány většímu množství různých příjemců účastnících se různých kulturních, sportovních, vzdělávacích či zábavných aktivit. Tyto služby jsou poskytovány při příležitosti specifických událostí, přičemž je jednoduché identifikovat místo, kde jsou tyto služby fyzicky poskytovány.

Na základě výše uvedeného došel ESD k závěru, že komplexní služby poskytované pořadatelem výstavy spadají do kategorie služeb uvedených v článku 9, odst. 2, písm. c) Šesté směrnice.

2. Závěr

Na základě tohoto rozsudku a s přihlédnutím k již známým rozsudkům C – 349/96 CPP a C – 41/04 Levob je dle mého názoru nutno dojít k závěru, že služby poskytované pořadatelem výstav, kongresů a veletrhů zahrnující pronájem samotného místa, poskytnutí zařízení (strojů), položení kabelů, dodání vody a elektřiny, dodání informačních materiálů apod. představuje jedno plnění, u kterého se místo plnění stanoví dle § 10, odst. 4, písm. a) zákona o DPH, a to i v případě, kdy jsou jednotlivé služby rozepsány na daňovém dokladu či jsou dokonce pořadatelem fakturovány samostatně za pomoci několika separátních faktur.

Od komplexních služeb je nutno odlišit případy, kdy si zájemce u organizátora dané akce např. jenom pronajme výstavní plochu vybavenou způsobem odpovídajícím účelům výstavy, veletrhu či kongresu (tj. včetně dodávek elektřiny, vody apod.). V tomto případě postrádá tato služba komplexní charakter a místo plnění se určí dle charakteru poskytovaného plnění (§10, odst. 1 zákona o DPH).

3. 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

Při poskytnutí služeb souvisejících s pořádáním výstav a veletrhů je pro posouzení, zda se jedná o poskytnutí balíčku služeb jako jedné služby nebo o samostatné poskytnutí jednotlivých služeb rozhodující posouzení skutečného stavu v daném případě, přičemž jedním ze základních parametrů pro posuzování tohoto stavu je smluvní vztah mezi objednatelem služby a poskytovatelem služby, zejména pak rozsah sjednaného plnění. MF zcela respektuje závěry, které učinil ESD v rozhodnutí C-114/05 Gillan Beach, ohledně toho, jakým způsobem se stanoví místo plnění při poskytování služeb spočívajících v organizování výstav a veletrhů, o čemž svědčí i vyjmenování těchto služeb v ustanovení § 10 odst. 4 písm. a) zákona o DPH.

Pro posouzení skutečnosti, zda se v konkrétním případě jedná o poskytování služeb spočívajících v pořádání výstav a veletrhů ve smyslu § 10 odst. 4 písm. a) zákona o DPH či zda jsou v daném případě poskytována plnění jiná (ať už dodání zboží nebo poskytování služeb), je vždy nutno vycházet z konkrétních okolností příslušného případu.

Příspěvek 130/31.05.06 – MF předkládá stanovisko

130/31.05.06 - Stanovení vedlejší činnosti dle § 76 odstavec 3 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Předkládají: Ing. Josef Žížala, daňový poradce, č. osvědčení 3106
Ing. Magda Večeřová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3801
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osvědčení 1026

Cílem tohoto materiálu je sjednocení výkladu problematiky DPH ve vztahu k zákonu 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v oblasti finančních činností.

1. Popis problematiky

Stanovení, zda se jedná o „vedlejší činnost“ vyjmenovanou v § 76 odst. 3 zákona 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) je pro poplatníky velice složitým úkolem, jelikož tento termín není v zákoně definován. V praxi se může stávat, že stejný výraz „vedlejší činnost“ bude ze strany různých finančních úřadů různě interpretován a vykládán, protože se nelze opřít o argumentaci či definici ze zákona. V uvedeném příspěvku předpokládáme, že

společnost (plátce daně) obchoduje s cennými papíry v rámci své hospodářské činnosti za účelem využití volných peněžních prostředků.

2. Rozbor problematiky DPH

Pokud společnost podniká v nějakém oboru (výrobní, služby) a veškerou svou činnost zajišťuje svými zaměstnanci za využití aktiv, tak tuto činnost je rozhodně nutno chápat jako hlavní činnost. Jak je však již uvedeno výše, v praxi může být velice těžké stanovit hranici, kdy se jedná o hlavní činnost a kdy již jen o činnost vedlejší.

Paragraf 76, odst. 3 ZDPH navazuje na článek 19, odst. 2 Šesté směrnice, ale ani zde není tento termín blížeji definován.

Bližší vymezení termínu vedlejší činnost je uvedeno v uveřejněném v judikátu Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) pod číslem C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (dále jen „EDM“), a to především v člancích 74 až 80.

Při vymezení vedlejší činnosti ESD vychází ze základního cíle výše uvedeného článku 19, odst. 2 Šesté směrnice, kterým je vyloučením některých vedlejších transakcí ze jmenovatele koeficientu eliminovat negativní dopady na osobu povinnou k dani ve vztahu k odpočtu daně a naplnit pravidlo neutrality garantované obecným systémem DPH.

S odkazem na další judikát Evropského soudního dvora Régie dauphinoise je konstatováno, že k narušení daňové neutrality by došlo v případě, že do jmenovatele koeficientu budou zahrnuty veškeré výnosy z finančních činností osoby povinné k dani, i když tyto činnosti nevyžadují použití zboží a služeb podléhajících DPH, resp. požadují jen jejich velice omezené použití.

Kromě toho je ve výše uvedeném judikátu uvedeno, že fakt, že příjem vygenerovaný z finančních činností je vyšší než příjem vygenerovaný podnikatelem jako příjem z hlavní činnosti, není dostačujícím důvodem pro to, aby tato činnost byla vyloučena z okruhu vedlejších transakcí (výnosy z hlavní činnosti se mohou realizovat ve střednědobém či dlouhodobém časovém horizontu, v některých letech může být z hlavní činnosti vykázán nižší zisk či ztráta oproti činnosti vedlejší zapříčiněná investicí do aktiv či dalšími vlivy, apod.).

Ze závěrů soudu tedy dle našeho názoru vyplývá, že při členění činností realizovaných osobou povinnou k dani na činnosti “hlavní” a vedlejší je nutno vycházet především z toho, zda při uskutečňování těchto vedlejších činností dochází k využívání majetku osoby povinné k dani či ke spotřebě pořízených služeb, které podléhají DPH. Jestliže k uskutečňování daných činností je potřeba využít tohoto majetku či služeb jen ve velice omezené míře (či vůbec), představují tyto činnosti pro účely DPH vedlejší činnost, a to nehledě na poměr výnosů z této činnosti vůči činnostem hlavním.

Jestliže tedy společnost své volné peněžní prostředky využije prostřednictvím obchodníka s cennými papíry k obchodování na trhu s cennými papíry, dochází na straně společnosti dle našeho názoru jen k velice omezenému využití majetku či služeb společnosti podléhajících DPH.

Vzhledem ke krátkodobosti operací s cennými papíry obchodník částku, kterou má k dispozici, během jednoho měsíce několikrát investuje do cenných papírů a objem realizovaných obchodů (tím i výnosy z těchto operací) tudíž může přesáhnout i obrat hlavní činnosti. Výši zisku nelze tudíž ani v tomto případě považovat za určující kritérium pro určení hlavní a vedlejší činnosti.

Otázkou „vedlejší činnosti“ se zabýval ESD i v jednom z dřívějších případů, a to C – 306/94 Régie Dauphinoise. V odůvodnění tohoto rozsudku ESD vymezuje vedlejší činnost negativním způsobem, tj. tak, že činnosti, které představují přímé, stálé a nutné rozšíření zdanitelných transakcí realizovaných danou osobou povinnou k dani, se nepovažují za vedlejší činnost pro účely DPH.

V našem uvedeném případě se nejedná ani o přímé či nutné rozšíření zdanitelných transakcí realizovaných plátcem, dokonce se nejedná na rozdíl od situace v případě Régie Dauphinoise (společnost spravovala jako agent majetek klientů a v rámci této činnosti spravovala na bankovních účtech finanční prostředky poskytnuté zákazníky, přičemž úrokový výnos příslušel této společnosti) ani o samotné rozšíření zdanitelných aktivit tohoto plátce.

3. Závěr

Při členění činností realizovaných osobou povinnou k dani na činnosti “hlavní” a vedlejší je nutno vycházet především z toho, zda při uskutečňování těchto vedlejších činností dochází k využívání majetku osoby povinné k dani či ke spotřebě pořízených služeb, které podléhají DPH pouze ve velice omezené míře, popř. vůbec, s výjimkou případů, kdy by se jednalo zcela zjevně o přímé, stálé a nutné rozšíření realizovaných zdanitelných transakcí.

Pokud společnost využije dočasně volné peněžní prostředky na obchodování na trhu s cennými papíry prostřednictvím obchodníka s cennými papíry na základě mandátní či jiné smlouvy, a při této činnosti jsou splněny podmínky odstavce 1 závěru, nejedná se o činnost hlavní, ale vedlejší ve smyslu § 76 odst. 3 písmeno b) zákona 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Stejným způsobem se posuzují také úrokové výnosy z termínovaných operací z uložení dočasně volných finančních prostředků.

4. Návrh řešení

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

Stanovisko Ministerstva financí

S takto uvedenými závěry, které vychází z judikátů ESD, lze principiálně souhlasit.

Při posuzování kritérií, zda danou činnost lze klasifikovat jako vedlejší, je nezbytné postupovat případ od případu. Za příležitostnou nebo vedlejší činnost plátce ve smyslu § 76 odst. 3 písm. b) a c) zákona o DPH nelze považovat činnosti, které představují přímé, trvalé a nezbytné rozšíření uskutečňovaných plnění. Za vedlejší činnost lze pak považovat pouze takovou činnost, která vyžaduje jen velmi omezené využívání majetku plátce nebo služeb, které jsou předmětem daně.

Příspěvek 131/31.05.06 – MF vypracovalo stanovisko

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 odesláno nebo přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou. Vývoz zboží je také osvobozen od DPH, pokud je odesláno 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 dokladu²⁸ 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

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](http://internetovych.strankach.evropske.unie)²⁹.

²⁸ Daňový doklad při vývozu zboží je definován ustanovením § 30 odst. (4) zákona o DPH

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

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 vyplývá³⁰, 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 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

³⁰ Například rozhodnutí Evropského soudního dvora C-80/86 (Kolpinghuis)

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 příznání 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 příznání 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 příznání 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 příznání 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 DPH³¹. 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.

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

³¹ 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

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 plátcí 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 k nesprávnému stanovení koeficientu dle § 76 zákona o DPH, neboť ten se stanovuje z uskutečněných plnění.

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

Sjednocující návrh II.

Z výše uvedených důvodů doporučujeme přijmout sjednocující výklad, podle kterého nebude správci daně zpochybňován postup, 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 (a to při zachování možnosti přiznat osvobození od DPH až ke dni výstupu vyváženého zboží z území ES do třetí země). Plátce může přiznat osvobození ke dni dodání zboží kupujícímu bez ohledu na to, že v tomto okamžiku 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).

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.

MF nesouhlasí se závěry předkladatele uvedené v části Sjednocující návrh 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 v rozporu s komunitární úpravou, Šestá směrnice pro daný případ neobsahuje žádné ustanovení, u kterého by bylo možno dovozovat její přímý účinek v dané oblasti. Vzhledem k tomu, že podmínky pro vykazování vývozu zboží jsou § 66 odst. 5 a 6 zákona o DPH jednoznačně určeny, není možno tato ustanovení pominout a plátce je povinen se jimi řídit.

Daň z příjmů

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 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?

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 dovodit, 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 dovodit, 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 nepřípustný 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

MF si vyžádalo stanovisko od MPSV, které zřejmě do příštího týdne neobdrží. Proto navrhujeme z výše uvedeného důvodu přesunout bod 133 na jednání následujícího KV KDP.

DPH

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 založeni 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 souvisejí 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 držených podílů v jiných společnostech a kromě toho poskytovala v menší míře konzultační služby vlastněným společností, z těchto 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) 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 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. 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 směrnicí 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 Gabalfriša).

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 plátce 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 nepořizoval, 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 netvoří 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

MF žádá o přeložení projednání příspěvku na příští termín Koordinačního výboru.

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

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. 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“). Pro zjednodušení je dále uvažováno pouze s případy, které nemají vztah k jinému členskému státu EU nebo ke třetí zemi.

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 implementuje 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 faktuře 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 faktuře. 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 faktuře 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 faktuře 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 vzniká povinnost uplatnit daň pouze v následujících případech:

- a) Existuje daňový doklad, na kterém je uvedena daň;
- b) Osoba, která 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 je poskytnutému 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 uložit pokutu podle § 37 ZSDP.

Ustanovení § 108 (1)m) ZDPH lze použít pouze tam, kde existuje související 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. 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 neznámá, že je zde související povinnost plátce tuto daň zaplatit.

Ad b)

ZDPH nestanoví postup pro opravu nesprávného daňového dokladu na vyšší daňovou povinnost, např. možností vydat opravný daňový doklad na nižší daňovou povinnost. Právo provést tuto opravu však jednoznačně plyne jak ze Směrnice, tak i ze související judikatury ESD. Z tohoto důvodu je možno opravu provést jakýmkoliv způsobem a opravu následně zohlednit v dodatečném daňovém přiznání na nižší daňovou povinnost dle § 103(2) ZDPH.³²

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.

³² Problematika provádění oprav nesprávných údajů uvedených na daňovém dokladu není předmětem tohoto příspěvku.

Ad d)

Daňový doklad nemůže existovat v případě, kdy není vydán plátcem daně. To je zřejmé z § 26(6) ZDPH, kde je odkazováno na doklad, který má náležitosti daňového dokladu a nikoliv na daňový doklad. Proto nelze § 108(1)(m) ZDPH ve vztahu k neplátcům aplikovat.

Daňový doklad dále nemůže existovat ve vztahu k plnění, které není předmětem daně. To 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.

Příklad 1

Dodavatel dodá odběrateli 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 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.

Dodavatel může uplatnit nárok na vrácení nesprávně uplatněné daně prostřednictvím dodatečného daňového přiznání. Správce daně nemůže vrácení daně odmítnout s odkazem na § 108(1)(m) ZDPH. Z důvodu zachování neutrality DPH je odběratel povinen vrátit uplatněný odpočet. Pokud byl odpočet s ohledem na všechny okolnosti uplatněn odběratelem v dobré víře³³, správce daně z důvodu odstranění tvrdosti promine podle § 55a(1) ZSDP odběrateli daňové penále.

Příklad 2

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

Dodavatel je povinen uplatnit daň uvedenou na daňovém dokladu. Může však následně jakýmkoliv vhodným způsobem provést v přiměřené lhůtě opravu nesprávně uplatněné daně a podat související dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost.

Odběratel má nárok na odpočet daně uplatněné dodavatelem. Pokud však dodavatel provede opravu, je odběratel povinen snížit uplatněný nárok na odpočet.

Příklad 3

Dodavatel, který je neplátcem, dodá plnění, které je předmětem daně, a vystaví doklad, který má náležitosti daňového dokladu. Odběratel uplatní odpočet daně ve výši uvedené na dokladu.

³³ 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 *Gabalfrisa*, odstavec 46, C-110/94 *INZO*, odstavec 23 a 24, C-268/83 *Rompelman*, odstavec 24.

Dodavatel není povinen na dodané plnění uplatnit daň uvedenou na dokladu podle § 108(1)(m) ZDPH. Dodavatel má nárok na vrácení nesprávně uplatněné daně. Odběratel nemá nárok na odpočet daně a je povinen nesprávně uplatněný odpočet vrátit. Pokud však byl odpočet uplatněn odběratelem v dobré víře³⁴, správce daně promine odběrateli daňové penále.

Příklad 4

Dodavatel registrovaný jako plátce dodá odběrateli zdanitelné plnění. Následně je zrušena registrace dodavatele jako plátce. Dodatečně je vztah mezi dodavatelem a odběratelem překvalifikován na závislost činnost.

Dodavatel, který již není plátcem daně, nemůže na dotčená plnění podat dodatečné daňové přiznání. Je však oprávněn požádat o vrácení nesprávně uplatněné daně formou mimořádného opravného prostředku.

Pro zachování principu neutrality je odběratel povinen vrátit uplatněný odpočet.

Příklad 5

Dodavatel 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.

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.

5. Závěr

Předkladatel navrhuje, aby Ministerstvo financí potvrdilo řešení uvedená v příkladech 1 až 5.

Stanovisko Ministerstva financí

MF žádá o přeložení projednání příspěvku na příští termín koordinačního výboru.

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.

³⁴ 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 *Gabalfrisa*, odstavec 46, C-110/94 *INZO*, odstavec 23 a 24, C-268/83 *Rompelman*, odstavec 24.

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 Tomíčkem, 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 nespecifikuje 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 plátec, 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 spojena“ a „přímo vázány na..“

Obecně doporučujeme blíže vymežit, alespoň stanovením určitých kritérií, výše uvedené termíny „přímo spojena“ 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 legislativního 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

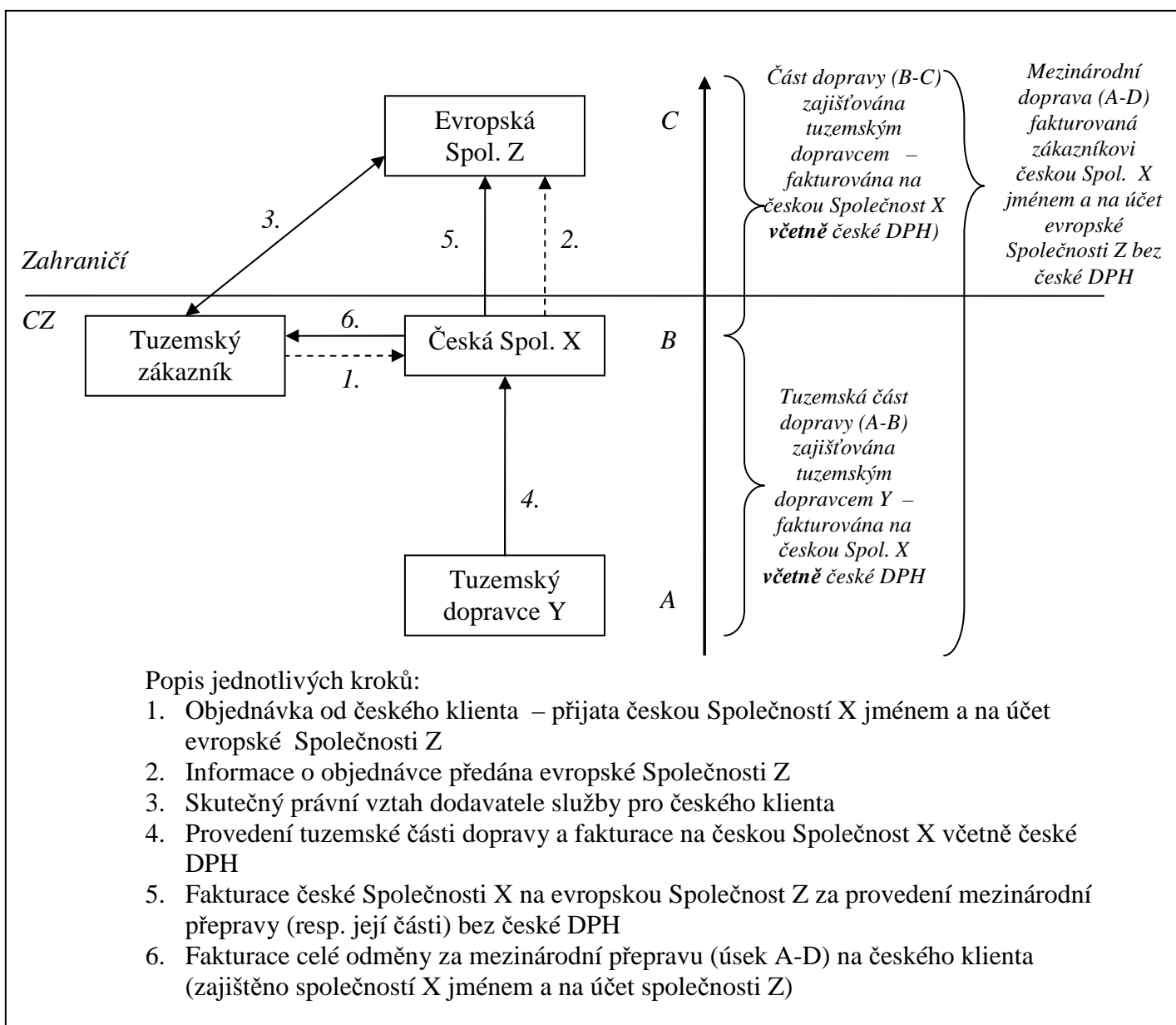
Druhý tuzemský dopravce fakturuje přepravu z českého Terminálu B do evropského Terminálu C také včetně české DPH. V případě, že by se jednalo o dopravce z jiného členského státu EU, došlo by k fakturaci na českou Společnost X bez DPH pod tzv. mechanismem „reverse charge“.

- 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:



Popis jednotlivých kroků:

1. Objednávka od českého klienta – přijata českou Společností X jménem a na účet evropské Společnosti Z
2. Informace o objednávce předána evropské Společnosti Z
3. Skutečný právní vztah dodavatele služby pro českého klienta
4. Provedení tuzemské části dopravy a fakturace na českou Společnost X včetně české DPH
5. Fakturace české Společnosti X na evropskou Společnost Z za provedení mezinárodní přepravy (resp. její části) bez české DPH
6. Fakturace celé odměny za mezinárodní přepravu (úsek A-D) na českého klienta (zajištěno společností X jménem a na účet společnosti Z)

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 přiznání 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, přiznat 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 rozdílům 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 spojená a přímo vázaná 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 potvrzením zákazníka pro kterého je přeprava uskutečněna. 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 v dobré víře dle dostupných informací 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. Jako alternativní řešení situace za současného legislativního stavu bude akceptován výše uvedený scénář ve kterém je do prodejního toku zapojen český subjekt nesoucí veškerá související rizika důkazních břemen.

Stanovisko Ministerstva financí

MF žádá o přeložení projednání příspěvku na příští termín koordinačního výboru.