

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18.11. 2014

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY ke dni 18. 11. 2014

- seznam -

Spotřební daň

432/10.09.14 Problematika nosiče údajů podle ustanovení § 5 a 6 zákona o spotřebních daních..... 2

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce č. osv. 10

Daň z příjmů

433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy 23

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7

434/18.11.14 Osvobození bezúplatných příjmů veřejně prospěšného poplatníka podle § 19b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů v případě, že prostředky budou využity pro poskytnutí darů do zemí mimo Evropskou unii, Norsko a Island 29

Předkládá: Ing. Petra Hlaváčková, daňový poradce, č. osvědčení 4331
Ing. Olga Těhlová, daňový poradce, č. osvědčení 3919

435/18.11.14 Kombinace daňové odčitatelné položky na výzkum a vývoj a různých forem veřejné podpory31

Předkládá: Lenka Holoubková, daňová poradkyně, č. osvědčení 4336
Iva Kuncová, daňová poradkyně, č. osvědčení 4641

ODLOŽENÉ PŘÍSPĚVKY

- seznam -

Správa daní

437/18.11.14 Přípustnost stížnosti proti výzvě k odstranění pochybností

Předkládá: Ing. Tomáš Hajdušek, daňový poradce, č. osvědčení 1381

DPH

436/18.11.14 Uplatnění DPH u komoditních swapů

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

UZAVŘENÉ PŘÍSPĚVKY

Spotřební daň

432/10.09.14 Problematika nosiče údajů podle ustanovení § 5 a 6 zákona o spotřebních daních

Předkládá: Ing. Ivo Šulc

Příspěvek je uzavřen

Vyjádření předkladatele ke stanovisku odboru 18 MF:

Předkladatel souhlasí s revidovaným stanoviskem GŘC, které je vyjádřeno v následujícím metodickém materiálu „Alternativní postupy vystavování dokladů“:

Závěr

Pro prokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků, dopravovaných vybraných výrobků a legálnosti realizované dopravy lze, kromě dokladů vystavených v listinné podobě, akceptovat i doklady vystavené elektronicky za předpokladu, že budou splněny podmínky, které jsou uvedeny v následujícím metodickém materiálu Alternativních postupů vystavování dokladů.

Pokud bude doklad vystaven elektronicky v rámci doporučených alternativních postupů (tj. bude mimo jiné odeslán do datového skladu Celní správy ČR), pak při kontrole postačí sdělit identifikační údaje příslušného dokladu, na základě kterých kontrolní orgán vyhledá příslušný doklad v datovém skladu a ztotožní jej s kontrolovanými vybranými výrobky.

V případě, že subjekt bude doklad vystavovat elektronicky, ale nezašle jej do datového skladu Celní správy ČR, pak kontrolovaná osoba, u níž byly vybrané výrobky zjištěny, je povinna tento elektronicky vystavený doklad s časovým razítkem vytisknout a předložit ke kontrole v tištěné podobě. Doklad musí být vystaven před zahájením dopravy, resp. před zahájením skladování vybraných výrobků.

Ani tyto doporučené alternativní postupy tak přímo neopouštějí myšlenku předložení dokladu v písemné listinné podobě, neboť v okamžiku kontroly správce daně písemnou listinnou podobu dokladu buď obdrží, nebo je schopen zajistit si ji sám ze svého datového skladu.

Alternativní postupy vystavování dokladů, kterými se prokazuje zdanění VV ve VDO akceptované CS ČR

1. Úvod
2. Doprava z DS na jedno místo stočení bez dalšího prodeje ve VDO
 - 2.1. Vlastní zboží
 - 2.2. Zboží nakoupené od provozovatele DS
 - 2.3. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS
3. Doprava z DS na jedno místo stočení s prodejem
 - 3.1. Prodej na místě dodání
 - 3.1.1. Vlastní zboží
 - 3.1.2. Zboží nakoupené od provozovatele DS
 - 3.1.3. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS
 - 3.2. Prodej v místě odebrání
 - 3.2.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS
 - 3.2.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS
 - 3.3. Prodej během dopravy mezi místem odebráním a místem dodáním
4. Doprava z DS na dvě a více míst stočení bez dalšího prodeje ve VDO
 - 4.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS
 - 4.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS
5. Doprava z DS na dvě a více míst stočení s prodejem
 - 5.1. Prodej na místě dodání
 - 5.1.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS
 - 5.1.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS
 - 5.2. Prodej v místě odebrání
 - 5.2.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS
 - 5.2.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS
 - 5.3. Prodej během dopravy mezi místem odebráním a místy dodání
6. Postup pro provozovatele DS při uvádění vlastních zdaněných VV do VDO na vlastní místa
7. Online přístup do účetního systému daňového subjektu

1. Úvod

Tento metodický materiál je určen pro daňové subjekty, které se zabývají nákupem, prodejem, skladováním a dalším nakládáním s vybranými výrobky, zejména s minerálními oleji. Účelem tohoto materiálu je pak definovat alternativní způsoby vydávání dokladů, kterými se prokazuje řádné provádění (dokumentace) vybraných výrobků, u jednotlivých modelů doprav a zdanění vybraných výrobků ve volném daňovém oběhu. Zákonem stanovené náležitosti dokladů, kterými se prokazuje zdanění, a podmínky vystavování těchto dokladů jsou shrnuty v prezentaci „Doklady při dopravě VV na daňovém území ČR“, na kterou navazuje tento metodický materiál.

Daňové subjekty, které budou chtít využívat alternativní postupy, budou informováni o adrese, na které se nachází webové rozhraní, přes které budou ukládat elektronicky vydané doklady, včetně rozvozových plánů, a login s heslem pro přístup na toto rozhraní. Tyto doklady se budou vystavovat pomocí tzv. inteligentních formulářů. Všechny takto vystavené doklady musí být standardním způsobem číslovány a dohledatelné v účetních evidencích subjektů, které byly povinny je vystavit nebo jejichž jménem byly vystaveny a v účetních evidencích subjektů, pro které byly vystaveny.

Pokud subjekt bude vystavovat příslušné doklady ve svém elektronickém systému, který nebude kompatibilní s webovým rozhraním Celní správy ČR, pak postačí, aby ze svého systému vytvořil tištěnou formu příslušného dokladu, kterou převede do elektronické formy, a tento soubor pak připojí jako přílohu inteligentního formuláře a odeslal je přes webové rozhraní (nikoli do datové schránky, e-podatelnou nebo na e-mail).

V případech, kdy bude doklad s náležitostmi podle § 5 nebo § 6 zákona o spotřebních daních vystaven elektronicky, ale nebude zaslán přes webové rozhraní, bude tento doklad při kontrole uznán pouze v případě, že jej kontrolovaná osoba předloží kontrolním orgánům v tištěné podobě. Současně musí být doklad opatřen časovým razítkem, aby bylo možné ověřit okamžik vystavení dokladu.

Vzhledem k nutnosti dopracování technického řešení, které umožní používání alternativních postupů, má tento metodický materiál prozatím informativní charakter a slouží k seznámení podnikatelské veřejnosti. Předpokládá se, že technické řešení a jeho testování bude dokončeno a spuštěno do konce září 2014. O termínu spuštění budou subjekty s dostatečným časovým předstihem informovány na webu celní správy.

Metodický materiál je primárně zaměřen na minerální oleje, ale kterýkoliv popsaný alternativní postup lze analogicky aplikovat pro jakoukoliv skupinu vybraných výrobků (lív, lihoviny, pivo, cigarety apod.). Dále se pod pojmem „místo stočení“ rozumí nejenom skladovací nádrže ČS PHM, kam jsou minerální oleje nejčastěji dopravovány, ale také skladovací nádrže jiných uložišť, místa, na kterých se nacházejí stavební stroje nebo zemědělské stroje, ke kterým jsou minerální oleje dopraveny automobilovou cisternou z důvodu, že tyto stroje mohou jen obtížně čerpat pohonné hmoty na ČS PHM jako běžná motorová vozidla.

Jednotlivé modely doprav minerálních olejů a alternativní způsob vystavení příslušného dokladu

2. Doprava z DS na jedno místo stočení bez dalšího prodeje ve VDO

2.1. Vlastní zboží

Tento model nevyžaduje žádný alternativní způsob vystavení příslušného dokladu.

2.2. Zboží nakoupené od provozovatele DS

Tento model nevyžaduje žádný alternativní způsob vystavení příslušného dokladu. V případě, že provozovatel DS prodá na přímo vybrané výrobky zákazníkovi, zároveň pro něj zajišťuje jejich dopravu a k přechodu vlastnických práv dochází až v okamžiku dodání vybraných výrobků zákazníkovi, pak pro dopravu postačí vystavení daňového dokladu, kde jako nabyvatel bude uvedena osoba zákazníka, který tyto vybrané výrobky nakupuje od provozovatele DS v souvislosti s jejich uvedením do volného daňového oběhu.

2.3. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS

U tohoto modelu lze připustit alternativní způsob vystavení dokladu o prodeji. Provozovatel DS vystaví standardní daňový doklad a současně doklad o prodeji jménem ukladatele na jeho zákazníka, který od ukladatele odebírá VV, jež byly z DS uvedeny do volného daňového oběhu na pokyn ukladatele.

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění dopravovaných VV a následně skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán před zahájením dopravy. V praxi toto vydání dokladu o prodeji jménem ukladatele provádí někteří provozovatelé DS, jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Doklad o prodeji je vydáván v listinné podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

3. Doprava z DS na jedno místo stočení s prodejem ve VDO

3.1. Prodej na místě dodání

3.1.1. Vlastní zboží

U tohoto modelu lze připustit alternativní způsob vystavení dokladu o prodeji.

Alternativa č. 1

Dopravce vystaví doklad o prodeji jménem nabyvatele (vlastník VV) na jeho zákazníka (provozovatele ČS PHM), nabyvatel je prodávajícím VV. Vydání dokladu o prodeji jménem nabyvatele může zajistit dopravce jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL).

Dokladem o prodeji může být i vlastní stáčecí lístek pokud bude splňovat náležitosti dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o SPD.

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM,
- f) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě podkladů sdělených dopravcem po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM, údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL). Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán nejpozději bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. I v tomto případě, pokud se předpokládá, že doklad o prodeji bude vystaven v elektronické formě, musí splňovat následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,

- g) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

3.1.2. Zboží nakoupené od provozovatele DS

U tohoto modelu lze připustit alternativní způsob vystavení dokladu o prodeji a je podobný jako u modelu v bodě 3.1.1.

Alternativa č. 1

Dopravce vystaví doklad o prodeji jménem nabyvatele (kupující VV) na jeho zákazníka (provozovatele ČS PHM), nabyvatel je prodávajícím VV. Vydání dokladu o prodeji jménem nabyvatele může zajistit dopravce, jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL). Dokladem o prodeji může být i vlastní stáčecí lístek pokud bude splňovat náležitosti dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o SPD.

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě podkladů sdělených přepravcem po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM, údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL).

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán nejpozději bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. I v tomto případě, pokud se předpokládá, že doklad o prodeji bude vystaven v elektronické formě, musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

3.1.3. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS

U tohoto modelu lze připustit alternativní způsob vystavení dokladu o prodeji a je podobný jako u modelu v bodě 3.1.1.

Alternativa č. 1

Doprovce vystaví doklad o prodeji jménem kupujícího VV na jeho zákazníka (provozovatele ČS PHM), kupující je prodávajícím VV. Vydání dokladu o prodeji jménem kupujícího může zajistit dopravce, jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL). Dokladem o prodeji může být i vlastní stáčecí lístek pokud bude splňovat náležitosti dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o SPD.

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán nejpozději bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě podkladů sdělených přepravcem po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM, údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL). Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán nejpozději bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. I v tomto případě, pokud se předpokládá, že doklad o prodeji bude vystaven v elektronické formě, musí splňovat následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

3.2. Prodej v místě odebrání (místo uvedení VV do VDO)

3.2.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS

U tohoto modelu lze připustit alternativní způsob vystavení dokladu o prodeji.

Alternativa č. 1

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění dopravovaných VV a následně skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán před zahájením dopravy. Provozovatel DS vystaví doklad o prodeji jménem nabyvatele (vlastník nebo kupující VV) na jeho zákazníka, který kupuje VV od nabyvatele.

Vydání dokladu o prodeji provede provozovatel DS jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí z údajů uvedených na daňovém dokladu, který byl vystaven pro nabyvatele, z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu nabyvatelem nebo jeho jménem na základě zmocnění,

- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doprovce vystaví doklad o prodeji jménem nabyvatele (vlastník nebo kupující VV) na jeho zákazníka (provozovatele ČS PHM), nabyvatel je prodávajícím VV. Vydání dokladu o prodeji jménem nabyvatele může zajistit dopravce jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění.

Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí z údajů uvedených na daňovém dokladu (nákladním listu – DNL), který byl vystaven pro nabyvatele.

Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu nabyvatelem nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 3

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě údajů uvedených na daňovém dokladu, (nákladním listu – DNL), který byl vystaven pro nabyvatele. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě a musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

3.2.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS

U tohoto modelu lze připustit alternativní způsob vystavení dokladu o prodeji a je podobný jako u modelu v bodě 3.2.1.

Alternativa č. 1

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění dopravovaných VV a následně skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán před zahájením dopravy. Ukladatel vystaví doklad o prodeji jménem kupujícího, který se stává prodávajícím, na jeho zákazníka (např. provozovatele ČS PHM).

Vydání dokladu o prodeji provede ukladatel jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí z údajů uvedených na dokladu o prodeji, který byl vystaven ukladatelem pro kupujícího. Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím nebo jeho jménem na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Dopravce vystaví doklad o prodeji jménem kupujícího VV na jeho zákazníka (provozovatele ČS PHM), kupující je prodávajícím VV. Vydání dokladu o prodeji jménem prodávajícího může zajistit dopravce, jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění.

Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí z údajů uvedených na dokladu o prodeji, který byl vystaven ukladatelem pro kupujícího. Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu jménem prodávajícího na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,

- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 3

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě údajů uvedených na dokladu o prodeji, který byl vystaven ukladatelem pro něj jako pro kupujícího. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě a musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen a časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

3.3. Prodej během dopravy mezi místem odebrání a místem dodání

Alternativa č. 1

Doklad o prodeji by jménem prodávajícího vystavoval dopravce VV na základě zmocnění prodávajícím a dle jeho pokynů. Doklad o prodeji pak musí být vystaven bezodkladně poté, co jsou dopravci sděleny (známy) nové skutečnosti ohledně dopravy VV, tedy že došlo k prodeji během dopravy. Doklad může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu jménem prodávajícího na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, poté, co došlo k prodeji během dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě údajů uvedených na dokladu o prodeji, který byl vystaven pro něj jako pro kupujícího. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě a musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen a časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, poté, co došlo k prodeji během dopravy,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

4. Doprava z DS na dvě a více míst stočení bez dalšího prodeje ve VDO

4.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS

V okamžiku zahájení dopravy slouží k prokázání zdanění daňový doklad, který vystaví provozovatel DS pro nabyvatele (vlastníka nebo kupujícího VV). Tento doklad slouží k prokázání zdanění dopravovaných VV po dobu dopravy na první místo stočení. Stočením části dodávky na prvním místě dodání dochází ke změně množství VV v automobilové cisterně, tím i výše vyčíslené spotřební daně celkem. Po celou dobu dopravy a stáčení na jednotlivých místech dodání se nemění osoba nabyvatele.

Alternativa č. 1

Provozovatel vystaví pro nabyvatele jednotlivé daňové doklady na jednotlivá množství VV, která budou stočena na jednotlivých místech dodání. Před zahájením dopravy k prvnímu místu stočení musí množství VV z jednotlivých daňových dokladů souhrnně odpovídat množství VV, které se nacházejí v automobilové cisterně. Postupně po jednotlivých dodáních konkrétních množství VV musí množství uvedená na zbývajících daňových dokladech odpovídat aktuálnímu množství VV v automobilové cisterně. Jednotlivé daňové doklady zůstávají na odpovídajících místech dodání k prokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků. Případné odchylky mezi množstvími na daňovém dokladu a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL).

Alternativa č. 2

Provozovatel DS vydá daňový doklad pro nabyvatele. Na jednotlivých úsecích dopravy bude zdanění VV prokazováno vydaným daňovým dokladem, jednotlivými stáčecími lístky a přiloženým rozvozovým plánem. V každém okamžiku dopravy musí množství dopravovaných VV zjištěné z daňového dokladu a ponížené o množství uvedená na jednotlivých stáčecích lístcích odpovídat množství, které se aktuálně nachází v automobilové cisterně.

Jednotlivé stáčecí lístky musí obsahovat takové údaje, aby bylo možné ztotožnit místa, kde došlo ke stočení dílčích množství VV, a tato místa se musí shodovat s místy uvedenými na rozvozovém plánu. V případě této alternativy

bude rozvozový plán zaslán na zadanou adresu CS ČR ještě před zahájením dopravy a dále v případě, že dojde ke změně místa určení.

Rozvozový plán musí mít následující náležitosti

- a) identifikační údaje dopravce,
- b) místo zahájení dopravy (místo odebrání vybraných výrobků),
- c) identifikace daňového skladu,
- d) číslo daňového dokladu, ke kterému je vystaven rozvozový plán,
- e) datum vystavení,
- f) registrační značka dopravního prostředku,
- g) druh a množství dopravovaných vybraných výrobků,
- h) jednotlivá místa dodání.

Pokud v okamžiku vystavení rozvozového plánu není známo číslo daňového dokladu, doplní jej řidič dodatečně. Zároveň do daňového dokladu vyznačí číslo rozvozového plánu, ke kterému se vztahuje.

V případě, že po dodání VV na jednotlivá místa dodání zůstane v komoře (komorách) automobilové cisterny nestočené množství VV, je postup při dopravě následující.

Řidič dle pokynů dispečera doplní další místo určení, kam bude dopraveno zbývající množství VV. Na základě daňového dokladu a dosud vydaných stáčecích lístků vyčíslí předpokládané množství VV, které se nachází v cisterně, a uvede jej do rozvozového plánu. Za nestočené množství VV se v tomto případě považuje množství VV, které nebylo možné stočit do skladovací nádrže např. z důvodu technické závady na autocisterně, z důvodu nepřevzetí daného množství VV zákazníkem vzhledem k nedostatečné skladovací kapacitě, z důvodu technické závady na ČS PHM, která neumožňuje stočení VV do skladovacích nádrží (např. výpadek el. proudu, závada na čerpadle apod.). Doplněný rozvozový plán již není třeba zasílat na zadanou adresu CS ČR.

Příčina, pro kterou nebylo možné dodat veškeré množství VV dle rozvozového plánu, musí být odůvodněná a ověřitelná ze strany kontrolních orgánů. Na zbývající množství VV bude vystaven doklad o prodeji, pokud nastane, obdobně jak je to uvedeno v Alternativě č. 1 nebo 2 bodu 5.1.1. V případě, že po stočení VV na jednotlivých místech dodání zůstane v automobilové cisterně ještě zbytkové množství VV, je postup při dopravě následující.

Řidič dle pokynů dispečera doplní do rozvozového plánu místo stočení. Na základě daňového dokladu (příp. dokladu o prodeji) a dosud vydaných stáčecích lístků vyčíslí předpokládané zbytkové množství VV, které se nachází v cisterně, a uvede jej do rozvozového plánu.

Za zbytkové množství VV se v tomto případě považuje množství VV, které nebylo stočeno z automobilové cisterny v důsledku roztažnosti

minerálního oleje a odchylky měřidel při plnění na lávce a na stáčecím zařízení automobilové cisterny. Toto množství by nemělo překročit cca 1% obj. z množství, které bylo na lávce stočeno. Na zbývající množství VV bude vystaven doklad o prodeji, pokud nastane, obdobně jak je to uvedeno v Alternativě č. 1 nebo 2 bodu 5.1.1.

Na čerpací stanici pro účely prokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků zůstává kopie daňového dokladu, kopie rozvozového plánu a stáčecí lístek (druh a množství VV musí být ztotožnitelné, přípustná objektivní odchylka).

4.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS

Doklad o prodeji může pro kupujícího vystavit provozovatel DS jménem ukladatele za podmínek uvedených v bodě 2.3.

Alternativy budou obdobné, jako je tomu v bodě 4.1., jen s tím rozdílem, že výchozím dokladem nebude daňový doklad vystavený provozovatelem DS pro nabyvatele, ale doklad o prodeji vystavený ukladatelem, resp. provozovatelem DS jménem ukladatele, pro kupujícího.

5. Doprava z DS na dvě a více míst stočení s prodejem

5.1. Prodej na místě dodání

5.1.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS

V okamžiku zahájení dopravy slouží k prokázání zdanění daňový doklad, který vystaví provozovatel DS pro nabyvatele (vlastníka nebo kupujícího VV). Tento doklad slouží k prokázání zdanění dopravovaných VV po dobu dopravy na první místo stočení. Stočením části dodávky na prvním místě dodání dochází ke změně množství VV v automobilové cisterně, tím i výše vyčíslené spotřební daně celkem. Po celou dobu dopravy se nemění osoba nabyvatele. Okamžikem stočení dochází k prodeji VV provozovateli ČS PHM.

Alternativa č. 1

Dopravce vystaví doklad o prodeji jménem nabyvatele (vlastník nebo kupující VV) na jeho zákazníka (provozovatele ČS PHM), nabyvatel je prodávajícím VV. Vydání dokladu o prodeji jménem nabyvatele může zajistit dopravce, jako službu pro své zákazníky na základě smluvního ujednání a zmocnění. Údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáčecího lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvími na dokladu o prodeji a stáčecím lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL). Dokladem o prodeji může být i vlastní

stáček lístek, pokud bude splňovat náležitosti dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 zákona o SPD.

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu jménem nabyvatele na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Na množství, které zůstává v autocisterně, vystaví dopravce jménem nabyvatele doklad o dopravě do následujícího místa určení. Doklad o dopravě může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o dopravě vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky.

- a) vydání dokladu jménem nabyvatele na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě podkladů sdělených dopravcem po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM, údaje pro vystavení dokladu o prodeji vycházejí ze stáček lístku nebo z nákladního listu – DNL (dle smluvního ujednání prodávajícího a kupujícího). Případné odchylky mezi množstvím na dokladu o prodeji a stáček lístku musí být odůvodnitelné odchylkou měřidla (1% obj. z množství uvedeného na dodacím listu – DNL). Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění skladovaných VV v místě stočení, musí být vydán bezodkladně po stočení VV do skladovacích nádrží ČS PHM. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě, musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Na množství, které zůstává autocisterně, vystaví prodávající sám doklad o dopravě do následujícího místa určení. Při vystavení dokladu o dopravě vychází prodávající z údajů získaných od dopravce (stáčecí lístek) a daňového dokladu, který vystavil provozovatel DS pro něj, jako pro nabyvatele. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě, musí splňovat následující podmínky

- a) vydání dokladu prodávajícím,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 3

Provozovatel DS vydá daňový doklad pro nabyvatele. Na jednotlivých úsecích dopravy bude zdanění VV prokazováno vydaným daňovým dokladem, jednotlivými stáčecími lístky a přiloženým rozvozovým plánem. V každém okamžiku dopravy musí množství dopravovaných VV zjištěné z daňového dokladu a ponížené o množství uvedené na jednotlivých stáčecích lístcích odpovídat množství, které se aktuálně nachází v automobilové cisterně.

Jednotlivé stáčecí lístky musí obsahovat takové údaje, aby bylo možné ztotožnit místa, kde došlo ke stočení dílčích množství VV, a tato místa se musí shodovat s místy uvedenými na rozvozovém plánu. V případě této alternativy bude rozvozový plán zaslán na zadanou adresu CS ČR ještě před zahájením dopravy a dále v případě, že dojde ke změně místa určení.

Rozvozový plán musí mít následující náležitosti

- a) identifikační údaje dopravce,
- b) místo zahájení dopravy (místo odebrání vybraných výrobků),
- c) identifikace daňového skladu,
- d) číslo daňového dokladu, ke kterému je vystaven rozvozový plán,
- e) datum vystavení,
- f) registrační značka dopravního prostředku,

- g) druh a množství dopravovaných vybraných výrobků,
- h) jednotlivá místa dodání.

Pokud v okamžiku vystavení rozvozového plánu není známo číslo daňového dokladu, doplní jej řidič dodatečně. Zároveň do daňového dokladu vyznačí číslo rozvozového plánu, ke kterému se vztahuje.

V případě, že po dodání VV na jednotlivá místa dodání zůstane v komoře (komorách) automobilové cisterny nestočené množství VV, je postup při dopravě následující.

Řidič dle pokynů dispečera doplní další místo určení, kam bude dopraveno zbývající množství VV. Na základě daňového dokladu a dosud vydaných stáčecích lístků vyčíslí předpokládané množství VV, které se nachází v cisterně, a uvede jej do rozvozového plánu. Za nestočené množství VV se v tomto případě považuje množství VV, které nebylo možné stočit do skladovací nádrže např. z důvodu technické závady na autocisterně, z důvodu nepřevzetí daného množství VV zákazníkem vzhledem k nedostatečné skladovací kapacitě, z důvodu technické závady na ČS PHM, která neumožňuje stočení VV do skladovacích nádrží (např. výpadek el. proudu, závada na čerpadle apod.). Doplněný rozvozový plán již není třeba zasílat na zadanou adresu CS ČR.

Příčina, pro kterou nebylo možné dodat veškeré množství VV dle rozvozového plánu, musí být odůvodněná a ověřitelná ze strany kontrolních orgánů. Na zbývající množství VV bude vystaven doklad o prodeji, pokud nastane, obdobně jak je to uvedeno v Alternativě č. 1 nebo 2 bodu 5.1.1.

V případě, že po stočení VV na jednotlivých místech dodání zůstane v automobilové cisterně ještě zbytkové množství VV, je postup při dopravě následující.

Řidič dle pokynů dispečera doplní do rozvozového plánu místo stočení. Na základě daňového dokladu (příp. dokladu o prodeji) a dosud vydaných stáčecích lístků vyčíslí předpokládané zbytkové množství VV, které se nachází v cisterně, a uvede jej do rozvozového plánu.

Za zbytkové množství VV se v tomto případě považuje množství VV, které nebylo stočeno z automobilové cisterny v důsledku roztažnosti minerálního oleje a odchylky měřidel při plnění na lávce a na stáčecím zařízení automobilové cisterny. Toto množství by nemělo překročit cca 1% obj. z množství, které bylo na lávce stočeno. Na zbývající množství VV bude vystaven doklad o prodeji, pokud nastane, obdobně jak je to uvedeno v Alternativě č. 1 nebo 2 bodu 5.1.1.

Na čerpací stanici pro účely prokázání zdanění skladovaných vybraných výrobků na ČS PHM budou sloužit doklady o prodeji, které budou vystaveny způsobem uvedeným v Alternativě č. 1 nebo č. 2 bodu 5.1.1.

5.1.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS

V okamžiku zahájení dopravy slouží k prokázání zdanění doklad o prodeji, který vystaví ukladatel pro kupujícího VV. Doklad o prodeji může pro kupujícího vystavit provozovatel DS jménem ukladatelem za podmínek uvedených v bodě 2.3.

Tento doklad slouží k prokázání zdanění dopravovaných VV po dobu dopravy na první místo stočení. Stočením části dodávky na prvním místě dodání dochází ke změně množství VV v automobilové cisterně, tím i výše vyčíslené spotřební daně celkem. Po celou dobu dopravy se nemění osoba nabyvatele. Okamžikem stočení dochází k prodeji VV provozovateli ČS PHM.

Alternativy 1 až 3 pro vydání dokladů budou obdobné, jako je tomu v bodě 5.1.1., jen s tím rozdílem, že výchozím dokladem nebude daňový doklad vystavený provozovatelem DS pro nabyvatele, ale doklad o prodeji vystavený ukladatelem, resp. provozovatelem DS jménem ukladatele, pro kupujícího.

5.2. Prodej v místě odebrání (místo uvedení VV do VDO)

5.2.1. Vlastní zboží nebo zboží nakoupené od provozovatele DS

Doklad o prodeji, kterým se prokazuje zdanění dopravovaných VV, musí být vydán před zahájením dopravy.

Alternativa 1

Provozovatel DS vystaví jménem nabyvatele doklady o prodeji na jednotlivé zákazníky nabyvatele na jednotlivá množství VV, která budou u těchto zákazníků stočena. Podkladem pro vydání dílčích dokladů o prodeji je daňový doklad (nákladní list – DNL) vystavený provozovatelem DS pro nabyvatele.

Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí splňovat následující podmínky

- a) vydání dokladu jménem nabyvatele je na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,

- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa 2

Nabyvatel sám vystaví doklady o prodeji pro své jednotlivé zákazníky na jednotlivá množství VV, která budou u těchto zákazníků stočena. Podkladem pro vydání dílčích dokladů o prodeji je daňový doklad, který vystavil provozovatel DS pro něj jako pro nabyvatele. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě, pak musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa 3

Dopravce vystaví jménem nabyvatele doklady o prodeji na jednotlivé zákazníky nabyvatele pro jednotlivá množství VV, která budou u těchto zákazníků stočena. Podkladem pro vydání dílčích dokladů o prodeji je daňový doklad vystavený provozovatelem DS pro nabyvatele.

Doklad o prodeji může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu jménem nabyvatele na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, ještě před zahájením dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

5.2.2. Zboží nakoupené od třetí osoby z DS

Doklady o prodeji na jednotlivé zákazníky, kterými se prokazuje zdanění dopravovaných VV, musí být vydán před zahájením dopravy. Výchozím dokladem je doklad o prodeji vystavený ukladatelem, resp. provozovatelem DS jménem ukladatele, pro kupujícího

Alternativy 1 až 3 pro vydání dokladů budou obdobné, jako je tomu v bodě 5.2.1., jen s tím rozdílem, že výchozím dokladem pro vystavování dokladů o prodeji nebude daňový doklad vystavený provozovatelem DS pro

nabyvatele, ale doklad o prodeji vystavený ukladatelem, resp. provozovatelem DS jménem ukladatele, pro kupujícího.

5.3. Prodej během dopravy mezi místem odebrání a místy dodání

Alternativa č. 1

Doklad o prodeji může jménem prodávajícího vystavovat dopravce VV na základě zmocnění prodávajícím a dle jeho pokynů. Doklad o prodeji pak musí být vystaven bezodkladně poté, co jsou dopravci sděleny (známy) nové skutečnosti ohledně dopravy VV, tedy že došlo k prodeji během dopravy. Doklad může být vydán jak v listinné podobě, tak elektronické podobě. Pokud bude tento doklad o prodeji vydáván v elektronické podobě, pak musí být splněny následující podmínky

- a) vydání dokladu jménem prodávajícího na základě zmocnění,
- b) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- c) doklad je vystaven bezodkladně, poté, co došlo k prodeji během dopravy,
- d) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- e) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Alternativa č. 2

Doklad o prodeji vystaví prodávající sám na základě údajů uvedených na dokladu o prodeji, který byl vystaven pro něj jako pro kupujícího. Pokud bude doklad o prodeji vystaven v elektronické formě, musí splňovat následující podmínky

- a) vydaný doklad je opatřen časovým razítkem, nebyl-li před zahájením dopravy odeslán na určené webové rozhraní CS ČR,
- b) doklad je vystaven bezodkladně, tedy po stočení VV do skladovací nádrže ČS PHM,
- c) má náležitosti podle § 5 zákona o SPD,
- d) je předložen v listinné podobě nebo zaslán na určené webové rozhraní CS ČR.

Jedná se o postup obdobný jako v bodě 3.3., jen s tím rozdílem, že je více míst dodání a tedy postup pro vydání příslušného dokladu se bude opakovat.

6. Postup pro provozovatele DS při uvádění vlastních zdaněných VV do VDO na vlastní místa dodání

Vzhledem k tomu, že zboží je v každém okamžiku stále ve vlastnictví jedné osoby, která provozuje daňový sklad i ČS PHM nebo obecně místa dodání, nepředpokládá se zásadní problém s vystavováním daňových dokladů. Pokud budou doklady vystavovány elektronicky, pak pro jejich vystavení budou platit stejná pravidla jako pro vystavení dokladů v předchozích modelech doprav vybraných výrobků. Jediná odlišnost, která se u těchto daňových dokladů bude vyskytovat, je, že osoba plátce a osoba nabyvatele uvedená na daňovém dokladu bude totožná.

7. Online přístup do účetního systému daňového subjektu

Daňový subjekt nebude muset zasílat na zadanou adresu CS ČR doklady vystavené elektronicky (např. pro nabyvatele nebo kupujícího), pokud za podmínek stanovených CS ČR zpřístupní Celní správě ČR online účetní systém pravidelně ověřovaný účetním auditorem, ve kterém bude možné jednoduše a v reálném čase vyhledat jednotlivé doklady, a pokud GŘC s takovým postupem na návrh subjektu vysloví písemně souhlas.

Daň z příjmů

433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7

Příspěvek je uzavřen s částečným rozporem v bodech, kde je vyjádřen nesouhlas

Odměna za práci versus Jiná odměna (Benefit)

Pracovněprávní pohled

Z pracovněprávního pohledu lze odměnu zaměstnanců obecně členit na:

- 1) Odměnu za práci, tj. mzdu/plat (dále „mzda“), za mzdu jsou obecně považovány i odměny, prémie, bonusy, příplatky a jiná plnění poskytovaná vedle základní mzdy za výkon činnosti pro zaměstnavatele.
- 2) Jinou odměnu, která má povahu zaměstnanecké výhody (benefitu), je poskytována v souvislosti s existencí pracovního poměru a lze ji považovat za nadstandardní či mimopracovní podmínky a plnění, k jejichž vytváření a poskytování zaměstnavatel přistupuje dobrovolně nad rámec své právní povinnosti s cílem např. stimulovat zaměstnance k setrvání u zaměstnavatele či ocenit dosavadní věrnost zaměstnance zaměstnavateli (dále „jiná odměna“ nebo „benefit“).

Mzda dle § 109 zákoníku práce přísluší obecně zaměstnanci za vykonanou práci. Mzdou se dle zákoníku práce rozumí peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty, tj. naturální mzda, poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Naturální mzdu lze poskytovat za podmínek uvedených v ustanovení § 119 zákoníku práce.

Jiná odměna, která není mzdou, obecně zhodnocuje pouhou existenci pracovněprávního vztahu a má obvykle stabilizační a věrnostní charakter a je součástí péče o zaměstnance, a může být poskytována v peněžní či nepeněžní formě.

Výše uvedené pracovněprávní posouzení bylo judikováno Nejvyšším soudem ČR, např. rozhodnutí sp. zn. 21 Cdo 537/2004: „*Základním pojmovým znakem mzdy tedy je, že přísluší za vykonanou práci; není přitom rozhodující, zda je poskytována v penězích nebo jako naturální mzda za podmínek uvedených v ustanovení § 13 zákona o mzdě. Vedle základní mzdy (měsíční, hodinové či podílové) je třeba za mzdu považovat i její ostatní složky (např. příplatky, odměny, prémie apod.), byly-li poskytnuty zaměstnanci za práci. Jestliže ovšem poskytnuté hmotné plnění nemá žádnou vazbu na vykonanou práci (např. na odvedený výkon, odpracovanou dobu apod.) a zhodnocuje jiné faktory (např. pouhou existenci pracovního poměru), nejedná se o mzdu.*“

České pracovní právo je ovládáno zásadou zákazu diskriminace. Je vyžadováno, aby bylo naplňováno právo na rovné zacházení ve vztahu zaměstnavatele ke svým zaměstnancům. Ve smyslu zákoníku práce jsou zaměstnavatelé povinni zajišťovat rovné zacházení se všemi zaměstnanci, pokud jde o jejich pracovní podmínky včetně

odměňování za práci a jiných peněžitých plnění a plnění peněžité hodnoty, atd. V rámci předkládaného příspěvku se předpokládá, že zaměstnavatel činí odpovídající kroky i v této rovině.

Poskytnutí mzdy nebo jiné odměny má další významné důsledky v oblasti pracovního práva (např. výpočet průměrného výdělku dle §351 a násl. zákoníku práce).

Daňový pohled na straně zaměstnavatele

Pro daňové řešení by se mělo vycházet z pracovněprávního pohledu, tzn. mělo by být jednoznačně určeno, zda je zaměstnanci poskytována mzda (v penězích či naturáliích) nebo jiná odměna (benefity).

Mzda (peněžní i nepeněžní) by měla být vždy považována pro zaměstnavatele za daňově uznatelný náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud vyplacená mzda souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu zaměstnavatele. Tento názor potvrzuje i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 45/2003 - 118 „*Jestliže však správce daně ani žalovaný v projednávaném případě nezpochybnili, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv i tuto část mzdy nutně museli podrobit tam uvedenému testu, pak logicky stejný závěr musí učinit ohledně naturální části mzdy vyplacené stejnému zaměstnanci. Jinými slovy, jestliže správce daně i žalovaný uznali, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný ve smyslu cit. ustanovení, musí zároveň platit, že veškeré mzdové výdaje na tohoto zaměstnance jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zisku. Takový závěr je tak nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžité formě. Správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako výdaj ve smyslu cit. ustanovení a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat.*“

Jiné odměny (benefity) mohou být považovány jako náklad zaměstnavatele a to dle § 24 odst. 1 ZDP pokud existuje věcná souvislost se získáním zdanitelných příjmů zaměstnavatele či dle §24 odst. 2, pokud existuje souvislost nákladu s činností zaměstnavatele.

V ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů jsou uvedeny jako daňově uznatelný náklad i výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah odpočinku zaměstnanců (tj. související s činností zaměstnavatele) vynaložené na specifikované oblasti, a to včetně práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy (bod 5). V ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona o daních z příjmů je na konci uvedeno, že výdaje na pracovní a sociální podmínky, kterými jsou práva zaměstnanců, jsou daňově uznatelným nákladem, pokud zákon o dani z příjmů nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Právě ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů pamatuje na tuto skutečnost, kdy určitá plnění, která tvoří pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, nelze považovat za daňově uznatelný náklad (např. příspěvek/podílení se na nákladech zaměstnance vynaložené na zájezdy a sportovní a kulturní akce či umožnění zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům využít zdravotnická, vzdělávací, zdravotnická a další zařízení). Je možné na §25 odst. 1 písm. h) ZDP nahlížet i jako na zvláštní ustanovení k §24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

Není zcela jasné, zda naturální mzdu je možné obecně podřadit pod nepeněžní plnění poskytovaná formou zmíněnou v ustanovení §25 odst. 1 písm. h) ZDP, resp. zda při použití jazykového výkladu ustanovení §25 odst. 1 písm. h) ZDP by bylo možné dospět k názoru, že pokud je naturální mzda poskytována ve formě zájezdu/rekreace, letenek, školného pro děti zaměstnance, zdravotní péče apod., není takto poskytovaná naturální mzda daňově uznatelným nákladem. Při použití výkladu systematického a historicko–teleologického a s ohledem na existující judikaturu NSS lze však spíše konstatovat, že naturální mzda je daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje kritéria daná v §24 odst. 1 ZDP bez ohledu na znění ust. §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Závěr:

- a) **Mzda (odměna za práci) je obecně daňově uznatelným nákladem pokud splňuje podmínky dle §24 odst. 1 ZDP. Naturální mzdu poskytovanou ve formě zájezdu, letenek, zdravotní a lázeňské péče, školného apod. může zaměstnavatel považovat za daňově uznatelný náklad, pokud splňuje podmínky pro daňovou uznatelnost ve smyslu §24 odst. 1 ZDP.**
- b) **Zaměstnavatel má právo se rozhodnout, zda takto poskytnutou naturální mzdu zahrn do svých daňově uznatelných nákladů či ji do daňově uznatelných nákladů nezahrne a to i v případě, že mzdu v peněžní formě vyplacenou zaměstnanci do daňově uznatelných nákladů zahrnul.**

Daňový pohled na straně zaměstnance

Naturální mzda i ostatní odměna jsou obecně považovány za příjem ze závislé činnosti a podléhá dani z příjmů dle §6 ZDP.

Nepeněžitá plnění poskytovaná ve formě zmíněné v §6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti.

Závěr:

Pokud zaměstnavatel zahrnul naturální mzdu poskytovanou ve formě poskytnutí zájezdu/rekreace, letenek, školného pro děti zaměstnance, nadstandardní zdravotní péče apod. do svých daňově neuznatelných nákladů může být takto poskytnutá naturální mzda osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti dle §6 odst. 9 písm. d) ZDP.

Dohoda mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o výplatě části mzdy nebo jiné odměny nepeněžní formou

Zaměstnanec se může se zaměstnavatelem dohodnout, jaká část jeho mzdy bude vyplacena peněžní a nepeněžní formou. K této dohodě však může dojít před i po přiznání určité složky mzdy zaměstnanci (např. po přiznání bonusů, prémie apod.), která je obecně vyjádřena v hrubé peněžní výši. Pokud dojde nejprve k přiznání mzdy (např. bonusu/prémie) ve výši 1000 Kč a zaměstnanec se následně dohodne se zaměstnavatelem o výplatě části mzdy (bonusu/prémie) např. ve výši 200 Kč v

nepeněžní formě (tj. ve formě naturální mzdy např. formou 5 ks lístků na plavání), je tato naturální mzda stanovena v hrubé výši 200 Kč pro účely dalšího ošetření naturální mzdy na straně zaměstnavatele jako plátce daně a pojistného na veřejnoprávní pojištění. Tato úvaha vyplývá ze skutečnosti, že jak peněžité plnění tak i plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) jsou vždy stanoveny ve hrubé výši a k dohodě mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem o výplatě části mzdy naturální formou dojde v hodnotě reprezentující hrubou výši mzdy zaměstnance (dle §119 odst. 3 zákoníku práce se výše naturální mzdy vyjadřuje v peněžní formě a to tak, aby odpovídala v podstatě obvyklé ceně).

Je však třeba připomenout, že s ohledem na ust. §38h odst. 1 ZDP, dle kterého je základem pro výpočet zálohy na daň úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený příjem poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, je vhodné, aby k vyjasnění, zda příjem bude vyplacen v peněžní nebo nepeněžní formě a jak zaměstnavatel s příjmem zaměstnance naloží z pohledu daně z příjmů právnických osob, došlo nejpozději do okamžiku, kdy plátce má povinnost srazit zálohu na daň (§38h odst. 7 ZDP). Lze vyjít i ze skutečnosti, že za „zúčtovaný příjem“ pro účely ZDP je možné považovat zápis závazku zaměstnavatele vůči konkrétnímu zaměstnanci ve výši dlužné mzdy do účetnictví zaměstnavatele včetně zápisu na mzdový list zaměstnance, a do tohoto okamžiku by měla být vyjasněna forma výplaty příjmu a daňové ošetření příjmů z pohledu DPPO na straně zaměstnavatele. Obdobně se hrubá výše pro účely daňového ošetření a ošetření v oblasti pojistného na veřejnoprávní pojištění aplikuje u přiznané jiné odměny.

Závěr: Pokud existuje dohoda mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem o výplatě části mzdy nepeněžní formou, která je učiněná před i po přiznání výše hrubé mzdy (např. bonusu/prémie), je s touto částí mzdy vyplacené naturální formou nakládáno zaměstnavatelem/ plátcem daně ze závislé činnosti a pojistného na veřejnoprávní pojištění v hrubé výši. Obdobně je předmětem daně ze závislé činnosti i část přiznané jiné odměny v hrubé výši, která byla po jejím přiznání zaměstnanci na základě dohody se zaměstnavatelem poskytnuta v nepeněžní formě.

Stanovisko GFŘ

K závěru č. 1

Ad a) Souhlas.

Mzda je definována v § 109 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), jako peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (dále jen „naturální mzda“) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci.

Podle ustálené judikatury platí, že pokud plnění poskytnuté zaměstnanci nemá žádnou vazbu na vykonanou práci (např. na odpracovanou dobu nebo na odvedený výkon), pak se nejedná o mzdu ale o zaměstnanecký benefit. Podmínky pro poskytování naturální mzdy stanovuje § 119 zákoníku práce. Naturální mzdou mohou být i služby.

Pojmy „naturální mzda“ a „zaměstnanecký benefit v nepeněžní formě“ je třeba důsledně odlišovat, neboť mzda (peněžní i naturální) by měla být vždy daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje podmínky § 24 odst.1 ZDP. Naproti tomu zaměstnanecký benefit zpravidla daňově uznatelným nákladem není.

Ad b) Nesouhlas.

Zaměstnavatel se musí se zaměstnancem smluvně dohodnout, že mu poskytne část mzdy v naturální podobě (§ 119 zákoníku práce), není to na rozhodnutí zaměstnavatele.

Ačkoli lze polemizovat nad právem zaměstnavatele zahrnout některý z daňově uznatelných nákladů (§ 24 ZDP) do nákladů daňově neuznatelných (§ 25 ZDP), zastáváme názor, že v případě naturální mzdy zaměstnavatel takovou volbu nemá. Pokud bychom toto právo volby připustili, mohl by zaměstnavatel svým rozhodnutím ovlivnit skutečnost, zda bude či nebude příslušná mzda u zaměstnance osvobozena od daně v režimu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a současně i to, zda bude příslušná mzda podléhat či nepodléhat povinnému pojistnému. Daňové a pojistné zatížení jednoho subjektu, nemůže být závislé na rozhodnutí jiného subjektu. Taková úprava by mohla poskytovat prostor ke zneužití práva.

Jestliže peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný, musí zároveň platit, že veškeré mzdové náklady na tohoto zaměstnance jsou náklady daňově uznatelnými. Takový závěr je nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžní formě (naturální mzdu) – viz Rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 45/2003 - 118 ze dne 31.8.2004.

K závěru č. 2

Nesouhlas.

Podle shora uvedeného stanoviska GŘ by naturální mzda neměla být hrazena z daňově neuznatelných nákladů. Zaměstnanecký benefit z takových nákladů hradit lze. Současně platí, že ne každý nepeněžní příjem zaměstnance hrazený z daňově neuznatelných nákladů (§ 25 ZDP) nebo ze zisku po zdanění je u zaměstnance osvobozen od daně. Aby mohl být takový nepeněžní příjem zaměstnance osvobozen od daně, musí splňovat ještě další podmínky uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tj. zejména účel – rekreace, zdravotnické služby, vzdělávání atd... a ve vymezených případech jeho hodnota nesmí překročit stanovený limit 20 000 Kč za kalendářní rok.

Záměrem zákonodárců bylo vytvoření přímé vazby mezi úpravou uvedenou v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a úpravou uvedenou v § 25 odst.1 písm. h) ZDP, tj. nastavení takového pravidla, podle kterého by na straně zaměstnance bylo osvobozeno od daně z příjmů pouze nepeněžní plnění poskytované na shora uvedený účel z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele, přičemž za takové plnění nelze považovat naturální mzdu.

K závěru č. 3

Souhlas.

Naturální mzda je součástí hrubé mzdy zaměstnance. Podle právní úpravy poskytování naturální mzdy (§ 119 zákoníku práce) však, je poskytování naturální mzdy založeno na smluvním principu s určitými zákonnými limity.

I když je možné obecné podmínky pro poskytování naturální mzdy dohodnout v kolektivní smlouvě (nebo stanovit ve vnitřním předpisu zaměstnavatele) zákon vyžaduje ve všech případech individuální souhlas zaměstnance s poskytováním naturální mzdy a uzavření individuální dohody o podmínkách jejího poskytování. Tento souhlas a podmínky je možné dohodnout již v pracovní smlouvě (nebo v dodatku k ní) nebo v jiné smlouvě (např. manažerské).

Ze shora uvedeného je zřejmé, že naturální mzda nemůže být zúčtována jako hrubý příjem zaměstnance za vykonanou práci bez předchozí dohody zaměstnance se zaměstnavatelem o podmínkách výplaty mzdy v této formě. Zároveň platí, že část mzdy musí být vyplacena v penězích (§ 119 odst.1 zákoníku práce) a naturální mzda nemůže být oceněna cenou smluvní, ale musí být oceněna cenou obvyklou, stanovenou podle § 119 odst. 3 zákoníku práce.

Dohoda, v rámci které by zaměstnanec souhlasil s poskytováním celé mzdy v naturální formě nebo s oceněním naturální mzdy jinak než cenou obvyklou, by byla neplatná, neboť ustanovení § 119 zákoníku práce je kogentní a nelze se od něj odchýlit.

Daň z příjmů

434/18.11.14 Osvobození bezúplatných příjmů veřejně prospěšného poplatníka podle § 19b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů v případě, že prostředky budou využity pro poskytnutí darů do zemí mimo Evropskou unii, Norsko a Island

*Předkládají: Ing. Petra Hlaváčková, daňový poradce, č. osvědčení 4331
Ing. Olga Těhlová, daňový poradce, č. osvědčení 3919*

Příspěvek je uzavřen

1 Úvod a vymezení problému

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení názorů na aplikaci osvobození bezúplatných příjmů veřejně prospěšného poplatníka podle ustanovení § 19b odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), pokud tyto příjmy veřejně prospěšný poplatník využije k poskytnutí daru subjektům ze států mimo Evropskou unii, Norsko a Island.

2 Popis a rozbor problematiky

V souladu s ustanovením § 19b odst. 2 písm. b) ZDP je veřejně prospěšný poplatník ve smyslu ZDP oprávněn osvobodit od daně z příjmů právnických osob bezúplatný příjem, pokud tento příjem je nebo bude **využit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP** nebo na jeho kapitálové dovybavení.

Domníváme se, že v souvislosti s pojmem „pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP“ může dojít ke sporu ohledně jeho obsahového vymezení. Těmito účely je možné rozumět:

- 1) pouze způsoby využití přijatých prostředků, tj. např. financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní atd., nebo
- 2) způsoby využití přijatých prostředků (viz bod 1) s tím, že navíc musí být splněny další podmínky stanovené v § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP, tj. prostředky musí být poskytnuty jen určitému okruhu příjemců, kteří jsou kromě jiného definováni i teritoriálně, tj. musí se jednat výhradně o příjemce se sídlem nebo bydlištěm na území členského státu Evropské unie (tj. včetně České republiky), Norska nebo Islandu (§ 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 a 12 ZDP).

Pokud by se pro účely osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP aplikovala definice účelů podle výše uvedeného bodu 1), mohl by veřejně prospěšný poplatník osvobodit od daně z příjmů právnických osob bezúplatný příjem, který dále využije na poskytnutí daru na účely vymezené v bodě 1) i příjemcům mimo Evropskou unii, Norsko a Island, např. příjemcům z Ukrajiny, Afriky apod.

Pokud by se pro osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP aplikovala definice účelů podle výše uvedeného bodu 2), pak pokud by veřejně prospěšný poplatník použil bezúplatný příjem na poskytnutí daru příjemcům mimo Evropskou unii, Norsko a Island, nemohl by tento příjem od daně z příjmů právnických osob osvobodit, a musel by ho proto zahrnout do příjmů podléhajících dani z příjmů právnických osob (pokud by o něm účtoval ve výnosech, pak přímo, pokud by o něm neúčtoval ve

výnosech, pak by o tento příjem byl v souladu s § 23 odst. 3 písm. a bod 16) ZDP povinen zvýšit svůj základ daně).

Ze znění § 19b nicméně žádné takové teritoriální omezení nevyplývá. Ze znění důvodové zprávy k novele ZDP platné od 1. ledna 2014 lze navíc dovodit, že pro účely osvobození podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP by měla být použita užší definice účelů jak je uvedena výše pod bodem 1): „*Dále se navrhuje osvobození příjmů z darování u veřejně prospěšných poplatníků, pokud takto získané prostředky použijí pro činnosti nebo účely uvedené v ustanovení § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8, např. v oblasti ochrany dětí a mládeže, občanských a lidských práv, ochrany ohrožených nebo zraněných živočichů nebo ochrany zdraví. V případě porušení podmínky, že bezúplatný příjem nebude použit na vymezenou činnost či účel, bude tento bezúplatný příjem dodatečně zdaněn v roce porušení podmínky, tj. v režimu navrhovaného doplnění § 23 odst. 3 písm. a) bod 3.*“

Kromě důvodové zprávy lze použití definice účelů pro účely osvobození bezúplatných příjmů veřejně prospěšných poplatníkem v rozsahu výše uvedeného bodu 1) podpořit i tím, že v případě veřejně prospěšných poplatníků v podobě nadací nebo nadačních fondů v roce 2013 podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, platilo, že bezúplatné nabytí majetku bylo u těchto poplatníků od daně darovací osvobozeno, pokud byl tento majetek určen na dosahování obecně prospěšných cílů nadace nebo nadačního fondu v souladu se zákonem upravujícím činnost nadací a nadačních fondů. Teritoriální omezení příjemců pro účely osvobození nadačních příjemců od daně darovací tedy nebylo v roce 2013 aplikováno. Záměr zákonodárců toto teritoriální omezení nově zavést podle našeho názoru z důvodové zprávy ani z jiných dostupných materiálů nevyplývá.

3 Závěr

Veřejně prospěšný poplatník (s výjimkou obcí a krajů) je oprávněn osvobodit svůj bezúplatný příjem, který následně použije pro poskytnutí daru/příspěvku dalšímu subjektu na účely vymezené v 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP s tím, že těmito účely se rozumí pouze způsob využití přijatých prostředků vymezený v těchto ustanoveních ZDP, např. účely sociální, charitativní apod., tj. veřejně prospěšný poplatník je oprávněn osvobodit svůj bezúplatný příjem bez ohledu na to, v jakém státě má příjemce daru/příspěvku od tohoto veřejně prospěšného poplatníka z tohoto bezúplatného příjmu sídlo nebo bydliště.

4 Návrh

Navrhujeme přijmout výše uvedený závěr a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat, a zajistit tak jednotnou aplikaci v rámci celé Finanční správy ČR.

Stanovisko GFŘ

Souhlas se závěrem předkladatele. S odkazem na příspěvek č. 424/29.05.14 (Bezúplatné plnění podle § 20 odst. 8 ZDP poskytnuté spojenou osobou) je třeba zdůraznit, že nezbytnou podmínkou pro osvobození příjmů podle § 19b odst. 2 písm. b) ZDP je, že příjemce daru je vždy povinen prokázat, že dar byl nakonec skutečně použit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 ZDP.

Daň z příjmů

435/18.11.14 Kombinace daňové odčitatelné položky na výzkum a vývoj a různých forem veřejné podpory

*Předkládá: Lenka Holoubková, daňová poradkyně, č. osvědčení 4336
Iva Kuncová, daňová poradkyně, č. osvědčení 4641*

Příspěvek je uzavřen

1. Úvod

V praxi daňové subjekty, které evidují aktivity v oblasti výzkumu a vývoje a uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj dle § 34 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), často řeší splnění podmínky uvedené v ustanovení § 34b odst. 2 písm. a) ZDP, které stanoví, že výdaji vynaloženými na výzkum a vývoj zahrnovanými do odpočtu nejsou výdaje (náklady), na něž byla byt' jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Definice veřejné podpory vychází z evropské legislativy a opírá se o 4 znaky veřejné podpory (podpora je poskytnuta z veřejných prostředků, selektivita podpory, narušení soutěže, vliv na obchod mezi členskými státy). Dle ustáleného výkladu není odčitatelná položka na výzkum a vývoj považována za veřejnou podporu. Se stejnými znaky se mezi veřejnou podporu neřadí ani odpočet na podporu odborného vzdělávání. Dotace, granty a investiční pobídky jsou pro naplnění výše uvedených definičních znaků považovány za veřejnou podporu.

Pokyn D-288 tuto problematiku dále upřesňuje v bodě 8 následovně:

V případě, že projekty podporované z veřejných zdrojů, např. podle zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací, jsou v souladu s tímto zákonem financovány podílově, tj. každý jednotlivý náklad související s daným projektem je z určené části financován z veřejných prostředků, je zřejmé, že veškeré takto podpořené náklady projektu je nutné při stanovení odpočtu od daně vyloučit.

Dále je nutné při stanovení odpočtu vyloučit ty jednotlivé výdaje (náklady), které jsou sice zahrnuty v nepodpořených projektech výzkumu a vývoje, ale jsou podpořeny „samostatně“ z veřejných zdrojů, a to ve výši odpovídající tomuto jednotlivému výdaji.

Za veřejné zdroje jsou pro účely zákona považovány prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtů obcí a krajů, státních fondů, z grantů Evropských společenství a z veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů cizího státu.

Na náklady, na které již byla i jen z části poskytnuta podpora z veřejných zdrojů nelze uplatnit odpočet dle §34 odst. 4 zákona. Pokud však byla poskytnuta podpora k nákladům, které se nevztahují k projektu výzkumu a vývoje (včetně mzdových prostředků nevztahujících se k projektu výzkumu a vývoje) nemá tato veřejná podpora (např. dotace od úřadu práce na úhradu mzdových nákladů, uplatněná sleva na dani podle §35a a §35b zákona o daních z příjmů) vliv na uplatnění odčitatelné položky dle §34 odst. 4 a 5.

2. Popis problému

Problémy obecně přináší způsob definování výdajů (nákladů), které jsou již podpořeny v rámci veřejné podpory. Především pak výše uvedený druhý odstavce bodu 8, který požaduje vyloučení výdaje podpořeného „samostatně“ z veřejných zdrojů v odpovídající výši může v praxi způsobovat problémy.

Tento příspěvek se věnuje konkrétním příkladům, ve kterých může být potenciálně identifikováno křížení různých forem podpory z veřejných zdrojů a daňové odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

2.1. Příklad 1 – podpořené náklady na pořízení strojů/zařízení

(i) Daňový subjekt obdržel dotaci v rámci Operačního programu Podnikání a inovace („OPPI“) v Programu Potenciál. Způsobitelnými náklady pro tuto dotaci jsou náklady na pořízení strojů/zařízení. Daňový subjekt v rámci projektu výzkumu a vývoje (zaměřením se jedná o jiný projekt než ten, který je podpořen z OPPI) vynakládá mzdové a materiálové náklady. Otázkou je, zda čerpání této dotace má vliv na uplatnění mzdových a materiálových nákladů v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

(ii) Daňový subjekt obdržel dotaci v rámci OPPI v Programu Inovace. Způsobitelnými náklady na tuto dotaci jsou náklady na pořízení strojů a zařízení, kdy je stanovena maximální celková částka dotace a % hodnoty strojů a zařízení, které je v rámci dotačního programu podpořeno, tzn. např. 10% nákladů na pořízení strojů. Otázkou je, zda si daňový subjekt může v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj uplatnit zbývající hodnotu stroje (tzn. 90 %) za předpokladu, že je stroj pro daný projekt výzkumu a vývoje následně využíván.

(iii) Daňový subjekt má za jinak nezměněné situace (ii), tj. při podpoře 10% nákladů na pořízení strojů, povinnost vrátit celou/část poskytnuté dotace, a to z důvodu porušení podmínek poskytnutí dotace, v některém z následujících zdaňovacích období po období, kdy byla dotace poskytnuta.

Návrh řešení:

- (i) Dotace z OPPI se nesporně řadí mezi podporu z veřejných zdrojů. Domníváme se, že poskytnutá dotace směřující k podpoře pořízení strojů a zařízení nevyklučuje automaticky celý výzkumný projekt z možnosti odpočtu (nelze zahrnout daňové odpisy podpořených strojů a zařízení) v souladu s odstavcem 2. bodu 8 Pokynu D-288. Jsme tedy toho názoru, že je možné v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj uplatnit mzdové i materiálové náklady, a to při splnění ostatních podmínek stanovených ZDP.
- (ii) Domníváme se, že v případě použití stroje/zařízení pro projekt výzkumu a vývoje je možné 90 % hodnoty zařízení/stroje uplatnit v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj, jelikož v daném případě je daňový subjekt schopen prokázat, že podporou z veřejných zdrojů je pokryto pouze 10 % hodnoty majetku a zbývajících 90 % zůstává nepodpořeno (tj. daňová vstupní cena majetku je pouze ve výši 90% hodnoty pořizovací ceny, protože pořizovací cena stroje/zařízení je v souladu se ZDP snížena o poskytnuté dotace z veřejných zdrojů). V takovém případě je možné

uplatnit v souladu s 2. odstavcem bodu 8 pokynu D-288 až 100% ročního daňového odpisu tohoto stroje/zařízení v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj. Toto platí při splnění ostatních podmínek pro uplatnění odčitatelné položky stanovených ZDP.

- (iii) Domníváme se, že poplatník za situace, kdy
- zařízení/stroj je využíván pro v daném zdaňovacím období provádění projekty výzkumu a vývoje (nebo bude využíván pro budoucí projekty výzkumu a vývoje), má možnost uplatnit hodnotu daňových odpisů vycházející ze změněné daňové vstupní ceny majetku (původní pořizovací cena snížená o hodnotu poskytnuté dotace bude navýšena o hodnotu vrácené dotace) v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj počínaje obdobím, kdy nabylo rozhodnutí o vrácení (části) dotace právních účinků.
 - zařízení/stroj již není a nebude využíván k provádění projektů výzkumu a vývoje, nemůže zpětně uplatnit rozdíl ve výši daňových odpisů ze změněné a původní vstupní ceny stroje/zařízení jako odčitatelnou položku na výzkum a vývoj např. v rámci dodatečného přiznání (při dodržení podmínek ZDP) za předchozí zdaňovací období, kdy byl projekt výzkumu a vývoje prováděn.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.2. Příklad 2 – podpořené mzdové náklady

Daňový subjekt eviduje projekty, na které uplatňuje odčitatelnou položku od základu daně a také projekty, které má podpořeny z určitých dotačních programů. Prakticky pak v případě mzdových nákladů mohou nastat následující situace:

- (i) Jeden zaměstnanec se podílí na projektu výzkumu a vývoje a současně na projektu, který je podpořen z veřejných zdrojů, kde vykazuje konkrétní mzdový náklad odpovídající času strávenému řešením grantového projektu nebo
- (ii) Jeden zaměstnanec se podílí na projektu výzkumu a vývoje, kde vykazuje konkrétní mzdový náklad odpovídající času strávenému řešením projektu, a současně na projektu, který je podpořen z veřejných zdrojů, kdy jsou podpořené náklady stanovené jako % část mzdového nákladu příslušného zaměstnance.

Pro situaci (ii) uvádíme ještě zpřesnění. Jeden konkrétní zaměstnanec společnosti pracuje na grantovém projektu z 50 % svého času a na projektu, na který je uplatňována odčitatelná položka na výzkum a vývoj po zbylý čas. Grant je koncipován tak, že bude podpořeno 50 % nákladů vykázaných v rámci grantového projektu. Pokud náklad na zaměstnance je 100 000 Kč, pak mzda odpovídající grantovému projektu je 50 000 Kč a z ní je podpořeno 50 % - tedy 25 000 Kč.

Návrh řešení:

V obou výše uvedených případech (i) (ii) je dle našeho názoru možné odčitatelnou položku na VaV uplatnit, pokud je společnost schopna prokázat, že relevantní část nákladů související s projektem VaV nebyla podpořena z veřejných zdrojů (v případě mzdových nákladů např. prostřednictvím výkazů práce vedených příslušnými zaměstnanci).

U situace (ii) není možné uplatnit v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj zbývající částku 25 000 Kč (z celkové částky 50 000 Kč odpovídající mzdě podpořené v rámci grantového projektu). Částku 50 000 Kč, která se vztahuje k projektu výzkumu a vývoje (není podpořena v rámci grantového projektu) je možné jako odčitatelnou položku uplatnit.

Obě části řešení jsou v souladu se zněním 2. odstavce bodu 8 Pokynu D-288 a s ostatními ustanovení upravujícími odčitatelnou položku na výzkum a vývoj.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.3. Příklad 3 – podpora doplňkové aktivity projektu

Daňový subjekt v rámci svého projektu výzkumu a vývoje souvisejícího s vývojem nového produktu, na který uplatňuje odčitatelnou položku od základu daně, uplatňuje také náklady na průběžná měření a testování, která jsou specifická pro obor, ve kterém podniká. Současně má tuto aktivitu speciálního měření podpořenu z grantového projektu.

Otázkou je, zda podpoření aktivity, která probíhá v rámci projektu výzkumu a vývoje, diskvalifikuje celý projekt v rámci odčitatelné položky od základu daně nebo zda stačí náklady uplatňované v odpočtu o tyto náklady na měření a testování očistit.

Návrh řešení:

S ohledem na skutečnost, že hlavním cílem projektu výzkumu a vývoje je vývoj nového produktu a aktivita měření/testování tvoří v rámci projektu podpůrnou aktivitu, jsme toho názoru, že poskytnutá grantová podpora nevyklučuje automaticky celý výzkumný projekt z možnosti odpočtu. Nelze tedy zahrnout do odčitatelné položky pouze náklady podpořené z grantového projektu, ostatní náklady na vývoj nového produktu je možné v rámci daňového odpočtu uplatnit. Závěr vychází ze znění 2. odstavce bodu 8 Pokynu D-288.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.4. Příklad 4 – daňové odpisy majetku a investiční pobídky ve formě slevy na dani

Daňový subjekt obdržel v roce 2013 rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů v souvislosti s rozšířením výroby obchodního závodu. Ke splnění všeobecných a zvláštních podmínek došlo v průběhu zdaňovacího období roku 2014. Daňový subjekt se však rozhodl čerpat investiční pobídku ve formě slevy na dani až od zdaňovacího období roku 2015.

V rámci způsobilých výdajů vykazuje daňový subjekt stroje pořízené v roce 2013, které v letech 2013 – 2015 používá pro projekt, který se kvalifikuje pro odčitatelnou položku od základu daně. Otázkou je, zda je v letech 2013 – 2015 daňový subjekt, v případě použití strojů/zařízení pro projekt výzkumu a vývoje, oprávněn uplatnit daňový odpis v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj.

Návrh řešení:

S ohledem na skutečnost, že daňový odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP nemá selektivní povahu (daňová úleva je přístupná pro všechny subjekty), nenaplnuje definiční znaky pro veřejnou podporu. Na druhou stranu investiční pobídka ve formě slevy na dani bezesporu veřejnou podporou je. Nicméně k poskytnutí veřejné podpory dle našeho názoru dochází až okamžikem jejího čerpání, ke kterému dle výše uvedeného příkladu dojde až ve zdaňovacím období 2015 (zdaňovací období, ve kterém je poprvé uplatněna sleva na dani).

Z tohoto důvodu jsme toho názoru, že daňové odpisy výše uvedených strojů lze v rámci daňového odpočtu uplatnit ve zdaňovacím období 2013 i 2014. V případě roku 2015 je možné daňový odpis v odpočtu na výzkum a vývoj uplatnit také, pokud si daňový subjekt připraví dostatečnou dokumentaci, kterou prokáže, že na daný stroj/zařízení nebyla investiční pobídka ve formě slevy na dani doposud čerpána (tj. nebyly náklady na pořízení stroje zahrnuty do té části způsobilých nákladů, ze kterých byla příslušným procentem veřejné podpory uplatněna sleva na dani).

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

2.5. Příklad 5 – mzdové náklady a investiční pobídky ve formě slevy na dani

Daňový subjekt obdržel v roce 2013 rozhodnutí o příslibu investiční pobídky ve formě slevy na dani z příjmů v souvislosti s vybudováním technologického centra. Způsobilými náklady budou dle rozhodnutí daňového subjektu mzdové náklady vynaložené na nová pracovní místa v průběhu 24 měsíců bezprostředně následujících po měsíci, ve kterém bylo místo obsazeno.

Investiční pobídka ve formě slevy na dani bude daňovým subjektem čerpána poprvé za zdaňovací období roku 2015. Zaměstnanci, jejichž mezd se bude investiční pobídka týkat, pracují v roce 2013 a 2014 na projektu výzkumu a vývoje, který se kvalifikuje pro odpočet od základu daně.

Otázkou je, zda je v letech 2013 – 2014 daňový subjekt oprávněn uplatnit mzdový náklad v rámci odčitatelné položky na výzkum a vývoj (zdaňovací období, ve kterém je poprvé uplatněna sleva na dani).

Návrh řešení:

Stejně jako u příkladu 4 platí, že daňový odpočet podle § 34 odst. 4 ZDP nemá selektivní povahu (daňová úleva je přístupná pro všechny subjekty) a nenaplnuje tak definiční znaky pro veřejnou podporu. Na druhou stranu investiční pobídka ve formě slevy na dani veřejnou podporou je. Nicméně k poskytnutí veřejné podpory dle našeho názoru dochází až okamžikem jejího čerpání, ke kterému dle výše uvedeného příkladu dojde až ve zdaňovacím období 2015 (zdaňovací období, ve kterém je poprvé uplatněna sleva na dani, je zdaňovací období 2015).

Z tohoto důvodu jsme toho názoru, že mzdový náklad za rok 2013 a 2014 lze v rámci daňového odpočtu uplatnit.

2.6 Souběh odčitatelných položek od základu daně

S ohledem na skutečnost, že odčitatelná položka na výzkum a vývoj a odpočet na podporu odborného vzdělávání nejsou považovány za veřejnou podporu, domníváme se, že je možné tyto odpočty kombinovat.

Návrh řešení:

Odčitatelné položky upravené v § 34 odst. 4 ZDP lze kombinovat.

Po projednání doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ

Obecně:

Považujeme za vhodné připomenout, že nelze ztotožňovat způsobilé náklady (dříve též náklady vhodné na podporu), které jsou základem pro stanovení výše veřejné podpory, např. formou investičních pobídek, účelových dotací apod., s náklady specificky vymezenými např. pro účely stanovení částek odčitatelných od základu daně.

Obecně platí, že poplatník je povinen vždy doložit a oddělit náklady (výdaje) tak, aby bylo zřejmé, na které z těchto jednotlivých nákladů byla poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

K závěru 2.1

Souhlas s řešením u případu (i); bylo by vhodné zpřesnit text v závorce uvozujícího odstavce (např. je nutné vyloučit **pouze** daňové odpisy podpořených strojů a zařízení).

Nesouhlas s řešením navrhovaným u případu (ii), neboť nerespektuje vymezení výdajů (nákladů), které nejsou vynaloženy na výzkum a vývoj, jelikož na ně byla byt jen **zčásti** poskytnuta podpora z veřejných zdrojů (viz § 34b odst. 2 písm. a) ZDP). I zmiňované nepatrné pokrytí 10 % hodnoty majetku pořízeného v rámci OPPI, z veřejných zdrojů, diskvalifikuje možnost uplatnění ročního daňového odpisu ze vstupní ceny uvedeného majetku, snížené o poskytnutou dotaci, jako výdaje vynaloženého na výzkum a vývoj zahrnovaného do odpočtu.

Souhlas s řešením v případě (iii) s tím, že není dán zákonný důvod pro zpětnou změnu vstupní ceny o vrácenou dotaci. Proto nelze dodatečně měnit ani roční daňový odpis, čímž je vyloučen důvod pro vznik rozdílu mezi zvýšenou a původní vstupní cenou, a dodatečné zvýšení odečtu.

K závěru 2.2.

Souhlas se společným řešením navrženým pro případy (i) a (ii), i s dílčím řešením pro případ (ii), s důrazem na vyslovený předpoklad průkazné evidence vynaložených

mezd v členění na mzdy vynaložené v rámci grantového programu a mzdy vztahující se k projektu výzkumu a vývoje.

K závěru 2.3.

Souhlas s navrženým řešením s tím, že nelze akceptovat argument, že „aktivita měření“ je aktivitou podpůrnou. Z hlediska uplatňování odpočtu na podporu V a V je rozhodné, zda se jedná o náklad vynaložený na realizaci výzkumu nebo vývoje, který může / by mohl být obecně zahrnut do odpočtu. Pokud je takovýto náklad samostatně podpořen z veřejných zdrojů, nelze ho do odpočtu zahrnout. Veřejná podpora jednoho určitého nákladu však nezpůsobí, že zbývající náklady vynaložené na realizaci projektu výzkumu nebo vývoje nemohou být do odpočtu zahrnuty.

K závěru 2.4.

Souhlas s navrženým řešením. Pokud daňový subjekt v daném případě splnil všeobecné a zvláštní podmínky pro uplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek v roce 2014 a slevu na dani uplatňuje až od zdaňovacího období 2015 (zdaňovací období, za které je poprvé uplatněna sleva na dani), může v roce 2013 a 2014 zahrnout daňový odpis dotčeného stroje do odpočtu na podporu výzkumu a vývoje. V roce 2015 však nemůže do odpočtu zahrnout daňový odpis tohoto stroje, pokud jeho vstupní cenu zahrne do způsobilých nákladů (§ 6a zákona o investičních pobídkách) a z jejich úhrnu vyjde při výpočtu výše veřejné podpory, kterou v tomto roce uplatní formou slevy na dani. Jinak řečeno, je nutné dodržet postup, který vyloučí dvojí podporu, jednak podporu z titulu zahrnutí daňového odpisu majetku pořízeného v rámci realizace podpořeného investičního projektu do odpočtu na podporu V a V a jednak podporu ve formě uplatněné slevy na dani v režimu investičních pobídek.

K závěru 2.5.

Souhlas s navrženým řešením.

K závěru 2.6.

Souhlas s navrženým řešením.