

## Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 15.11.2017

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

#### **DPH**

**505/28.06.17 Vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě..... 2**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

#### **DPH**

**509/15.11.17 DPH režim u školení určených pro omezený okruh účastníků.....9**

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

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **Daň z příjmů**

**510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod.....**

Předkládají: Ing. Jan Linhart, daňový poradce č. osv. 2890

Ing. Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. osv. 4356

Ing. Silvie Jurčíková, daňový poradce č. osv. 5212

### **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

#### **Daň z příjmů**

**511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace .....**

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 15.11.2017**

#### **Daň z příjmů**

**512/15.11.17 Přejedání daňových práv a povinností při přeměnách veřejně prospěšných poplatníků .....** 22

Předkládá: Mgr. Ing. Magdaléna Králová, daňový poradce, č. osv. 3627

### **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

#### **Daň z příjmů**

**513/15.11.17 Prodej přes internetový obchod hrazený prostřednictvím platební brány - okamžik vzniku příjmu pro obchodníka s daňovou evidencí .....** 26

Předkládají: Ing. Michaela Szmaragowski, daňový poradce, č. osv. 3468

Ing. Lucie Kozáková, daňový poradce, č. osv. 3867

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

### **DPH**

#### **505/28.06.17 Vracení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě**

Předkládají: Ing. Stanislav Kryl, daňový poradce, č. osv. 3353

Ing. Ivana Svobodová, daňový poradce, č. osv. 4239

#### **1. Cíl příspěvku**

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnění pravidel týkajících se podávání žádostí o vracení daně v tuzemsku osobami registrovanými v jiném členském státě v případech, kdy má tato osoba sídlo v jednom členském státě provozovnu umístěnou v dalším jiném členském státě nebo ve třetí zemi.

#### **2. Použité zkratky**

- 1) Zákon o DPH - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v současném znění
- 2) Směrnice o DPH – Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 3) Směrnice Rady 2008/9/ ES – Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě
- 4) Nařízení - Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty
- 5) Třináctá směrnice - Třináctá směrnice Rady, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství (86/560/EHS)

#### **3. Situace**

Osoba povinná k dani se sídlem v jiném členském státě, která je v tomto jiném členském státě registrována (dále jen „členský stát A“), má provozovnu v dalším členském státě, jiném než ve kterém má sídlo (dále jen „členský stát B“), a/nebo má provozovnu ve třetí zemi.<sup>1</sup> Zároveň tato osoba nemá sídlo ani provozovnu v České republice.

---

<sup>1</sup> Pro úplnost dodáváme, že tato osoba může mít více stálých provozoven i ve více zemích – jak v členských státech EU, tak ve třetích zemích. Pro jednoduchost textu tuto skutečnost dále nerozepisujeme, jelikož nemá vliv na výsledky.

V celém příspěvku předpokládáme, že tyto provozovny mohou přijímat i poskytovat plnění, neboť jsou dostatečně stálé a mají vhodné personální a technické zdroje, jedná se tedy v souladu s ustanovením čl. 11 Nařízení<sup>2</sup> o „stálé provozovny“.

V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie<sup>3</sup> dále v tomto příspěvku vycházíme ze skutečnosti, že stálá provozovna není samostatnou osobou, nýbrž tvoří se zřizovatelem jedinou osobu povinnou k dani.

Tyto osoby registrované v jiném členském státě i jejich provozovny mohou přijímat<sup>4</sup> v rámci své ekonomické činnosti, mimo jiné, i plnění s místem plnění v tuzemsku.

Plnění přijatá v tuzemsku jsou následně použita pro uskutečnění plnění, která nevedou k registraci této osoby v tuzemsku (např. nakoupené zboží je pronajímáno tuzemskému plátcovi, nakoupené formy jsou prodány tuzemskému plátcovi, krátkodobé ubytování zahraničního experta je nutné k poskytnutí poradenství tuzemskému plátcovi – výčet není pochopitelně vyčerpávající).

V případech přijatých plnění s místem plnění v tuzemsku (například dodání zboží, poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci, poskytnutí přepravy osob, poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání a zábavy, poskytnutí stravovací služby či poskytnutí nájmu dopravního prostředku), poskytnutých plátcem daně bude uplatněna česká daň. Jelikož příjemci těchto plnění nejsou českými plátcovi, nemohou si uplatnit odpočet daně na vstupu prostřednictvím přiznání k DPH.

Těmto daňovým subjektům ovšem vzniká (za splnění dalších podmínek) dle ustanovení § 82a zákona o DPH nárok na vrácení daně na vstupu. O vrácení daně si mohou požádat prostřednictvím podání žádosti o vrácení daně (dále jen „žádost“).

### **Dílčí otázka I**

Spornou otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve státě B podávat Žádosti týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve státě B.

---

<sup>2</sup> Rozumíme, že podmínky vymezující provozovnu dle čl. 11 Nařízení platí *mutatis mutandis* ve vztahu k přijetí či poskytnutí jakéhokoliv jiného zboží či služby (nejenom pro služby dle § 44, 45, 56/2, 58 či 192a Směrnice o DPH).

<sup>3</sup> Např. případ C-210/04 FCE Bank plc, podle kterého „...stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby“.

<sup>4</sup> Skutečnost, že stálá provozovna může přijímat plnění, vyplývá z článku 22 odstavce 1 Nařízení:

„Za účelem identifikace stálé provozovny příjemce, jíž je služba poskytnuta, přezkoumá poskytovatel povahu a využití poskytnuté služby.“

Jestliže povaha a využití poskytnuté služby neumožňují identifikovat stálou provozovnu, jíž je služba poskytnuta, poskytovatel při identifikaci daně stálé provozovny přihlédne zejména k tomu, zda smlouva, objednávka a identifikační číslo pro DPH přidělené členským státem příjemce, které mu příjemce sdělil, identifikují stálou provozovnu jako příjemce služby a zda je stálá provozovna subjektem, který za službu platí.

V případě, že stálá provozovna příjemce, jíž je služba poskytnuta, nemůže být určena podle prvního a druhého pododstavce tohoto odstavce, nebo v případě, že služby, na něž se vztahuje článek 44 směrnice 2006/112/ES, jsou poskytnuty osobě povinné k dani podle smlouvy, která se vztahuje na jednu nebo více služeb využívaných nezjistitelným nebo nekvantifikovatelným způsobem, poskytovatel může oprávněně považovat služby za poskytnuté v místě, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti.“

## **Dílčí otázka II**

Další otázkou je, prostřednictvím kterého státu by měla osoba registrovaná v členském státě A se stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi podávat Žádosti o vrácení daně týkající se tuzemských plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi.

### **4. Analýza situace**

Směrnice o DPH poskytuje osobám usazeným<sup>5</sup> v jiném členském státě, než ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, možnost vrácení této daně při splnění určitých podmínek.

Jednou z těchto podmínek je podání Žádosti prostřednictvím elektronického portálu v členském státě, ve kterém je osoba povinná k dani usazena.

Pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že ostatní podmínky dané Směrnicí o DPH jsou splněny.

#### **4.1 Osoba registrovaná k dani v členském státě A se stálou provozovnou v členském státě B**

Nejprve uvádíme přehled relevantní evropské i národní legislativy.

##### Článek 170 Směrnice o DPH

*„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu článku 1 směrnice 86/560/EHS [\*\*\*\*], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice 2008/9/ES [\*\*\*\*\*] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:*

*a) plnění podle článku 169;*

*b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.*

##### Článek 171, odstavec 1 Směrnice o DPH

*„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici 2008/9/ES.“*

##### Článek 7 Směrnice Rady 2008/9/ ES

<sup>5</sup> Dle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. případ 73/06 Planzer Luxembourg Sarl) se za sídlo hospodářské činnosti považuje místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se obecného řízení společnosti a kde jsou vykonávány funkce její ústřední správy.

*„Aby dosáhla vrácení daně v členském státě vrácení daně, musí osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně podat v členském státě, ve kterém je usazena, prostřednictvím elektronického portálu zřízeného tímto členským státem elektronickou žádost o vrácení daně určenou členskému státu vrácení daně.“*

Ustanovení § 82a odstavec 4 Zákona o DPH uvádí, že

*„Podmínkou pro vrácení daně v tuzemsku je podání žádosti o vrácení daně prostřednictvím elektronického portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“*

Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. i Zákona o DPH uvádí, že

*„sídlem [se rozumí] u osoby povinné k dani adresa místa jejího vedení, kterým se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, popřípadě místo, kde se schází její vedení; nemá-li fyzická osoba místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu,“*

Podle článku 7 Směrnice Rady 2008/9/ES má být podána Žádost ve státě usazení žadatele. Protože evropská legislativa nijak specificky neupravuje situaci, kdy je žadatelem osoba registrovaná k dani v členském státě A, avšak má stálou provozovnu ve státě B (a Žádost se týká plnění, která jsou přiřaditelná činnosti stálé provozovny umístěné ve státě B), je nutno na legislativu nahlížet tak, že má daňový subjekt možnost volby, ve kterém státě bude Žádost podána.

Jak je uvedeno výše, dle zákona o DPH se Žádost podává prostřednictvím „...portálu v jiném členském státě, v němž má osoba registrovaná k dani sídlo nebo provozovnu.“ Rovněž Zákon o DPH dává možnost volby, jelikož obě možnosti jsou spojeny spojkou „nebo“ bez žádných dalších podmínek. Je na žadateli, jakou možnost tedy využije.

Nárok na vrácení daně v souladu s evropskou i národní legislativou bezpochyby vzniká jak v případě plnění přiřaditelných činností zřizovatele (tedy osoby registrované k dani v členském státě A), tak i jeho stálé provozovny<sup>6</sup>. Otázkou tedy je, jak požádat o vrácení daně u plnění přiřaditelných činností stálé provozovny, aby na straně správce daně nedošlo k pochybnostem o oprávněnosti takové Žádosti.

Vzhledem k benevolentnosti znění Zákona o DPH lze tedy podle našeho názoru postupovat tak, že daňový subjekt si sám zvolí, zda u plnění přiřaditelných stálé provozovně podá Žádost prostřednictvím elektronického portálu buď v členském státě A (tedy ve státě, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny) nebo členském státě B (tedy ve státě, kde je stálá provozovna umístěna). Obě varianty by měly být posuzovány správcem daně shodně.

Pro úplnost doplňujeme, že o vrácení daně z plnění přiřaditelných činností zřizovatele stálé provozovny lze požádat pouze ve státě sídla zřizovatele. Žádost podaná ve státě zřizovatele tedy bude zahrnovat plnění, která přijímá zřizovatel, a dále může obsahovat i plnění, která přijímá jedna (či více) stálých provozoven umístěných

---

<sup>6</sup> Jak už bylo uvedeno výše, pro účely tohoto příspěvku předpokládáme, že další podmínky stanovené v § 82a a 82b jsou splněny.

v jiných členských státech. V případě více provozoven v jiných členských státech je možné do Žádosti ve státě A zahrnout přijatá plnění pouze některých provozoven s tím, že plnění přijatá ostatními provozovnami budou zahrnuta do Žádostí v jednotlivých členských státech, ve kterých jsou provozovny umístěny.

### *Zamezení duplicity v podaných Žádostech*

V okamžiku, kdy je umožněno podat Žádost prostřednictvím elektronických portálů obou zemí, mohlo by (např. administrativní chybou při přípravě Žádosti) dojít k situaci, kdy je jeden daňový doklad zahrnut do Žádosti podané prostřednictvím státu A i do Žádosti podané prostřednictvím státu B.

Domníváme se, že tato skutečnost by neměla výše uvedený závěr zpochybnit. Správce daně si může prostřednictvím systému VIES ověřit, že žadatelem je jedna a ta samá osoba, jen s identifikačními čísly vydanými ve členském státě A nebo B. Následně má vždy možnost případnou duplicitu odhalit dle čísel daňových dokladů uvedených v Žádostech a zamezit tak případnému několikanásobnému vrácení daně vztahující se k jednomu daňovému dokladu.

### **Dílčí závěr I**

Pokud jde o plnění přijatá stálou provozovnou umístěnou v členském státě B, má zřizovatel této stálé provozovny (tj. osoba registrovaná k dani v členském státě A), možnost volby, prostřednictvím kterého z těchto dvou členských států bude Žádost podána.

### **4.2 Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi**

Nejprve je třeba analyzovat, jaká legislativa je pro danou situaci relevantní. Níže proto citujeme vybraná relevantní ustanovení přepisů a ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie, upravující vrácení daně zahraničním osobám a problematiku samostatné osoby povinné k dani.

#### Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-210/04 FCE Bank plc

Soudnímu dvoru Evropské unie byla položena otázka, zda: *“...stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, musí být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby?”*

Odpověď na výše uvedenou otázku zněla tak, že: *„stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby.“*

#### Článek 171 odstavec 2 Směrnice o DPH

„Osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými směrnicí 86/560/EHS.“ (Třináctá směrnice)

#### Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

*„Aniž jsou dotčeny články 3 a 4, vrátí každý členský stát osobě povinné k dani neusazené na území Společenství za níže stanovených podmínek daň z přidané hodnoty, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v čl. 17 odst. 3 písm. a) a b) směrnice 77/388/EHS anebo pro služby uvedené v čl. 1 bodu 1 písm. b) této směrnice*

#### Článek 2 odstavec 1 Třinácté směrnice

*„Členské státy mohou podmínit vrácení daně podle odstavce 1 poskytnutím srovnatelných výhod v oblasti daní z obratu třetími zeměmi.“*

#### Ustanovení § 83 odstavce 1 Zákona o DPH

*„Nárok na vrácení daně za zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku přijaté zahraniční osobou povinnou k dani, která nemá provozovnu na území Evropské unie, může uplatnit tato osoba, pokud v období, za které žádá o vrácení daně, v tuzemsku neuskutečňuje jiná než tato plnění:*

- a) dovoz zboží,*
- b) plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně,*
- c) plnění podle § 69,*
- d) plnění, u něhož jsou povinni přiznat daň plátce nebo identifikovaná osoba, pro které je plnění poskytnuto, nebo*
- e) poskytnutí služby, na kterou se použije zvláštní režim jednoho správního místa.“*

#### Ustanovení § 4 odstavce 1 písm. g) Zákona o DPH

*„zahraniční osobou (se rozumí) osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu,“*

Třináctá směrnice se zabývá úpravou vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství. Osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi, má ovšem sídlo na území Společenství. Nemůže se tedy jednat o osobu neusazenou na území Společenství a Třináctou směrnicí zde proto nelze aplikovat.

Dále ustanovení § 4 odstavec 1 písm. g) zákona o DPH uvádí, že za zahraniční osobu se považuje „...osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu“. V našem případě se ale jedná o osobu registrovanou k dani v jiném členském státě, která zde má sídlo. Ani podle zákona o DPH se tedy nemůže jednat o zahraniční osobu a nelze aplikovat ustanovení § 83 zákona o DPH.

Plnění, která přijme stálá provozovna umístěná ve třetí zemi, a u kterých vzniká nárok na vrácení daně <sup>7</sup>, bude tedy nutné zahrnout do Žádosti podané prostřednictvím elektronického portálu v zemi, kde má sídlo zřizovatel stálé provozovny v souladu s ustanovením § 82a zákona o DPH. V této Žádosti mohou být rovněž zahrnuta plnění, která se vztahují k činnosti zřizovatele.

Na rozdíl od předešlé situace zde daňový subjekt nemá možnost volby, ve které zemi bude podána Žádost.

Pro úplnost doplňujeme, že vrácení daně zahraničním osobám povinným k dani je omezeno uplatněním principu vzájemnosti (tento princip v současnosti Česká republika uplatňuje pouze u Švýcarska, Makedonie a Norska). Tento princip ale nelze na popsany problém aplikovat, jelikož stálá provozovna umístěná ve třetí zemi není samostatný subjekt a rozhodující je sídlo zřizovatele stálé provozovny, které je dle výše uvedených předpokladů v členském státě A.

## Dílčí závěr II

Z výše uvedeného rozboru legislativy vyplývá, že osoba registrovaná k dani v členském státě A, která má stálou provozovnu ve třetí zemi, nesplní podmínky ustanovení § 83 odstavec 1 zákona o DPH. Proto bude taková osoba Žádost (i v případě plnění přijatých stálou provozovnou umístěnou ve třetí zemi) podávat prostřednictvím elektronického portálu v zemi svého sídla dle ustanovení § 82a zákona o DPH.

## 5. Návrh řešení

Navrhujeme přijmout výše popsané dílčí závěry a náležitým způsobem je publikovat.

### **Stanovisko GFŘ:**

**Žadatel si nemůže vybrat, prostřednictvím kterého státu bude podávat žádost o vrácení daně, ani nemůže žádat o vrácení daně za plnění, fakticky uskutečněná a fakturovaná na jeho stálé provozovny (definované dle § 4 odst. 1 písm. j) ZDPH) v odlišných členských státech. Provozovna za jí přijatá plnění, musí žádat v členském státě, kde se nachází. GFŘ nesouhlasí s dílčím závěrem č. I.**

**Žadatel může žádat o vrácení daně podle § 82a zákona o DPH prostřednictvím el. Portálu v zemi usazení za plnění uskutečněná na jeho provozovny ve třetích zemích, neboť se stále jedná o jednu osobu a nelze aplikovat § 83 zákona o DPH. GFŘ souhlasí s dílčím závěrem č. II.**

<sup>7</sup> Jak už je uvedeno výše, provozovna tvoří se zřizovatelem jednu osobu povinnou k dani. Ve věci C-210/04 FCE Bank plc byla Soudnímu dvoru Evropské unie položena otázka, zda: "...stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, musí být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby?"

Odpověď na výše uvedenou otázku zněla tak, že: „stálá provozovna, která není právní entitou odlišnou od společnosti, k níž náleží, která se nachází v jiném členském státě a již společnost poskytuje služby, nemůže být považována za osobu povinnou k dani z důvodu nákladů, které jsou jí započteny za uvedené služby.“ Je tedy zřejmé, že provozovna je neoddělitelnou součástí zřizovatele a zřizovateli tak vzniká nárok na vrácení daně z plnění přijatých stálou provozovnou.



## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

### DPH

#### **509/15.11.17 DPH režim u školení určených pro omezený okruh účastníků**

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

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit a sjednotit přístup k DPH režimu u služeb spočívajících v zajištění školení různého charakteru. Není samozřejmě sporu o tom, že zajištění školení nabízeného / poskytovaného širokému okruhu zájemců představuje vzdělávací službu ve smyslu §10b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“). Nicméně v praxi se vyskytují mnohé případy, kdy není zcela jednoznačné, zda se jedná o zajištění vzdělávací služby ve smyslu §10b zákona o DPH nebo o službu, která podléhá základnímu pravidlu pro určení místa plnění dle § 9 zákona o DPH. Těmito případy se zabývá tento příspěvek.

### **1. Právní rámec**

Ustanovení §10b zákona o DPH vymezuje místo plnění u služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy. V souladu s tímto ustanovením se místo plnění u služby spočívající v oprávnění ke vstupu na kulturní, uměleckou, sportovní, vědeckou, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce nachází tam, kde se daná akce koná.

Zákon o DPH ani směrnice 2006/112/ES (dále jen „**Směrnice**“) neobsahuje bližší vymezení služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání a zábavy.

Určité upřesnění je pak obsaženo v prováděcím nařízení č. 282/2011 (dále jen „**Prováděcí nařízení**“). V souladu s čl. 32 Prováděcího nařízení zahrnují služby spočívající v zajištění vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce ve smyslu článku 53 směrnice 2006/112/ES (§10b zákona o DPH) poskytnutí služeb, jejichž podstatným rysem je udělení oprávnění ke vstupu na akci výměnou za vstupenku nebo úplaty, včetně úplaty v podobě předplatného, sezónní vstupenky nebo pravidelného poplatku.

Přitom se výše uvedené ustanovení dle téhož článku Prováděcího nařízení vztahuje především na:

- oprávnění ke vstupu na kulturní představení, divadelní představení, cirkusová představení, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, na výstavy, jakož i na další podobné kulturní akce;
- oprávnění ke vstupu na sportovní akce, jako jsou sportovní zápasy a soutěže
- oprávnění ke vstupu na vzdělávací a vědecké akce, jako jsou konference a semináře

Výše uvedená ustanovení jsou značně obecná a lze z nich dovodit s jistotou pouze to, že předmětem diskutovaných služeb jsou akce, u nichž se očekává účast „většího“ počtu různých účastníků. Neposkytují však detailnější návod, jak rozlišit, které ustanovení aplikovat na školení určená pro omezený okruh účastníků. Rozlišit,

zda se jedná o služby spadající pod §10b nebo §9 zákona o DPH, je tak značně komplikované.

Vymezení těchto akcí v Prováděcím nařízení zjevně navazuje na rozsudek SDEU C-114/05 ve věci Gillan Beach Ltd<sup>8</sup>, ve kterém SDEU konstatoval:

23) *V tomto ohledu je třeba konstatovat, jak to činí francouzská vláda a Komise Evropských společenství, že společné charakteristiky přítomné v různých kategoriích poskytování služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážce šesté směrnice mají původ v komplexní povaze dotčených plnění, která zahrnují několik služeb, jakož i ve skutečnosti, že uvedená plnění jsou zpravidla poskytována více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti.*

24) *Tyto jednotlivé kategorie plnění mají rovněž jako společnou charakteristiku to, že jsou obecně poskytovány při konkrétních událostech, a místo, kde jsou tato komplexní plnění skutečně vykonána, je v zásadě jednoduché určit, neboť uvedené události se odehrávají na konkrétním místě.*

Pravidla pro určení místa plnění dle § 10b zákona o DPH by se tak měly uplatnit v případě, že předmětné akce splňují zároveň následující podmínky:

- představují komplexní plnění
- odehrávají se na konkrétním místě
- jsou zpravidla poskytovány více příjemcům

Ve vztahu k předmětu tohoto příspěvku (školení pro omezený okruh účastníků) je nejdůležitější poslední, výše uvedená podmínka, že jsou tyto akce určeny zpravidla více příjemcům<sup>9</sup>. Za příjemce služby je pak dle mého názoru nutno zřejmě považovat subjekt, který si danou službu objednal.

Výkladovým vodítkem k této poslední podmínce pak může být dle mého názoru rozsudek Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ve věci C-222/09, Kronospan Mielec sp. z o.o. V tomto rozsudku se SDEU zabýval posouzením, zda služby poskytované výše uvedenou společností na objednávku ve prospěch osoby usazené v jiném členském státě je nutno považovat za služby související s vědeckými službami podle čl. 9 odst. 2 písm. c) první odrážka Šesté směrnice [nově čl. 52 písm. a) Směrnice a následně čl. 53 Směrnice a potažmo §10b zákona o DPH].

<sup>8</sup> Předmětem sporu byl výklad článku 9 odst. 2, písm. c) Šesté směrnice, který stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

a) za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází;

b) [...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

– kulturními, uměleckými, sportovními, vědeckými, vzdělávacími, zábavními nebo podobnými činnostmi včetně činností organizátorů takových činností a případně též poskytování vedlejších souvisejících služeb,“

<sup>9</sup> Např. v anglické verzi daného rozsudku se pak uvádí, že „those services are generally provided for a number of different recipients“. I zde je tak evidentní, že předmětné služby musí být poskytovány více různým příjemcům těchto služeb.

Jelikož služby ve vědecké oblasti by měly podléhat stejnému režimu jako služby v oblasti vzdělávání, lze dle mého názoru závěry přijaté SDEU v tomto rozsudku aplikovat i na poskytování školení.

SDEU konstatoval, že jak vyplývá z judikatury SDEU, je pro poskytování služeb uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice (tj. služeb uvedených v čl. 53 a 54 Směrnice, a potažmo §10b zákona o DPH) příznačné zejména to, že jsou určeny zpravidla více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti. A jelikož služby poskytované společností Kronospan nebyly určeny množině příjemců, nýbrž byly provedeny pro jediného kyperského zákazníka, došel SDEU k závěru, že poskytování služeb, jež spočívá v provádění výzkumných a vývojových prací v oblasti životního prostředí a technologie, uskutečňované techniky usazenými v jednom členském státě na objednávku a ve prospěch osoby, které jsou služby poskytovány, usazené v jiném členském státě, musí být považováno za „poskytování služeb techniků“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice<sup>10</sup> a nikoliv za služby související s vědeckými činnostmi a tedy ani za služby vymezené v čl. 53 a 54 Směrnice a potažmo §10b zákona o DPH).

SDEU tak došel k závěru, že ustanovení obsažené v čl. 9 odst. 2 písm. c) Šesté směrnice (čl. 53 a 54 směrnice) nelze aplikovat na případy, kdy jsou služby zde uvedené poskytovány na objednávku a ve prospěch jedné osoby (příjemce) nehledě na to, že tento příjemce poskytnutou službu dále prodal více třetím osobám.

## 2. DPH režim vybraných případů

U níže uvedených příkladů vycházím z předpokladu, že poskytované služby představují komplexní plnění a jsou poskytovány na určitém konkrétním místě, není-li dále uvedeno explicitně jinak.

Rozhodujícím faktorem pro rozhodnutí, zda místo plnění stanovit dle § 9 nebo § 10b zákona o DPH, je pak splnění třetí, výše uvedené podmínky, že jsou zpravidla poskytovány více příjemcům. Tuto podmínku nelze přesně kvantifikovat, nicméně je tato podmínka dle mého názoru splněna, jestliže organizátor dané akce nabízí oprávnění ke vstupu na tuto akci všem subjektům, které splní určité podmínky, s tím, že obvykle je tato akce určena pro více subjektů (samozřejmě např. s podmínkou

<sup>10</sup> SDEU v rozsudku, mimo jiné, uvedl:

„24) Je třeba dodat, že jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, je pro poskytování služeb uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. c) šesté směrnice příznačné zejména to, že je určeno zpravidla více příjemcům, jmenovitě všem osobám účastnícím se v různém postavení kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací nebo zábavní činnosti (viz výše uvedený rozsudek *Gillan Beach*, bod 23).

25 V projednávané věci však z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že služby poskytované společností *Kronospan* nebyly určeny množině příjemců, nýbrž byly provedeny pro jediného kyperského zákazníka, jenž si objednal služby výzkumu a vývoje, o které se jedná ve věci v původním řízení. Okolnost, že od tohoto jediného příjemce služeb bylo požadováno, aby výsledky prací, které si objednal, prodal třetím osobám nebo společností příslušejícím k téže skupině, jako je ta, do níž patří příjemce, je v tomto ohledu bez významu. Šíření zmíněných poskytnutí služeb příjemcem v rámci jeho hospodářské činnosti mezi širší veřejnost totiž neumožňuje mít za to, že tyto služby byly dodány jiné osobě, než je zmíněný příjemce.“

maximální kapacity akce). Daná akce je tak určena pro široký okruh více „anonymních“ subjektů, které jsou připraveny uhradit poplatek stanovený organizátorem akce a které popř. splní další podmínky stanovené pro oprávnění ke vstupu na danou akci. Přitom by nemělo být důležité, zda se dané akce následně zúčastní opravdu větší počet účastníků nebo nikoliv. Zřejmě je též důležité, že daná akce není zorganizována pouze pro předem známé konkrétní příjemce, kteří si tuto akci a její provedení zadali.

Vzhledem k tomu, že nelze dle mého názoru vytvořit jedinou definici této akce aplikovatelnou na všechny případy, níže uvádím případy často se vyskytující v praxi s návrhem pravidla pro určení místa plnění.

2.1 Plátce daně zajišťuje na základě objednávky jednoho zákazníka školení pro zaměstnance tohoto zákazníka. Jedná se o školení individuálně připravené dle zadání zákazníka.

Akce je určena pro jediného příjemce, není nutno zkoumat další okolnosti. Pro určení místa plnění plátce daně použije základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

2.2 Plátce daně zajišťuje na základě objednávky jednoho zákazníka školení pro zaměstnance tohoto zákazníka. Jedná se o standardizované školení, které plátce zároveň běžně nabízí na svých webových stránkách široké veřejnosti.

Akce je určena pro jediného příjemce. Fakt, že obdobné školení nabízí plátce daně na svých webových stránkách široké veřejnosti, nemá vliv na výběr pravidla pro určení místa plnění ve vztahu ke konkrétní službě pro jediného zákazníka (příjemce služby) na základě jeho objednávky. Plátce daně použije základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

2.3 Plátce daně zajišťuje na základě objednávky jednoho zákazníka školení pro zaměstnance tohoto zákazníka. Účastníci školení obdrží potvrzení o úspěšném absolvování školení. Jedná se o standardizované školení, které plátce zároveň běžně nabízí na svých webových stránkách široké veřejnosti.

Stejně závěry jako v bodě 2.2, tj. plátce daně použije základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

2.4 Plátce daně zajišťuje školení, kterého se mohou zúčastnit „pouze“ zaměstnanci tohoto plátce, zaměstnanci jeho sesterských společností a zaměstnanci mateřské společnosti. Jedná se o školení individuálně připravené plátcem daně dle potřeb skupiny. Plátce fakturuje poplatky za účast jednotlivým firmám, jejichž zaměstnanci se školení zúčastnili (dle počtu zúčastněných zaměstnanců).

Okruh možných účastníků je sice omezen pouze na zaměstnance samotného plátce a zaměstnance dceřiných / mateřské společností, nicméně podmínka očekávané účasti více „anonymních“ subjektů (o účasti svých zaměstnanců rozhodují samy firmy) je zde splněna a plátce daně by měl při stanovení místa plnění obecně postupovat dle §10b zákona o DPH.

Avšak v případě, že by dané školení vzniklo např. na objednávku mateřské společnosti, tj. mateřská společnost by stanovila rozsah školení a zároveň by sama dopředu určila firmy ve skupině, jejichž zaměstnanci se mají daného školení zúčastnit, se domnívám, že daná akce již nenaplnuje výše uváděnou „anonymitu“ možných účastníků a plátce daně by měl použít pro určení místa plnění základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH nehledě na to, že plátce daně bude fakturovat poplatky za účast jednotlivým firmám, jejichž zaměstnanci se školení zúčastnili.

2.5 Plátce daně nabízí standardizované školení široké veřejnosti. Celé školení však obsadí (naplní kapacitu) jeden zákazník, který na školení vyšle své zaměstnance.

Plátce daně bude při stanovení místa plnění postupovat dle §10b zákona o DPH. Nic na tom nemění fakt, že danou službu (oprávnění ke vstupu) využil pouze jediný příjemce.

2.6 Plátce daně nabízí standardizované školení zájemcům, jejichž okruh je určitým způsobem omezen, např. je školení určeno pouze pro držitele nějakého certifikátu.

Stanovení dalších podmínek (vedle úhrady vstupného) pro účast na školení by nemělo ovlivnit výběr pravidla pro stanovení místa plnění. Plátce daně bude při stanovení místa plnění postupovat dle §10b zákona o DPH.

## **Závěr**

Případy popsané výše pod body 2.1 – 2.3 představují služby podléhající základnímu pravidlu pro určení místa plnění dle § 9 odst. 1 zákona o DPH.

V případě popsaném výše pod bodem 2.4 plátce daně bude při stanovení místa plnění obecně postupovat dle §10b zákona o DPH. Jestliže by však dané školení vzniklo např. na objednávku mateřské společnosti, tj. mateřská společnost by stanovila rozsah školení a zároveň by sama určila firmy, jejichž zaměstnanci se mají daného školení zúčastnit, použije plátce daně pro určení místa plnění základní pravidlo dle § 9 zákona o DPH.

Případy popsané výše pod body 2.5 a 2.6 představují služby podléhající pravidlu pro určení místa dle § 10b zákona o DPH.

## **Stanovisko GFŘ:**

**GFŘ souhlasí se závěrem předloženého příspěvku.**

# **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

## **Daň z příjmů**

### **510/15.11.17 Daňová uznatelnost DPH při snížení nároku na odpočet daně u nedoložených mank a škod**

Předkládají: Ing. Jan Linhart, daňový poradce č. osv. 2890  
Ing. Markéta Neškrábalová, daňový poradce č. osv. 4356  
Ing. Silvie Jurčíková, daňový poradce č. osv. 5212

#### **Úvod**

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit a potvrdit přístup k posouzení daňové uznatelnosti výdajů v podobě daně z přidané hodnoty (DPH), o kterou se upravuje či vyrovnává (snižuje) nárok na odpočet DPH u nedoložených mank a škod v návaznosti na novelu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH) ze dne 1. 7. 2017.

#### **1. Popis problému**

Novela ZDPH s účinností od 1. 7. 2017 stanoví povinnost plátce daně v případě vzniku nedoložených ztrát, odcizení či zničení majetku, upravit nebo vyrovnat (tj. snížit) původně uplatněný nárok na odpočet v případech, kdy byl při přijetí tohoto zdanitelného plnění uplatněn nárok na odpočet DPH a následně došlo ke vzniku nedoloženého manka či škody na tomto majetku.

V situaci, kdy je DPH z titulu snížení (úpravy nebo vyrovnání) nároku na odpočet v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účtována do nákladů běžného období, vzniká otázka, zda je tento výdaj možné považovat za daňově uznatelný náklad ve smyslu znění § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a navazujícího výkladu k tomuto ustanovení uvedeném v pokynu GFR D-22.

#### **2. Uplatnění DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně, v daňových nákladech**

ZDP daňovou uznatelnost neuplatněného DPH explicitně neřeší.

§ 24 odst. 2 písm. ch) ZDP však umožňuje daňovému subjektu zahrnout do daňově účinných nákladů mj. ostatní daně a poplatky s výjimkami uvedenými v § 25, přičemž § 25 výjimku týkající se DPH neobsahuje.

Pokyn GFR D-22 k § 24 odst. 2, který v bodě č. 5 písm. b) uvádí, že ostatními daněmi podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona jsou také DPH nebo část DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit jako odpočet daně podle zákona o DPH. Aplikace tohoto ustanovení není Pokynem GFR omezena na DPH související s daňovými výdaji.

Pokyn D-22 v bodě č. 7 dále stanoví, že podle bodu 5 pokynu k § 24 odst. 2 se postupuje i v případě úpravy odpočtu daně podle § 78 až 78c a vyrovnání odpočtu daně podle § 77 zákona o DPH, pokud je snižován nárok na odpočet, a to ve

zdaňovacím období, kdy o úpravě nebo vyrovnání odpočtu bylo účtováno nebo evidováno v daňové evidenci. Úprava odpočtu z titulu nedoloženého zničení, ztráty či odcizení je upravena v § 78e zákona o DPH, přičemž podle § 78e odst. 1 zákona o DPH se pro tyto situace použijí obdobně ustanovení § 78 až 78c.

### 2.1 Daňová uznatelnost DPH související s daňově uznatelnými výdaji podle ZDP

S ohledem na výše uvedené se domníváme, že v případě, kdy plátce daně nemá podle ZDPH nárok na odpočet DPH v souvislosti s výdajem, který představuje z pohledu daně z příjmů právnických osob daňově uznatelný náklad, představuje tato DPH daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP. Jako argument pro tento závěr lze podpůrně použít rovněž znění bodu 5. písm. a) k § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ, který stanoví, že daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP je také DPH související s daňovým nákladem, na kterou neuplatnil plátce daně nárok na odpočet daně podle ZDPH. Toto ustanovení mimo jiné upravuje situace, kdy ZDPH možnost uplatnit odpočet DPH umožňuje, plátce daně však toto právo z různých důvodů nevyužije.

### 2.2 Daňová uznatelnost DPH související s nedoloženým mankem či škodou – daňově neuznatelným nákladem podle ZDP

Daňový režim DPH související s daňově neuznatelnými výdaji není v rámci ZDP explicitně vymezen. Je otázkou, zda lze i v případě daňově neuznatelných manka a škod aplikovat na související DPH § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP a navazující pokyn GFŘ D-22 k § 24 odst. 2, konkrétně bod 5 písm. b).

I v případě daňově neuznatelného nedoloženého manka či škody, u něhož plátce daně vyrovná či upraví původní nárok na odpočet DPH, se jedná podle našeho názoru o DPH, kterou nemůže plátce daně uplatnit podle ZDPH, tj. situaci uvedenou v bodu 5. písm. b) k § 24 odst. 2 Pokynu GFŘ.

Jakkoliv podle našeho názoru daňová uznatelnost DPH vyplývá jednoznačně z citovaného ustanovení pokynu GFŘ D-22, při absenci explicitní úpravy v ZDP vznikají pochybnosti o správnosti tohoto postupu. Podle obecně uznávaných zásad by se v takovém případě měl správce daně přiklonit na stranu poplatníka.

Domníváme se tudíž, že rovněž snížení odpočtu DPH z daňově neuznatelného manka či škody je možné považovat za daňově uznatelný náklad podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

## **3. Závěr**

S ohledem na výše uvedené, navrhuje přijmout tyto závěry:

### 3.1 Dílčí závěr 1:

Náklad z titulu úpravy nebo vyrovnání odpočtu DPH související s daňově uznatelným nákladem podle ZDP představuje daňově uznatelný výdaj v souladu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.

### 3.2 Dílčí závěr 2

Náklad z titulu úpravy nebo vyrovnání odpočtu DPH u nedoložených mank a škod představujících z pohledu ZDP daňově neuznatelný náklad je daňově uznatelným výdajem v souladu § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.



## **ODLOŽENÝ PŘÍSPĚVEK**

### Daň z příjmů

#### **511/15.11.17 Veřejně prospěšný poplatník, osoby blízké zakladateli a rodinná fundace**

Předkládá: Ing. Miroslav Michálek, daňový poradce, č. osv. 0173

#### Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je zvýšení právní jistoty ohledně obsahu právních pojmů „osob blízkých zakladateli“ a „rodinná fundace“ v § 17a ZDP pro veřejně prospěšné poplatníky i pro osoby poskytující těmto veřejně prospěšným poplatníkům bezúplatná plnění dle § 15 odst. 1 a § 20 odst. 8 ZDP.

#### Použité zkratky

ZDP - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. 170/2017 Sb.

ZOS - zákon o daních z příjmů 586/1992 Sb. v. z. zák. opatření Senátu 344/2013 Sb.

VPP - veřejně prospěšný poplatník

OZ - občanský zákoník 89/2012 Sb.

OZ64 - občanský zákoník 40/1964 Sb.

DZ – důvodová zpráva

NS – Nejvyšší soud ČR

#### 1. Rozbor ustanovení § 17a ZOS, ZDP a souvisejících předpisů

Ustanovení § 17a ZDP ve znění zákonného opatření 344/2013 Sb. (dále též „ZOS“) vylučuje z okruhu veřejně prospěšných poplatníků nadace, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto ustanovení vůbec nepokrývalo, dle textu ZOS, do 30.6.2017 nadační fondy.

V důvodových zprávách k ZOS a novele ZDP 170/2017 Sb. jsou v textu k § 17a odst. 2 vyjmenováni neziskoví poplatníci, kteří nejsou ve smyslu ZDP veřejně prospěšnými poplatníky (dále též „VPP“). V DZ je dále konstatováno, že VPP nejsou tzv. rodinné a smíšené nadace, které slouží k podpoře osob blízkých zakladateli. Pojem rodinná nadace není v ZOS používán, natož definován, obsah pojmu rodinná nadace není vysvětlen či komentován ani v důvodové zprávě.

Novela § 17a ZDP v. z. 170/2017 Sb., účinnost od 1.7.2017

Novelou se zavádí právní pojem rodinná fundace, kterou je nadace nebo nadační fond, které dle zakladatelského jednání nebo dle své faktické činnosti slouží k podpoře zakladatele nebo osob blízkých zakladateli.

Toto novelizované ustanovení výslovně zahrnuje i nadační fondy a podpora rodinné fundace vůči zakladateli znamená výslovně ztrátu statusu veřejné prospěšnosti.

Dle důvodové zprávy k ZDP (PSP ČR tisk č. 873) rodinné nadace nejsou považovány za VPP a slouží pouze k uspokojování potřeb rodinných příslušníků, resp. osob blízkých (DZ bod 1.1.18).

Dle DZ je navrhováno, aby se u vkladů do rodinných nadací odstranilo dvojí zdanění a novela si klade za cíl narovnání podmínek s právní úpravou pro svěrenské fondy. DZ opakovaně předpokládá, že z rodinné fundace budou z vkladů do fundace následně vypláceny prostředky téže osobě, nebo osobám jí blízkých (DZ bod 2.1.18).

DZ deklaruje úmysl dosáhnout daňové neutrality, tj. stejné míry zdanění peněžních i nepeněžních transferů od zakladatele nebo dárce přes rodinnou fundaci k osobě blízké (zpravidla rodinnému příslušníkovi), jako v případě, kdyby k transferu došlo přímo mezi těmi osobami blízkými (DZ 3.1.18).

DZ k § 4, odst. 1, písm. k), bod 2 deklaruje, že výplata plnění z rodinné nadace nebude plošně osvobozena. Jde o úpravu pouze pro fyzické osoby, obdobné ustanovení pro právnické osoby chybí, z čehož lze dovodit, že zákonodárce pracuje pouze s variantou, že osobou blízkou fundaci je vždy jen fyzická osoba. Zároveň se v § 10 odst. 3 písm. c) bod 4 upravuje osvobození bezúplatných příjmů podle příbuzenského poměru vkladatele k příjemci bezúplatného plnění dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 1 a bod 2 – výčet zde uvedených osob rovněž prokazuje, že zákonodárce má na mysli jen osoby blízké v příbuzenském poměru, popř. ve společné domácnosti, tj. jen osoby fyzické.

Další změnou narovnávající zdanění rodinné fundace a svěrenského fondu je vložení textu „nebo rodinné fundace“ do ust. § 8 odst. 1 písm. i) upravující plnění ze zisku rodinné fundace. Osvobození od zdanění tedy bude podmíněno testem splnění podmínek dle § 10 odst. 3 písm. c) bod 4.

Dle DZ k § 17a odst. 2 písm. f) je cílem novelizovaných ustanovení a změny terminologie odstranit stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, navrhovaná úprava reaguje na stávající úpravu dvojího zdanění bezúplatného příjmu rodinné fundace, kdy tento příjem je poprvé zdaněn na úrovni rodinné fundace a poté dochází ke druhému zdanění při výplatě podpory nebo příspěvku z rodinné fundace osobě blízké. Navrhuje se, aby se u těchto poplatníků v daném případě uplatňoval obdobný daňový režim, jaký se uplatňuje v případě svěrenských fondů, tj. aby majetek, který je do dané entity vkládán za účelem jeho

budoucí distribuce rodinným příslušníkům vkladatele, nebyl zdaňován ve dvou krocích.

V této souvislosti dochází k věcné změně spočívající v nahrazení položky výčtu negativní definice veřejně prospěšného poplatníka „nadace, která dle svého zakladatelského právního jednání slouží k podpoře osob blízkých zakladateli, nebo jejíž činnost směřuje k podpoře osob blízkých zakladateli“ na „rodinnou fundaci“ definovanou podle obdobných podmínek. V důsledku dochází k rozšíření dopadu ustanovení tím, že z obsahu definice veřejně prospěšného poplatníka jsou při splnění uvedených znaků podpory zakladatele nebo osob blízkých zakladateli vedle nadací vyloučeny rovněž nadační fondy.

Definice osoby blízké se dle DZ přejímá, stejně jako v dalších ustanoveních zákona o daních z příjmů, z § 22 občanského zákoníku 89/2012 Sb. (dále též OZ, pro občanský zákoník 40/1964 Sb. bude používána zkratka OZ64).

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ definuje osoby blízké jednoznačně jen jako osoby fyzické z hlediska rodinných vazeb, stupně příbuznosti či blízkosti osobního vztahu. Text prvního odstavce je v zásadě totožný s textem § 116 OZ64, pouze jsou přidány osoby sešvagřené a výslovně i osoby, které spolu trvale žijí.

Ustanovení § 22 odst. 2 OZ však zavádí právní konstrukci blízkosti osoby fyzické a osoby právnické pro jednání mezi vlastníkem nebo členem orgánu právnické osoby a touto právnickou osobou.

Vzhledem k judikatuře Nejvyššího soudu (NS) zejména v oblasti insolvenčního práva považuje předkladatel za vhodné, aby bylo GFR potvrzeno, že judikatorní praxe NS v oblasti insolvenčního práva a některé další právní výklady nepovedou k zákonodárcem dle důvodové zprávy evidentně nepředvídané správní praxi v oblasti ZDP, kdy i dvě právnické osoby mohou být vzájemně k sobě osobami blízkými dle právní úpravy § 17a odst. 2 ZDP.

Problematice osob blízkých, včetně varianty dvou právnických sobě blízkých osob se podrobně věnuje např. článek Právnické osoby jako osoby sobě navzájem blízké, autor JUDr. Oldřich Řeháček, BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, str. 31-33.<sup>1)</sup>

Z hlediska obsahu pojmu osob blízkých je zásadní, zda hypotéza JUDr. Oldřicha Řeháčka v závěru jeho článku, „dvě právnické osoby mohou být, za určitých okolností, osobami blízkými nejen ve smyslu ust. § 196a obchodního zákoníku, ale též ve smyslu ust. § 116 občanského zákoníku, a to nikoliv pouze v případě shody jejich personálního substrátu, ale též v případě jeho vzájemné blízkosti“ je použitelná jen pro případ soudních sporů k ochraně třetích osob (§ 22 odst. 2 OZ), tj. pouze mimo oblast ZDP, nebo i pro definici obsahu pojmu „osoby blízké k zakladateli“ v § 17a ZDP.

DZ k § 353 až 356 OZ: „Na podněty z oblasti neziskového sektoru se navrhuje vyloučit z okruhu osob oprávněných přijmout nadační příspěvek nad rámec dosavadní úpravy, která pamatuje jen na členy orgánů nadace, i další osoby, a to zaměstnance nadace a osoby blízké zaměstnancům nadace nebo členům jejích orgánů. Pokud jde o zakladatele, nemá být připuštěno, aby mu byly nadační příspěvky poskytovány, ledaže pro to mluví důvody hodné zvláštního zřetele - např. zřídil-li zakladatel nadaci k podpoře lidí zdravotně postižených a posléze byl i on sám zdravotně postižen.“ Pokud jde o osoby zakladateli blízké, je nutné vzít v úvahu rozdíl mezi nadacemi veřejně prospěšnými a dobročinnými. Vzhledem k tomu, že osnova nevylučuje, aby zakladatel zřídil dobročinnou nadaci k podpoře osob sobě blízkých, nelze kategoricky vyloučit tyto osoby z práva na příspěvek.“

Z uvedeného textu DZ k OZ je patrné, že pro oblast fundací autoři legislativního návrhu OZ vztahovali právní pojem „osob blízkých“ výhradně k osobám fyzickým.

Rovněž podle znění § 23, odst. 7 ZDP lze usuzovat, že zákonodárce považuje osoby blízké za podmnožinu spojených osob, což je výslovně potvrzeno i v Pokynu GFR D-22: „Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona). Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku (osoby, které spolu trvale žijí, osoby navzájem blízké).“ Text Pokynu D-22 tedy nenasvědčuje, že by ustanovení o osobách blízkých mohlo a mělo být aplikováno i na dvě právnické osoby a naopak svědčí tomu, že i GFR osobami blízkými rozumí pouze osoby uvedené v § 22, odst. 1 OZ. I když je v textu k § 23, odst. 7 uvedeno „pro účely tohoto ustanovení“, dle legislativních pravidel musí mít jeden právní pojem v celé právní normě stejný význam, ne-li v právní normě výslovně uvedeno jinak.

## 2. Shnutí

I když judikatura Nejvyššího soudu zejména v oblasti insolvenčního práva a (ne)platnosti smluvních vztahů dle § 196a obchodního zákoníku směřovala dlouhodobě k velmi široké definici rozsahu osob blízkých dotvářením práva soudem, z textu důvodové zprávy k novele ZDP 170/2017 Sb. naopak lze opakovaně usuzovat u ustanovení týkajících se rodinných fundací, že ZDP pracuje s obsahem pojmu osob blízkých pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.

Ustanovení § 22 odst. 1 OZ považuje za osoby blízké pouze příbuzné zde uvedené, registrované partnery a další osoby v poměru rodinném nebo obdobném, jejichž újmu by druhá z osob pociťovala jako újmu vlastní, jde tedy pouze o osoby fyzické.

I při existenci judikatury Nejvyššího soudu v oblasti insolvenčního práva by pro účely § 17a ZDP a dalších ustanovení ZDP měl být obsah pojmu osoby blízké vykládán i nadále dle smyslu a textu důvodové zprávy k zák. 170/2017 Sb. tak, že právnické

osoby nejsou nikdy navzájem osobami blízkými. (Pro účely ZDP jsou používány speciální právní pojmy spojené osoby a jinak spojené osoby.)

Pokud tedy bude veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, neměl by takový postup být posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli ani vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.

Obdobný závěr jako v předchozím odstavci platí i pro ostatní poplatníky nezaložené za účelem podnikání, kteří mají jinou právní formu než fundace a nejsou vyjmenováni v § 17a odst. 2 ZDP.

### Návrh řešení

Předkladatel navrhuje, aby GFŘ potvrdilo, že:

1. v souladu s důvodovou zprávou k novele ZDP 170/2017 Sb. se pro účely zákona o daních z příjmů, včetně jeho ustanovení § 17a ZDP, nepovažují dvě nebo více právnických osob navzájem za osoby blízké, mají-li stejného zakladatele.
2. okruh osob blízkých pro účely definice § 17a ZDP je vymezen pouze v rozsahu § 22 odst. 1 OZ.
3. právní pojem rodinná fundace v § 17a odst. 2 písm. f) ZDP zahrnuje pouze fundace sloužící k podpoře zakladatele, který je fyzickou osobou.
4. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat jiného veřejně prospěšného poplatníka, který má stejného zakladatele, nebude takový postup posuzován jako podpora osoby blízké zakladateli a nepovede ke ztrátě statusu veřejné prospěšnosti, je-li podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP.
5. bude-li veřejně prospěšný poplatník v právní formě fundace podporovat svého zakladatele, nebude takový postup vést ke ztrátě veřejné prospěšnosti, jestliže bude podpora prokazatelně poskytována a čerpána na účely vymezené v § 15 odst. 1 resp. § 20 odst. 8 ZDP, tj. nestane se rodinnou fundací z titulu poskytnutí podpory veřejně prospěšného charakteru vůči zakladateli.

### Použitá literatura

<sup>1)</sup> BULLETIN ADVOKACIE 3/2012, JUDr. Oldřich Řeháček  
[http://www.cak.cz/assets/ba\\_03\\_2012\\_web.pdf](http://www.cak.cz/assets/ba_03_2012_web.pdf)

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 15.11.2017**

### **Daň z příjmů**

#### **512/15.11.17 Přejchod daňových práv a povinností při přeměnách veřejně prospěšných poplatníků**

Předkládá: Mgr. Ing. Magdaléna Králová, daňový poradce, č. osv. 3627

#### **1. Popis problematiky**

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit návaznost daňových práv **nástupnických veřejně prospěšných poplatníků po přeměně, tak jak ji umožnila nová civilní legislativa**, tj. zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zejm. § 174 a násl. v obecné úrovni, konkrétně pak § 274 a násl. a § 288 a násl. pro spolky a dále § 382 a násl. pro nadaci, s přiměřeným použitím pro nadační fond a ústav.

Z civilněprávního hlediska se jedná o daný typ přeměn daný zákonem č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník s účinnosti od 1. 1 2014:“

- Fúze § 274 a násl. (pro spolky), § 382 a násl. (pro nadace s přiměřeným použitím pro nadační fond a ústav)
- Rozdělení § 288 a násl. (pro spolky)

Dále pak fúze a rozdělení veřejně prospěšných korporací v obecné právní úpravě v souladu s § 174 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, upravené konkrétně ve speciálních zákonech, příkladmo pro honební společenstva v § 25 zákona č. 449/2001 Sb., o myslivosti.

#### **2. Daňový dopad**

##### **2.1. Daňové dopady přeměn řešené zákonem o daních z příjmů**

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů řeší detailně problematiku fúze a rozdělení v § 23c. V situacích, které mohou nastat i při výše definovaných přeměnách veřejně prospěšných poplatníků, řeší uvedené ustanovení tak, že

- Dle odst. 4 se příjmy nástupnické korporace vzniklé z důvodu přecenění majetku a dluhů nezahrnují do základu daně
- Dle odst. 8 písm. a) převzít rezervy a opravné položky vytvořené zanikající nebo rozdělovanou korporací za podmínek, které by platily pro zanikající nebo rozdělovanou korporaci, pokud by se přeměna neuskutečnila a pokračovat v jejich tvorbě
- Dle odst. 8 písm. b) převzít vyměřenou daňovou ztrátu, která dosud nebyl uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající nebo rozdělovanou korporací
- Dle odst. 8 písm. c) převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající nebo rozdělované korporaci podle § 34 odst. 4 a 5 (podpora

výzkumu a vývoje) a které nebyly dosud zanikající nebo rozdělovanou korporací uplatněny.

Samostatně jsou řešeny odpisy hmotného majetku v § 28, kdy odepisovatelem je v souladu s odst. 1 písm. h) nástupnická korporace zanikající nebo rozdělovaná korporace, pro převáděný hmotný majetek. Tato nástupnická korporace v souladu s § 30 odst. 10 pokračuje v odepisování započatém původním odepisovatelem.

## **2.2. Speciální ustanovení pro přeměny poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi**

Situaci, poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi, řeší ustanovení § 37e v odst. 1 „Daňové povinnosti, které se váží k přeměnám poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi, jakož i práva a povinnosti s nimi **související se řídí obdobnými ustanoveními, kterými se řídí přeměny obchodních korporací.**“ Současně však odst. 2 některá práva jiným subjektům, než obchodním korporacím vylučuje když „Při přeměnách poplatníků podle odstavce 1 se nepoužijí ustanovení § 23a až 23d

Pro veřejně prospěšné poplatníky jsou tak vyloučena práva vyjmenovaná v bodě 2. 1. tohoto příspěvku, a to konkrétně osvobození příjmů z přecenění, převzetí rezerv a opravných položek podle speciálního zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů, převzetí vyměřené daňové ztráty a odčitatelných položek na výzkum a vývoj. Uvedenou výjimku lze z povahy poslání veřejně prospěšných poplatníků akceptovat.

## **2.3. Okruhy speciální pro veřejně prospěšné poplatníky zákonem o daních z příjmů zcela neřešené.**

### **2.3.1. Položka snižující základ daně podle § 20 odst. 7 ZDP**

Možnost snížit upravený základ daně až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, minimálně o 300 000 Kč, použije-li veřejně prospěšný poplatník prostředky získané touto úsporou daňové povinnosti ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně, resp. ve znění zákona účinného od 1. 1. 2017 k nepodnikatelské činnosti.

V souvislosti s uvedeným ustanovením je vhodné posoudit ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 8 a to, že základ daně se zvyšuje o částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 20 odst. 7, a to ve výši, která odpovídá částce, v jaké takto získané prostředky nebyly použity v souladu s podmínkou pro snížení základu daně. Úprava základu daně se provede v tom zdaňovacím období, kdy poplatník končí činnost nebo končí stanovená lhůta pro použití prostředků.

Není však řešena situace, kdy ve lhůtě pro použití prostředků získaných úsporou, dojde k přeměně veřejně prospěšného poplatníka, tj. k fúzi nebo rozdělení. Veřejně prospěšný poplatník je tak vystaven riziku navýšení základu daně o částku odpovídající položce snižující základ daně podle §

20 odst. 7 ZDP uplatněné zanikající nebo rozdělovanou veřejně prospěšnou korporací. **Na tuto situaci nelze v případě zániku likvidace nahlížet jako na ukončení činnosti, když základní aktivita veřejně prospěšného poplatníka pokračuje i v nástupnické korporaci.**

#### 2.3.2. Osvobození darů poskytnutých veřejně prospěšným poplatníkům

V souladu s § 19b se od daně z příjmů osvobozuje bezúplatný příjem poplatníka, který je veřejně prospěšným poplatníkem, pokud je, nebo bude použit pro účely vymezené v § 15 odst. 1 nebo § 20 odst. 8 nebo jeho kapitálové dovybavení.

Obdobně jako v situaci dle bodu 2.3.1. může nastat použití prostředků získaných bezúplatným příjmem v budoucnu, tj. po fúzi nebo rozdělení. Poplatník se vystavuje riziku dodanění v době ohraničené jen lhůtou pro doměření daně dle daňového řádu, z titulu neprokázání osvobození od daně z příjmů, pokud zákonné podmínky splní nástupnická korporace.

V popsanych případech se transformovaná korporace vystavuje riziku dodanění z titulu striktní aplikace § 239 daňového řádu.

Pokyn D-22 se k ustanovením řešícím přeměny v zásadě nevyjadřuje.

#### 2.4. Návrh řešení aplikací obecné právní úpravy z daňového řádu

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v § 239 odst. 1 stanoví, že **„Přechodem daňové povinnosti se pro účely tohoto zákona rozumí přechod práv a povinností daňového subjektu“**. Podle daňového řádu tak přechází na právního nástupce práva a povinnosti v rovině nalézací i v rovině platební. (Viz KOPŘIVA M., NOVOTNÝ J., Manuál k daňovému řádu, 1. Vydání, Sagit, 2011, str. 680).

Není jasné, zda se slovy „pro účely tohoto zákona“ nerozumí jen procesní práva a povinnosti, nikoliv hmotněprávní. Současně v „tomto zákoně“, tedy v DŘ stojí, že cílem správy daní je stanovit daň správně, tedy s ohledem na ekonomickou racionalitu.

Uvedený postup lze aplikovat na stav, kdy veřejně prospěšný poplatník převezme za svého právního předchůdce v situaci fúze či rozdělení právo daňové úlevy či osvobození spolu s povinností řádného využití takto získaných zdrojů.

V daných souvislostech je třeba přihlídnout i k faktu, že zákon o daních z příjmů je historicky starší než zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který s účinností od 1. 1. 2014 umožnil přeměny veřejně prospěšných poplatníků. Výklad ustanovení zákona o daních z příjmů, je tak třeba aplikovat v širších souvislostech společenské podpory veřejně prospěšných poplatníků.

Hledání smyslu zákona je možno opřít o již ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Příkladmo: II. ÚS 438/01 ze dne 2. 10. 2002: „výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých druhů společenských zájmů, je nutno při něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala“ či IV. ÚS 110/6 ze dne 1. 11. 2006: „přílišný formalismus spočívající v uplatňování pouhého jazykového výkladu



právní normy, nerespektující účel tohoto institutu, by byl v extrémním rozporu s principy spravedlnosti a založil by porušení základních práv a svobod“.

### 3. Závěr

Aplikace § 37e, „Daňové povinnosti, které se váží k přeměněm poplatníků, kteří nejsou obchodními korporacemi, jakož i práva a povinnosti s nimi související se řídí obdobnými ustanoveními, kterými se řídí přeměny obchodních korporací.“ S tím, že „Při přeměněch těchto poplatníků podle odst. 1 se nepoužijí ustanovení § 23a až 23d“.

V případech, kde zákonné ustanovení daňových povinností souvisejících s přeměnou zákon o daních z příjmů přímo neřeší, bude aplikován § 239 daňového řádu, kdy veškerá práva na čerpání daňových výhod veřejně prospěšných poplatníků spolu s povinností doložit účel užití zdrojů získaných daňovou úsporou či osvobozením přejde v plném rozsahu na právního nástupce.

#### Odůvodnění:

Uvedené řešení zejména potvrdí principy právního nástupnictví – tak, jak v obecné rovině definují přechod práv a povinností na nástupnické právnické osoby § 178 a § 179 zákona č. 89/2012, Sb. Občanský zákoník a současně naplní jednu ze základních zásad daňového řízení danou mimo jiné § 6 odst. 1 DŘ a sice rovná procesní práva a povinnosti právnických osob zúčastněných na přeměně (tj. obchodních korporací i veřejně prospěšných poplatníků), jakož i zásadu legitimního očekávání danou § 8 odst. 2 DŘ, tj. aby při rozhodování skutkově shodných nebo obdobných případů, tj. přeměn korporací obecně, nevznikaly nedůvodné rozdíly. Konečně je tímto postupem potvrzen i veřejný zájem na podpoře veřejně prospěšných poplatníků.

### 4. Návrh:

Navrhuje se přijmout závěr formulovaný v bodě 3.

#### **Stanovisko GFŘ**

**S navrženým závěrem nelze souhlasit, neboť jeho znění je navrženo velmi obecně ve vztahu k problematice, která je v příspěvku řešena.**

#### **Proto GFŘ navrhuje závěr v následujícím znění:**

**„S ohledem na skutečnost, že daňový režim osvobozeného příjmu dle § 19b odst. 2 písm. b) bod 1. ZDP ani snižující položky podle § 20 odst. 7 ZDP v případě přeměny veřejně prospěšných poplatníků není v ZDP speciálně upraven, použije se ustanovení § 239 a násl. daňového řádu, tzn. veškerá práva na čerpání daňových výhod veřejně prospěšných poplatníků z titulu § 19b odst. 2 písm. b) bodu 1. ZDP a snižující položky podle § 20 odst. 7 ZDP spolu s povinností doložit účel užití zdrojů získaných osvobozením či daňovou úsporou přejdou v plném rozsahu na právního nástupce“.**

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 15.11.2017**

### **Daň z příjmů**

#### **513/15.11.17 Prodej přes internetový obchod hrazený prostřednictvím platební brány - okamžik vzniku příjmu pro obchodníka s daňovou evidencí**

Předkládají: Ing. Michaela Szmaragowski, daňový poradce, č. osv. 3468  
Ing. Lucie Kozáková, daňový poradce, č. osv. 3867

#### **Vymezení problému**

Cílem příspěvku je vymežit okamžik, kdy vzniká poplatníkovi - fyzické osobě vedoucí daňovou evidenci, příjem z prodeje zboží či služby v rámci internetového obchodu, je-li úhrada provedena přes platební bránu instituce elektronických peněz.

#### **Rozbor problému**

Zákazník nakoupí zboží či službu v internetovém obchodu obchodníka (fyzické osoby vedoucí daňovou evidenci) a provede úhradu prostřednictvím platební brány instituce elektronických peněz (např. platební brána GoPay).

V okamžiku přijetí platby institucí elektronických peněz dochází k emisi elektronických peněz na účtu obchodníka, který je u instituce elektronických peněz veden. Okamžik emise elektronických peněz je patrný z výpisu pohybů na účtu elektronických peněz obchodníka, případně z vyúčtování, které instituce elektronických peněz obchodníkovi předkládá. Instituce elektronických peněz v žádném okamžiku sama nenabývá vlastnické právo k penězům přijatým přes platební bránu. Dluh zákazníka je provedením úhrady splněn a obchodník vůči zákazníkovi nemá žádnou pohledávku.

Obchodník následně dle režimu sjednaného s institucí elektronických peněz konvertuje elektronické peníze do reálných peněžních prostředků a převádí je na svůj bankovní účet. Instituce elektronických peněz poskytuje obchodníkům dva základní typy zúčtování:

- dávkové vyúčtování sjednané pravidelně denně, týdně či měsíčně - elektronické peníze emitované za období od předchozí výplaty do dne vyúčtování, ponížené o poplatky, jsou konvertovány automaticky do reálných peněžních prostředků a zaslány na účet obchodníka. Obchodník může kdykoliv požádat o dřívější výplatu.
- zúčtování na bázi výpisu - obchodník v časech a částkách dle své potřeby dává pokyn ke konverzi z elektronických peněz do peněz reálných, které v rámci této transakce převádí na svůj bankovní účet.

Zákon o dani z příjmů nedefinuje okamžik vzniku příjmu ve vazbě na příjem elektronických peněz. Vzniká tak nejasnost, zda okamžikem realizace příjmu u poplatníka vedoucího daňovou evidenci je:

- okamžik, kdy zákazník provede úhradu za zakoupené zboží či služby zákazníkem a instituce elektronických peněz emituje na účtu obchodníka elektronické peníze, nebo
- okamžik, kdy obchodník přijme reálné peněžní prostředky (po jejich konverzi z elektronických peněz) na svůj běžný bankovní účet.

Otázka je relevantní zejména v případech, kdy okamžik emise elektronických peněz a okamžik konverze na peníze reálné zasahují dvě zdaňovací období; tato situace je z důvodu nárůstu objemu transakcí u internetových obchodů na konci kalendářního roku stále častější a celkový objem těchto transakcí stále významnější.

Definici elektronických peněz podle § 4 zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, kde jsou elektronické peníze charakterizovány jako pohledávka vůči vydavateli. Definice běžných peněz je však také charakterizována jako pohledávka vůči státu jako emitentovi peněz. I přes tuto definici nejsou běžné peníze evidovány jako pohledávka, ale jako aktivum. Z toho lze dovodit, že ani elektronické peníze nejsou faktickou pohledávkou v účetní terminologii.

Elektronické peníze sice nevyhovují plně definici peněz coby všeobecně přijímaného prostředku směny, ale z hlediska likvidity lze elektronické peníze kdykoli za reálné peníze proměnit. Obchodník směřuje platbu na základně vlastního uvážení přes platební bránu, přestože má (teoretickou) možnost je inkasovat přímo na svůj účet. Od okamžiku úhrady zákazníkem obchodník zároveň plně odpovídá za tok těchto finančních prostředků. Obchodní transakce spojená s prodejem, která je předmětem zdanění, je uzavřena v okamžiku úhrady zákazníkem.

Tyto rozsudky Nejvyššího správního soudu považujeme za relevantní ve vztahu k vymezenému problému:

Nejvyšší správní soud se v rozsudku č.j. 9 Afs 89/2013 zabýval situací, v jakém okamžiku je inkasován zdanitelný příjem v případě, kdy jsou prostředky za nájem nebytových prostor uhrazeny prvotně do úschovy a až v jiném zdaňovacím období převedeny na účet pronajímatele. Rozsudek jednoznačně potvrdil, že zdanitelný příjem vzniká v okamžiku provedení úhrady za danou službu a nikoli v okamžiku vyzvednutí finančních prostředků z úschovy – viz. citace z výše uvedeného rozsudku *„Přijetí úhrady za užívání pronajatých prostor však vznikl stěžovateli zdanitelný příjem, který byl povinen zdanit v tom zdaňovacím období, ve kterém mu byl jednotlivými uživateli nebytových prostor vyplacen.“* Podle našeho názoru se jedná o situaci analogickou emisi elektronických peněz, kdy zákazník provedl úhradu uhrazena, ale finanční prostředky jsou z vůle obchodníka dočasně deponovány na účtu instituce elektronických peněz.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 19/2009 řeší okamžik vzniku daňové povinnosti z příjmů z pronájmu, které byly přijaty jako společný příjem spoluvlastníků na jiný bankovní účet, než je účet poplatníka. Nejvyšší správní soud uvádí, že do příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob nepochybně náleží i nájemné hrazené na společný účet, jež si spoluvlastníci určili, a to ve zdaňovacím období, kdy na tento účet jednotliví nájemníci nájemné zaslali, tj. nikoliv v okamžiku, kdy se peněžní prostředky dostaly do faktické dispozice poplatníka.

- V rozsudku 8 Afs 32/2011 – 64 Nejvyšší správní soud řešil okamžik vzniku zdanitelného příjmu u nájemného, které bylo hrazeno na účet správce nemovitosti, konečný vlastník nemovitosti jej na svůj bankovní účet obdržel se zpožděním. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvádí, že nájemné se stává zdanitelným příjmem v okamžiku, kdy jednotliví nájemci platbu zaslali na účet určený v nájemní smlouvě, bez ohledu na to, zda je tento účet veden na vlastníka nemovitosti. Podle názoru soudu není rozhodné, kdy se příslušné finanční prostředky dostanou do faktické dispozice daňového subjektu. Skutečnost, že pronajímatel nemohl s touto částkou disponovat ve zdaňovacím období, v němž bylo zapláceno, jej nezbavuje povinnosti v tomto období nájemné jako příjem z pronájmu podrobit zdanění.

### **Návrh řešení**

Podle našeho názoru dochází ke vzniku zdanitelného příjmu z prodeje zboží či služeb v rámci internetového obchodu, kdy je úhrada za zboží či služby provedena prostřednictvím platební brány, v okamžiku provedení úhrady na účet instituce elektronických peněz, tj. v okamžiku emise elektronických peněz.

Obchodník realizuje prodej zboží nebo služby již v okamžiku provedení úhrady přes platební bránu, o jejím provedení je zvoleným způsobem informován. Provedení konverze elektronických peněz na peněžní prostředky je pak již zcela na vůli obchodníka.

Obchodník zajišťuje splnění evidenční povinnosti v souladu se zákonem o evidenci tržeb.

### **Stanovisko GŘ:**

#### **DPFO:**

*Souhlas se závěrem předkladatele, že k realizaci příjmu dochází v okamžiku, kdy dojde k plnění ze strany zákazníka.*

#### **EET:**

*Za oblast evidence tržeb souhlasíme s navrhovaným řešením.*