

Ministerstvo financí
Letenská 15, Praha 1

Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 24. 2. 2010

OBSAH

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 24. 2. 2010

DPH

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH - Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07..... str. 3

Předkládají: Ing. Petra Pospíšilová
Ing. Jakub Dostálek

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH ... str. 8

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku 887 str. 19

Předkládá: Mgr. Milan Tomíček

296/20.01.10 - Určení místa plnění a DUZP u tzv. řetězových dodávek z EU str. 24

Předkládají: David Krch
Jaromír Hrazdira

Daň z příjmů

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH str. 33

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová

Spotřební daň

298/24.02.10 - Problematika bodu 1. přechodného ustanovení poslaneckého tisku č. 888

..... str. 38
Předkládá: Ing. Ivo Šulc

299/24.02.10 - Problematika významu pojmu „držel“, který je použit v poslaneckém tisku č. 888 (novela zákona o spotřebních daních) str. 41

Předkládá: Ing. Ivo Šulc

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP. str. 49

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska MF

Daň z nemovitostí

300/31.03.10 - Problematika lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí v případě přeměn str. 61

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Ing. Jana Rudišová, asistent auditora č. 2966/0

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP.

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec

ČÁST A – PROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Příspěvky uzavřeny k 24. 2. 2010

DPH

Příspěvek 248/29.10.08 – MF předkládá stanovisko – předkladatelé se vyjádřili ke stanovisku MF – MF předložilo stanovisko k vyjádření předkladatelů

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

248/29.10.08 - Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH -Rozšíření příspěvku č. 184/27.06.07

Předkládají: Petra Pospíšilová, daňová poradkyně, č. osvědčení 2309
Jakub Dostálek, daňový poradce, č. osvědčení 3407

Písemné stanovisko MF bylo zasláno po jednání KV, předkladatelé se k němu dále vyjádřili a pokud není ze strany MF dalších připomínek, bude příspěvek zařazen jako uzavřený!

1. Popis

Předmětem tohoto materiálu je doplnění již uzavřeného příspěvku č. 184/27.06.07 Vymezení pojmu obrat ve vztahu k některým finančním činnostem osvobozeným od DPH a jejich zohlednění při výpočtu koeficientu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH. Doplnění se týká finančních derivátů (konkrétně úrokových a měnových swapů) a dále REPO operací s cennými papíry uzavřených za účelem poskytnutí úvěrového nástroje plátcem.

2. Shrnutí uzavřeného příspěvku č. 184/27.06.07

Cílem příspěvku č. 184/27.06.07 bylo sjednotit přístup k vybraným finančním činnostem osvobozeným od DPH z pohledu výpočtu koeficientu pro krácení nároku na odpočet DPH podle § 76 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „koeficient“ a „zákon o DPH“).

Dle příspěvku jsou určité finanční činnosti specifické tím, že při jejich poskytování není samostatně stanovena úplata za službu, ale celková odměna je dána úrokovou marží, případně marží mezi prodejní a kupní cenou daného instrumentu („maržové obchody“).

Předmětem příspěvku bylo sjednotit postup při zohledňování následujících maržových obchodů ve výpočtu koeficientu:

- Směnárenská činnost;
- Finanční derivátové operace;
- REPO operace (převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování);
- Nákup cenných papírů pro klienty.

V příspěvku bylo uvedeno, mimo jiné s odvoláním na judikáty Evropského Soudního dvora v případech *First National Bank of Chicago* (C-172/96) a *Glawe* (C-38/93), že v případě některých finančních transakcí je možné stanovit základ daně na úrovni hospodářského výsledku z těchto transakcí za určité období. Konkrétně bylo potvrzeno, že u:

- Směnárenských transakcí, kde dochází k nákupu a prodeji cizí měny, je za obrat pro účely koeficientu považován celkový hospodářský výsledek z transakcí za zdaňovací období;
- Repo operací (kterými se rozumí převod cenných papírů za účelem poskytnutí financování se současnou dohodou o budoucím prodeji těchto cenných papírů) se celá REPO operace považuje za jednu transakci a za obrat pro účely koeficientu je považován celkový výsledek transakce;
- Nákupů cenných papírů pro klienta lze za obrat zahrnovaný do koeficientu považovat výslednou marži z celé transakce.

V případě finančních derivátových operací vyjádřilo Ministerstvo Financí nesouhlas s návrhem předkladatelů. Ministerstvo Financí nicméně připustilo, že u určitých typů obchodů (konkrétně např. u úrokových či měnových swapů) by bylo možné považovat za základ daně a částku vstupující do koeficientu výslednou marži z celé transakce. Schválení takového přístupu pro konkrétní transakce však Ministerstvo Financí podmínilo detailnější analýzou jednotlivých typů derivátů (jež je součástí tohoto materiálu).

3. Finanční deriváty

3.1. Úrokové swapy

Úrokový swap je dohoda o výměně peněžních toků, které jsou odvozeny od pevné nebo pohyblivé báze. Strana A se při uzavření obchodu zavazuje zaplatit straně B dohodnutý pevný úrok ze sjednané jistiny za sjednané období ke sjednaným datům splatnosti a současně se ze sjednané jistiny za sjednané období ke sjednaným datům zavazuje strana B zaplatit straně A dohodnutý variabilní úrok. Cílem swapu může být snaha zajistit si úrokovou pozici (např. dlužník platí z úvěrů pohyblivý úrok závislý na tržním vývoji a preferuje úrok zafixovat prostřednictvím swapu) nebo spekulovat na vývoj sazeb.

Na konci jednotlivých úrokových období během trvání swapu dochází k vypořádání úrokových plateb. Nákladový a výnosový úrok jsou obvykle účtovány samostatně, jako dvě části jedné transakce, které nejsou z věcného a ekonomického hlediska oddělitelné. Pro zjištění celkového realizovaného výsledku transakce je pak nutné porovnat nákladový a výnosový úrok, obvykle účtované do výsledovky samostatně (tj. nekompenzovaně). Vypořádání je zpravidla provedeno jedním (výsledným) peněžním tokem. Platbu provádí strana, jejíž swapová úroková platba má vyšší hodnotu, a to ve výši rozdílu vzájemně směňovaných úrokových plateb. Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu a na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat celý úrokový swap ve smyslu jeho ekonomické podstaty za jedno plnění (jednu transakci), přičemž úplatou je rozdíl mezi vzájemně placenými úrokovými platbami. Dle názoru předkladatelů se má ve výpočtu koeficientu zohledňovat pouze hospodářský výsledek plátce z těchto plnění (maržový přístup) za zdaňovací období, obdobně jako v případě směnárenské činnosti

V této souvislosti odkazujeme i na argument uvedený v již uzavřeném příspěvku, že Evropská komise v minulosti vyjádřila u podobných transakcí stejný názor, když navrhla následující

změnu 6. směrnice: „Částka zahrnovaná do jmenovatele se sníží o pořizovací cenu převáděných měn a cenných papírů osvobozených podle č. 13b (d)(4) a (5); ... pokud osoba povinná k dani není schopna stanovit kupní cenu v jednotlivých případech, může do čitatele zahrnout pořizovací cenu měn a cenných papírů nakoupených v průběhu daného období, za předpokladu, že tyto měny nebo cenné papíry jsou totožné s těmi, které byly prodány.“ K tomuto názoru Komise předkladatelé dodávají, že s ohledem na množství těchto transakcí u finančních institucí je sledování úplat v případech jednotlivých obchodů komplikované.

Současně by mělo být bráno v úvahu, že situace je dále znepráhledněna tím, že v rámci úrokového swapu nemusí být až do konce transakce zřejmé, která ze stran získá čistou kladnou úplatu, a která ze stran bude naopak v pozici čistého plátce úplaty. Existence záporné úplaty přitom nemusí dle názoru předkladatelů znamenat, že daný účastník transakce je v pozici příjemce služby (např. pokud uzavření swapu nabídla banka klientovi jako svou službu vedoucí k zajištění klienta a vlivem pohybů sazeb se banka ocitá v pozici čistého plátce). S ohledem na tyto okolnosti je posuzování celkového výsledku z transakcí za dané období nejvhodnějším postupem, který není v rozporu s výše citovaných názorem Komise či situace u směnárenských operací.

3.2. Měnové swapy

Měnový swap je prodej (nákup) jedné měny za druhou s jejím následným zpětným odkoupením (prodejem) v budoucnu. Směnný kurz obou částí transakce je dohodnut zúčastněnými stranami předem. Obě části transakce (tzv. spotová i termínová) se uzavírají ve stejném okamžiku a jsou součástí jednoho obchodu. Cílem swapu může být snaha zajistit si měnovou pozici nebo spekulovat na vývoj kurzu.

Pro zjištění celkového realizovaného výsledku transakce je nutné porovnat realizované výsledky obou částí transakce účtované na nákladových a výnosových účtech.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat celý měnový swap ve smyslu jeho ekonomické podstaty za jedno plnění (jednu transakci) a ve výpočtu koeficientu zohledňovat pouze hospodářský výsledek plátce z těchto plnění (maržový přístup) obdobně jako u úrokových swapů.

3.3 REPO operace

Jak je zmíněno výše, uzavřený příspěvek č. 187/27.06.07 ošetřoval DPH přístup k REPO operacím definovaným jako „převod cenného papírů za účelem poskytnutí financování, zejména nákup cenného papíru se současnou dohodou o jeho budoucím prodeji.“ Tyto transakce budeme dále označovat jako „reverzní REPO operace“.

Cílem tohoto materiálu je doplnit výše uvedený příspěvek o DPH přístup k REPO operacím z pohledu příjemce financování (dlužníka). REPO operací pro účely tohoto doplňujícího materiálu rozumíme transakce, jejichž ekonomickou podstatou je přijetí financování, které je zajištěno převodem cenných papírů na věřitele se současnou dohodou o jejich budoucím nákupu dlužníkem. Převod cenných papírů je považován za formu zajištění. REPO operace jsou zrcadlovým odrazem reverzních REPO operací diskutovaných v příspěvku č. 187/27.06.07, tj. jedná se o stejné operace, které byly diskutované ve zmíněném uzavřeném příspěvku (z pohledu věřitele), posuzované nyní z pohledu dlužníka.

REPO operace/reverzní REPO operace jsou běžně používaným způsobem financování zejména mezi ČNB a bankami a mezi bankami navzájem.

REPO operace/reverzní REPO operace se ve výsledovce projevují pouze jako nákladový/výnosový úrok, což plně odráží jejich ekonomickou podstatu.

Dle názoru předkladatelů je pro účely výpočtu DPH koeficientu na základě argumentace uvedené v příspěvku 184/27.06.07 správné považovat REPO operaci za jednu transakci. Protože REPO operace jakožto přijetí financování, nenese ve výsledovce žádný výnos (pouze úrokový náklad), koeficient DPH by neměl být touto operací ovlivněn.

Tento názor zajistí konzistentní přístup obou protistran REPO operací, kdy při poskytování financování formou REPO operace bude koeficient DPH ovlivněn obratem za službu poskytnutého financování u věřitele, zatímco koeficient a základ daně dlužníka ovlivněn nebude. Stejný efekt nastává i v případech poskytování standardních úvěrů bez zajištění, zajištěných zástavním právem či zajišťovacím převodem vlastnického práva (viz materiál č. 71/31.08.05 Zajišťovací převod vlastnického práva).

4. Navrhované řešení

Na základě výše zmiňovaného popisu jednotlivých operací doporučujeme přijmout následující doplnění již uzavřeného koordinačního výboru.

4.1. V případě provádění úrokových (bod 3.1.) a měnových swapů (bod 3.2.) definovaných výše, které představují činnost osvobozenou od DPH bez nároku na odpočet podle § 54 odst. 1 písm. o) zákona o DPH, resp. podle čl. 135 odst. 1 recastu Šesté směrnice, pokud s těmito deriváty plátce obchoduje na vlastní účet a není při tom protistraně samostatně účtována provize nebo poplatek, může být za úplatu (obrat) zahrnovanou do jmenovatele koeficientu pro krácení DPH na vstupu podle § 76 odst. 2 zákona o DPH považován hospodářský výsledek plátce (celkový zisk nebo ztráta) z těchto transakcí za zdaňovací období.

V případě úrokových a měnových swapů (včetně jejich prvotního sjednání a vypořádání), při jejichž uskutečnění je protistraně plátcem za transakci samostatně účtován poplatek nebo provize, je úplatou (obratem) vstupující do jmenovatele koeficientu součet těchto poplatků a provizí a hospodářského výsledku z těchto transakcí.

4.2. V případě REPO operací (bod 3.3), tak jak jsou vymezeny výše, lze celou REPO operaci považovat pro účely DPH za jednu transakci. S ohledem na charakter těchto transakcí nevzniká dlužníkovi základ daně (tj. osoba, která platí úrok, neposkytuje plnění ve smyslu zákona o DPH) a DPH koeficient dlužníka není těmito transakcemi ovlivněn. Na straně věřitele je úrokový výnos z této operace příjmem osvobozeným od DPH.

5. Závěr

Doporučujeme přijmout sjednocující závěr k výše uváděné problematice, který bude po projednání v rámci Koordinačního výboru vhodným způsobem publikován.

Stanovisko Ministerstva financí:

Príspevek byl projednán na jednání s předkladateli dne 26.1.2010, na základě tohoto jednání MF zaujímá tato stanoviska k dílčím závěrům:

K bodu 3.1.– úrokové swapy

MF nesouhlasí s návrhem předkladatelů, tj. je nutné zachovat dosavadní postup – celkový výnos brutto).

K bodu 3.2. - měnové swapy

MF souhlasí s návrhem předkladatelů.

3.3 REPO operace

Jak vyplývá z příspěvku, smyslem bylo zabývat se přístupem k REPO operacím z hlediska DPH a z pohledu příjemce financování (dlužníka). REPO operací se pro účely tohoto příspěvku rozumí transakce, jejichž ekonomickou podstatou je přijetí financování, které je zajištěno převodem cenných papírů na věřitele se současnou dohodou o jejich budoucím nákupu dlužníkem. Převod cenných papírů je považován za formu zajištění.

MF při jednání navrhuje vycházet ze stanoviska k příspěvku č. 71/31.08.05 Zajišťovací převod vlastnického práva, tj. vycházet z toho, že při zajištění dochází k převodu cenných papírů pouze z hlediska právního, nikoliv ekonomického a celou transakci posuzovat až když dojde k jejímu uskutečnění faktickému, z ekonomického hlediska. **Jako osvobozené plnění bude v tomto případě uvedena celá hodnota realizovaného CP a nikoliv jen úrokový výnos.**

Vyjádření předkladatelů

K bodu 3.1.: Vzhledem k tomu, že MF nenabídlo ke svému sdělení žádné podrobnější vysvětlení, a úrokový swap je nástroj obdobný měnovému swapu, není zřejmé, proč by měl mít z hlediska DPH jiný režim. Předkladatelé proto setrvávají na svém stanovisku, a příspěvek je v této části uzavřen s rozporem.

Stanovisko MF k vyjádření předkladatelů:

Po vyjádření předkladatelů k návrhu stanoviska MF příspěvek je možné uzavřít s tím, že bod 3.1. bude uzavřen s rozporem, u bodů 3.2. a 3.3. vycházíme ze souhlasu předkladatelů, takže budou uzavřeny podle stanoviska MF.

Příspěvek 285/16.09.09 – MF předkládá stanovisko k upravenému příspěvku - MF předkládá stanovisko k připomínkám předkladatele

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

285/16.09.09 - Sjednocení přístupu k vystavování dobropisů z pohledu DPH

Předkladatel upravil příspěvek na základě závěrů odboru DPH o zcela nové argumenty.

Předkládá: Milan Tomíček, daňový poradce č. 1026

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši priznané daně. V tomto

případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Podle ustálené judikatury ESD (např. rozsudek C-368/06 v řízení Cedilac SA proti Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) je nárok na odpočet stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice (a nově čl. 167 a následujících Směrnice 2006/112/ES) nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se zejména uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu.

Jak dále ESD již mnohokrát judikoval, účelem úpravy odpočtů je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (např. rozsudek C-465/0, v řízení Kretztechnik AG proti Finanzamt Linz).

Zároveň z ustálené judikatury ESD vyplývá, že je to pořízení zboží nebo služby osobou povinnou k dani, které vedou k aplikaci DPH systému a proto i ke spuštění mechanismu vrácení daně. Účel, pro který byly zboží či služby použity (nebo budou použity), určuje pouze rozsah vrácení daně, ke kterému je oprávněna osoba povinná k dani dle čl. 17 šesté směrnice. To potvrzuje i znění článku 17(1) šesté směrnice, dle kterého nárok na odpočet daně vzniká v okamžiku povinnosti tuto daň přiznat na straně dodavatele.

V případě, že se nejedná o podvod či zneužití, princip DPH neutrality vyžaduje, aby právo na nárok na odpočet daně, jestliže jednou vzniklo, bylo ponecháno i v případě, kdy finanční orgány vědí již od okamžiku prvního vyměření daně, že zamýšlené ekonomické aktivity, které vedly k uskutečnění zdanitelného plnění, nebudou realizovány (např. Ve věci C-400/98 v řízení Finanzamt Goslar proti Brigitte Breitsohl).

Z výše uvedených rozsudků dle našeho názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně (přičemž byly splněny podmínky pro jeho uplatnění daně zákonem o DPH) následně

nezaniká ani v případě, že z určitých specifických důvodů nebylo přijaté zdanitelné plnění využito pro ekonomické činnosti plátce. A pro tyto účely není rozhodující, zda přijaté zdanitelné plnění nebylo plátcem využito z toho důvodu, že např. došlo k jeho poškození nebo že se použití přijatého zdanitelného plnění ukázalo jako nerentabilní nebo bylo reklamováno a vráceno dodavateli.

Ke stejným principům dospěl ESD i ve věci C-110/94 v řízení INZO, ve kterém uvedl, že nárok na odpočet daně zůstává zachován, i když se plátce později rozhodne, že s přihlédnutím k výsledkům studie rentability nezahájí provozní fázi a dotčená společnost vstoupí do likvidace, takže předpokládaná hospodářská činnost nevede ke vzniku zdanitelných plnění.

Tomuto výkladu svědčí i další rozsudek ESD, a to ve věci C-32/03 v řízení I/S Fini H proti Skatteministeriet, ve kterém ESD došel k závěru, že čl. 4 odst. 1 až 3 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že osoba, která přestala vykonávat obchodní činnost, ale pokračuje v placení nájmu a poplatků spojených s prostory sloužícími k této činnosti, neboť nájemní smlouva obsahuje ustanovení o nemožnosti výpovědi, je považována za osobou povinnou k dani ve smyslu tohoto článku, a může v důsledku toho odečítat DPH z částek takto uhrazených, pokud existuje přímý a bezprostřední vztah mezi provedenými platbami a obchodní činností a je prokázána neexistence podvodného úmyslu nebo zneužití.

ESD tudíž i v těchto případech potvrdil, že plátce má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění přímo souvisejících s obchodní činností plátce, i když je nikdy nevyužije pro svoji ekonomickou činnost.

Kromě toho, jelikož zákon o DPH zcela explicitně umožňuje plátcí, který poskytl zdanitelné plnění, aby se sám rozhodl, zda ve vymezených příkladech opraví základ daně (a vystaví daňový dobropis) či nikoliv, může se příjemce tohoto zdanitelného plnění dostat do situace, kdy např. v rámci dvouleté záruční opravy vrátí po 18 měsících používání pořízené zboží či jeho část a dodavatel mu vystaví zcela v souladu se zákonem o DPH „pouze“ finanční dobropis. Bez zachování nároku na odpočet daně by byl plátce, příjemce zdanitelného plnění, v pozici, že si uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně z titulu pořízení zboží a po 16 měsících by zjistil, že nárok na odpočet nemá, přičemž opravu odpočtu daně provést nemůže, jelikož dle § 77 odst. 1 zákona o DPH „*opravu odpočtu daně provede plátce za zdaňovací období, ve kterém obdržel daňový doklad, popřípadě jiný doklad související s opravou základu daně*“.

Princip daňové neutrality

Nelze akceptovat ani názor, že vystavením finančního dobropisu by mohlo dojít ke krácení státního rozpočtu. Vzhledem ke konstrukci systému DPH oba způsoby vystavování dobropisů vedou k zachování základního principu neutrality DPH na straně obou zúčastněných stran a rovněž z pohledu výběru DPH (jedná se o nepřímou daň, kdy poplatníky jsou koneční spotřebitelé a plátcí daně zajišťují „jen“ výběr této daně) se celkové dopady pro státní rozpočet nemění.

V případě daňového dobropisu si odběratel musí o hodnotu daně uvedenou na tomto dobropisu snížit původně uplatněný nárok na odpočet daně a dodavatel je naopak oprávněn si snížit svoji daňovou povinnost. V případě finančního dobropisu neprovádí ani dodavatel ani odběratel žádné úpravy svých odpočtů/daňových povinností.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátcí (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátcí snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Nárok na odpočet na straně kupujícího vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty) a v tomto okamžiku uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátcí (kupujícího), jestliže budou splněny následující podmínky:

- kupující pořídil předmětné zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost,
- k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami prodávajícího platnými v okamžiku původního dodání tohoto zboží,
- k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, a
- k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH

Plátcí (kupující) má za podmínek uvedených výše nárok na odpočet daně uvedené na původním daňovém dokladu vázajícímu se k dodanému zboží, ke kterému je vystaven finanční dobropis, v plné výši, i když přijaté zdanitelné plnění přímo související s obchodní činností plátcí (dodané zboží) nevyužije pro svoji ekonomickou činnost, jelikož došlo k vrácení části či celého zdanitelného plnění (např. z důvodů reklamace či v souladu s dodacími podmínkami prodávajícího) a prodávající vystavil v souladu se zákonem o DPH finanční dobropis bez DPH.

Stanovisko Ministerstva financí (16.10.2009):

Po osobním projednání předkladatel upravil text závěrů v tom smyslu, že nahradil text, že zákon o DPH umožňuje vystavení finančního dobropisu přesnějším textem, že zákon o DPH umožňuje nevystavit daňový dobropis (popř. vrubopis). Takto je třeba upravit i text příspěvku, zejména v druhém odstavci na str. 2 příspěvku.

K návrhu závěrů:

1) MF souhlasí s tím, že zákon o DPH umožňuje plátcí nevystavit daňový dobropis v případech uvedených v § 42 odst. 1 ZDPH, tedy i v případě vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

2) MF souhlasí s tím, že nárok na odpočet daně vzniká plátcí k datu uskutečnění zdanitelného plnění nebo k datu přijetí úplaty a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH.

MF však **zásadně nesouhlasí** s návrhem závěru předkladatele, podle kterého plátcem „uplatněný nárok na odpočet daně následně nezaniká ani v případě, že z důvodu vrácení předmětného zboží kupujícím nebylo přijaté zdanitelné plnění využito v plné výši či částečně (jestliže dojde k vrácení jen části původně uskutečněného zdanitelného plnění) pro ekonomické činnosti plátce (kupujícího)“, jestliže budou splněny podmínky uvedené v návrhu závěrů (kupující pořídil zboží za účelem jeho použití pro svoji ekonomickou činnost, k vrácení předmětného zboží došlo v souladu se sjednanými dodacími podmínkami, k vrácení předmětného zboží došlo za stejných finančních podmínek, tj. kupujícímu je vrácena stejná částka, kterou uhradil prodávajícímu za dodané zboží (v případě vrácení jen části původně dodaného zboží v poměrné výši), snížená o DPH, k okamžiku uskutečnění původního dodání zboží byly na straně kupujícího splněny obecné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zákonem o DPH).

Plátce v takovém případě nedodržel podmínky stanovené pro uplatnění odpočtu daně, tj. použití pro ekonomickou činnost, protože zboží nevlastní, nijak zboží nepoužil v souladu se ZDPH. MF **zastává názor**, že judikáty ESD uváděné v příspěvku, stejně tak jako další neuvedené judikáty (C-184/04, C-435/05), nepotvrzují, že by plátce měl nárok na odpočet daně u zboží, u kterého sice při pořízení splnil všechny podmínky pro uplatnění odpočtu, ale které nijak nepoužil pro ekonomickou činnost a které fyzicky vrátil. MF souhlasí s tím, že plátce má zachován nárok na odpočet daně v případech, kdy při pořízení uplatnil plátce nárok na odpočet daně v souladu se ZDPH, ale pak došlo např. k neuskutečnění záměru, ke zmaření investice, nebylo možné ustoupit od smlouvy a plátce hradí dál služby (nájem) apod., ale v těchto případech, pokud jde o zboží, plátce zboží dále vlastní nebo zboží použil k ekonomické činnosti, zboží nevrátil.

MF **zastává názor**, že ustanovení § 42 odst. 1 je nutné vykládat tak, že plátce není povinen provést opravu základu daně a výše daně v případech uvedených v tomto ustanovení, ale v případě, že část plnění nebo celé plnění vrátí zpět prodávajícímu, nemá **odběratel** u vrácených plnění zachován nárok na odpočet daně, protože nebyly dodrženy podmínky pro odpočet daně stanovené zejména v § 72 a 73 ZDPH.

UPRAVENÝ PŘÍSPĚVEK

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad § 42 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „**zákon o DPH**“) a s tím výklad souvisejícího nároku na odpočet na straně kupujícího (příjemce zdanitelného plnění).

Stále častěji využívají plátcí možnost vystavit namísto daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH tak zvaný „finanční dobropis“, který neobsahuje na rozdíl od daňového dobropisu DPH.

K této variantě přistupují především plátcí, kteří poskytují větší množství dobropisů a evidence o doručování těchto dobropisů nutné pro naplnění § 42 odst. 4 zákona o DPH pro ně znamená nemalé dodatečné administrativní a finanční zatížení.

Některé finanční úřady však nechtějí tento postup akceptovat, a to především s odůvodněním, že příjemce nemá v tomto případě nárok na odpočet daně z celé částky DPH uvedené na původním daňovém dokladu, jelikož dle jejich názoru nebude splněna základní podmínka nároku na odpočet daně, a to, že plátce použije přijatá zdanitelná plnění pro svou ekonomickou činnost.

Rozbor situace

Vystavení dobropisu

V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce **může** opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tak dává plátcovi možnost si vybrat, zda při splnění některé z těchto podmínek opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH. Zákon o DPH přitom staví obě situace (snížení základu daně, tj. např. poskytnutí slevy, i vrácení zdanitelného plnění) na stejnou úroveň a nečiní mezi nimi pro tyto účely žádné rozdíly, ani neklade žádné dodatečné podmínky pro jejich aplikaci. Ustanovení § 42 odst. 1 zákona o DPH tak může být stejnou měrou využito pro obě situace. Jestliže by zákonodárce chtěl činit mezi oběma situacemi nějaký rozdíl v aplikaci tohoto ustanovení, mohl situaci, kdy dochází k vrácení části nebo celého zdanitelného plnění, přiřadit k některým dalším odstavcům téhož paragrafu, kde je již používáno spojení „*plátce je povinen*“.

Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH. Plátce se však může také rozhodnout, že sice odběrateli vrátí část nebo celou cenu dodaného zboží, ale neopraví původní výši přiznané daně. V tomto případě nemusí logicky vystavit daňový dobropis s daní, nýbrž vystaví doklad, který má podobu dobropisu, ale neobsahuje daň (pouze pro účely tohoto příspěvku nazývám tento doklad dále jen jako „**finanční dobropis**“).

V tomto případě nelze ani aplikovat ustanovení § 42 odst. 3 zákona o DPH, jelikož se nejedná o situaci, kdy došlo k přijetí úplaty bez následného uskutečnění zdanitelného plnění.

Zákon o DPH tedy zcela jednoznačně umožňuje vystavit tak zvaný finanční dobropis, a to jak v případě, že plátce snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Uplatnění nároku na odpočet daně

Podrobnější výklad k otázce uplatňování nároku na odpočet lze najít především v rozsudcích Evropského soudního dvora (dále jen „**ESD**“), který se k této otázce již mnohokrát vyjadřoval a jehož rozsudky představují oficiální výklad směrnice a jednotlivých pravidel uplatňování DPH v EU i České republice.

Z ustálené judikatury ESD (např. rozsudky C-368/06 Cedilac SA, C-465/0 Kretztechnik, C-400/98 Finanzamt Goslar, C-110/94 INZO, C-32/03 I/S Fini H lze dle mého názoru lze zcela jasně dovodit, že nárok na odpočet vzniká k okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění (popř. přijetím úplaty), v našem případě okamžikem dodání zboží např. v obchodě, a pro uplatnění nároku na odpočet daně je rozhodující splnění podmínek stanovených zejména v § 72 a 73 ZDPH právě k tomuto okamžiku.

V souladu s čl. 184 až 186 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**směrnice**“) se provede oprava odpočtu daně, pokud se po podání přiznání

k dani změni okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu daně, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny. Členské státy stanoví prováděcí pravidla k těmto postupům.

Česká republika stanovila tato prováděcí pravidla především v § 77 zákona o DPH, ve kterém vymezuje kdy a za jakých podmínek je plátce, pro něhož se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, povinen (oprávněn) provést opravu odpočtu daně. Jak vyplývá z § 77 odst. 1 tento plátce je povinen provést opravu (snížení) původně uplatněného odpočtu daně vždy v návaznosti na provedení opravy základu daně, která má za následek snížení uplatněného odpočtu daně, a to na základě přijatého daňového dobropisu vystaveného plátcem, který uskutečnil původní zdanitelné plnění.

Česká republika tím, že umožnila plátcům v případě snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při vrácení celého nebo části zdanitelného plnění nevystavit daňový dobropis, neumožňuje provést plátcům, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátce, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne v souladu se zákonem o DPH vystavit pouze „finanční dobropis“.

Jinými slovy, jestliže dojde ke snížení základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce (prodávající) nevystaví daňový dobropis, plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, ani nemá dle zákona o DPH možnost, jak provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

Česká republika tak chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice a nemůže po plátcích, pro kterého se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, požadovat, aby postupoval v souladu se směrnicí a provedl opravu daně ve výše popsaném případě, když tomuto plátcovi v národní legislativě neposkytla odpovídající právní nástroje.

Absence právního nástroje má za následek to, že jediným způsobem, který by mohl plátce pro opravu již uplatněného odpočtu daně teoreticky použít, je dodatečné daňové přiznání. Tento instrument vyplývající ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, však jednak rozhodně nelze považovat za implementaci prováděcích předpisů k čl. 184 - 186 směrnice (jednak z toho důvodu, že v tomto zákoně chybí odkaz na příslušné předpisy Evropských společenství, a jednak proto, že instrument dodatečného přiznání byl koncipován pro jiné situace), a zároveň by vytvářel nerovné postavení mezi jednotlivými plátcem, jelikož by znevýhodňoval plátce, pro které bylo uskutečněno zdanitelné plnění a pro kterého byl vystaven „jen“ finanční dobropis.

Jak i vyplývá z ustálené judikatury ESD (např. C-8/81 Ursula Becker, bod 24) chybná implementace směrnice nemůže jít k tíži jednotlivců.

Kromě toho, kdyby zákonodárce chtěl omezit nárok na odpočet v případech snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil daňový dobropis, provedl by to pravděpodobně stejným způsobem, jako to udělal v § 73 odst. 9 zákona o DPH, který ukládá plátcům povinnost vrátit odpočet daně uplatněný z uhrazené zálohy na zdanitelné plnění, jestliže byla tato záloha následně vrácena a jestliže dodavatelem nebyl vystaven dobropis.

Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil daňový

dobropis, lze dovodit úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis.

Jestliže by plátcí, pro kterého se původní zdanitelné plnění uskutečnilo, vznikla povinnost opravit (vrátit) původně uplatněný odpočet daně, šla by samotná DPH k tíži tohoto plátce, jelikož plátcí, který poskytl původní zdanitelné plnění, neopravil zcela v souladu se zákonem o DPH původní výši daně. Tím by byla porušena neutralita daňové zátěže hospodářských činností na straně plátce, pro kterého se zdanitelné plnění uskutečnilo, přičemž daňová neutralita, jak vyplývá z ustálené judikatury ESD (C-137/02, C-29/08 atd.), je jedním ze základních principů fungování systému DPH v Evropském společenství.

Závěr

Zákon o DPH umožňuje plátcí (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis. Namísto daňového dobropisu může daný plátcí (prodávající) vystavit doklad, který není daňovým dokladem a neobsahuje DPH (v praxi se tento doklad často nazývá jako „finanční dobropis“, i když sám zákon o DPH tento termín nedefinuje), a to jak v případě, že plátcí snížil základ daně (poskytl slevu z původní ceny), tak v případě vrácení části nebo celého zdanitelného plnění (zákazník část zboží vrátí z důvodu jeho reklamace, popř. někteří prodejci umožňují v určité, časově omezené době vrátit zboží bez udání důvodu).

Plátcí (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátcí, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis.

Stanovisko Ministerstva financí k upravenému příspěvku:

1) MF nesouhlasí s některými částmi textu příspěvku:

a) Rozbor situace - Vystavení dobropisu

K textu, že zákon o DPH dává plátcí možnost si vybrat, zda při splnění některé z podmínek uvedených v § 42 odst. 1 opraví původní výši daně či nikoliv formou vystavení daňového dobropisu ve smyslu § 43 zákona o DPH, MF zdůrazňuje, že zákon dává plátcí pouze možnost rozhodnutí, zda opravu provést či nikoliv. Nedává mu ale možnost si vybrat jakou formou opravu provede. Pokud se plátcí rozhodne opravu provést, má v § 42 a 43 stanoveno, jak opravu provést. Pokud se plátcí rozhodne opravu neprovádět, zákon postup opravy a formu dokladu nestanovuje. Uvedené navazuje a je v souladu s čl. 186 Směrnice 112/2006/ES, kde je na členské státy přenesena povinnost a odpovědnost provést systém jasné regularizace oprav, dle kterého se bude postupovat viz. text čl 186 „Členské státy stanoví prováděcí pravidla k článkům 184 a 185.

b) Uplatnění nároku na odpočet daně

Zákon o DPH v § 77 upravuje opravu základu daně spojenou s vystavením daňového dobropisu nebo vrubopisu, MF proto nesouhlasí s konstatováním, že ČR neumožňuje provést plátcí, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH, jestliže se plátcí, který poskytl zdanitelné plnění rozhodne vystavit pouze

„finanční dobropis“. MF trvá na názoru, že se plátce může rozhodnout, zda výši daně opravit či ne, nikoliv, zda může nebo nemusí vystavit daňový nebo nedaňový dobropis.

MF rovněž nesouhlasí, že Česká republika chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice s tím, že postup i nástroje k opravě zákon o DPH stanovuje. MF usuzuje, že tento názor předkladatele vychází z předpokladu, že plátce se může rozhodnout, zda opravu provede či nikoliv vč. formy dokladu, zatímco MF vychází z textu zákona, který umožňuje plátci se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede, ale nedává plátci možnost výběru formy opravy. V této souvislosti MF poukazuje na výše uvedené, tedy ust. čl. 186, které dává členským státům možnost stanovit k čl. 184 až 185 prováděcí pravidla s tím, že pravidla k opravě odpočtu jsou v zákoně o DPH stanovena v § 77.

MF nesouhlasí s tím, že z judikátů ESD vyplývá zachování nároku na odpočet daně i v případě, kdy plátce nemá možnost použít zdanitelné plnění pro účely, u kterých má nárok na odpočet daně, protože zboží vrátí či zruší jinak zdanitelné plnění.

Z řady judikátů ESD je totiž zřejmé, že nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH. Aby daň na vstupu byla odpočitatelná, musí mít plnění přijatá na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněními uskutečněnými na výstupu, zakládajícími nárok na odpočet.

MF rovněž nesouhlasí s textem: „Z faktu, že zákonodárce neuplatnil stejný postup i na případy snížení základu daně nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, kdy poskytující plátce nevystavil daňový dobropis, lze dovodit úmysl zákonodárce umožnit zachování nároku na odpočet daně v těchto případech, jestliže nebyl vystaven daňový dobropis.“

Takový úmysl z textu příslušných ustanovení zákona nelze dovodit již vzhledem k výše uvedené zásadě, že zákon dává možnost se rozhodnout v případě snížení daňové povinnosti, zda opravu provede nebo neprovede. Pokud se plátce rozhodne opravu provést, provede ji způsobem v zákoně stanoveným, tj. na základě daňového dokladu uvedeného v § 43. Vzhledem k fungování DPH pak platí pro odběratele povinnost provést opravu na základě stejného dokladu.

Jedná se o konstrukci vycházející z chybného předpokladu o možnostech plátce volit opravu či nikoliv vč. vystavení „nedaňového dobropisu“.

2) MF nesouhlasí se závěry předkladatele

a) že zákon o DPH umožňuje plátci (prodávajícímu) nevystavit daňový dobropis, zákon umožňuje plátci zvolit si, zda opravu provést nebo ne, pokud se plátce rozhodne opravu provést, tak podle § 42, 43 a 77 ZDPH, a toto platí pro všechny plátce. Pokud se plátce rozhodne opravu neprovádět, zákon o DPH postup, ani formu dokladu nestanovuje.

MF rovněž nesouhlasí s tím, že „plátce (kupující) není povinen vzhledem k chybné implementaci směrnice, vzhledem k absenci právních instrumentů a rovněž vzhledem k dopadům spočívajícím v porušení daňové neutrality provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně, jestliže došlo ke změně základu daně nebo k vrácení celého či části zdanitelného plnění a plátce, který zdanitelné plnění poskytl, nevystavil daňový dobropis“. MF rovněž nesouhlasí s tím, že ČR chybně implementovala směrnici k DPH a že dochází k porušení daňové neutrality a že plátce má zachován nárok na odpočet daně i při zrušení či vrácení celého či části zdanitelného plnění.

K tomu MF doplňuje, že plátce – kupující, má podle § 72 nárok na odpočet pouze u toho přijatého zdanitelného plnění, které použije pro svoji ekonomickou činnost. S poukazem na § 72 odst. 1 ZDPH MF uvádí, že plátce – kupující, nemá nárok na odpočet u plnění, které nepoužil pro ekonomickou činnost, když je vrátil ať již celé nebo jeho část.

Připomínky předkladatele ke stanovisku MF

Ministerstvo financí hned na počátku svého stanoviska zdůrazňuje, "že zákon dává plátcovi pouze možnost rozhodnutí, zda opravu provést či nikoliv. Nedává mu ale možnost si vybrat jakou formou opravu provede...." To vytváří zavádějící závěr (několikrát zdůrazněný i v dalším textu stanoviska MF jako jeden z hlavních argumentů MF), že předkladatel si chybně vyložil ustanovení §§ 42 a 43. Proto by předkladatel rád upozornil na to, že vycházel ve své analýze ze zcela stejného závěru, viz první a třetí odstavce části věnující se rozboru dané problematiky: „V souladu s § 42 odst. 1 zákona o DPH plátce může opravit výši daně, mimo jiné, (i) při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek a rovněž při (ii) vrácení celého nebo části zdanitelného plnění.....Jestliže se plátce rozhodne opravit výši daně, je povinen to provést prostřednictvím daňového dobropisu, který obsahuje DPH.“

V prvním odstavci poslední věta části b) svého stanoviska Ministerstvo financí opět trvá " na názoru, že se plátce může rozhodnout, zda výši daně opravit či ne, nikoliv, zda může nebo nemusí vystavit daňový nebo nedaňový dobropis." Ani zde není jasné, proč MF zde toto tvrzení uvádí vzhledem k výše citovaným částem příspěvku předkladatele.

MF v témže odstavci "nesouhlasí s konstatováním, že ČR neumožňuje provést plátcovi, pro něhož se uskutečnilo původní zdanitelné plnění, opravu daně způsobem v § 77 zákona o DPH...". MF zde zcela evidentně zaměňuje možnost plátce, který poskytl zdanitelné plnění, opravit původní výši daně dle § 42 v uvedených případech, a možnost provedení opravy uplatněného odpočtu daně na straně příjemce původního zdanitelného plnění. Předkladatel trvá na tom, že § 77 neobsahuje žádné ustanovení, které by plátcovi, který přijal původní zdanitelné plnění a uplatnil si nárok na odpočet daně, umožňovalo provést opravu odpočtu daně v případě, kdy plátce daně, který poskytl původní zdanitelné plnění, zcela v souladu s § 42 při vrácení zboží kupujícím neopravil původní výši daně. Jestliže je MF jiného názoru předkladatel žádá, aby MF uvedlo ve svém stanovisku konkrétní ustanovení § 77, dle kterého by plátce, který přijal původní zdanitelné plnění, měl/mohl v tomto případě provést opravu uplatněného nároku na odpočet daně.

V druhém odstavci části b) svého stanoviska MF "nesouhlasí, že Česká republika chybně implementovala výše uvedené čl. 184 až 186 směrnice....". MF připomíná zcela bezdůvodně opět "chybný předpoklad" předkladatele. MF argumentuje, že zákon "umožňuje plátcovi se rozhodnout, zda opravu provede nebo neprovede...." což MF považuje za prováděcí pravidla ve smyslu čl. 186 ve vztahu k čl. 184 a čl. 185.

Tento výklad nelze akceptovat, protože čl. 186 sice umožňuje členským státům stanovit prováděcí pravidla, ale tato prováděcí pravidla nemohou být v rozporu se samotnými čl. 184 a 185. Jak čl. 184, tak čl. 185 stanoví, že oprava se provede. Naopak § 77 opravu uplatněného odpočtu daně v dané situaci neumožňuje, viz výše. Jedná se tedy o zjevný rozpor s čl. 184 i 185, ve kterých je stanovena povinnost opravu provést, a nelze argumentovat možností členského státu stanovit prováděcí pravidla ve smyslu § 186, které by se od této povinnosti

odklonily. Tato prováděcí pravidla by měla stanovit konkrétní postup, jak realizovat tuto povinnost a ne zavádět "možnost".

Předkladatel stále trvá na tom, že rozsudky ESD svědčí jeho výkladu daných ustanovení zákona o DPH, a to vycházejí především z principu daňové neutrality DPH u plátců daně. Předkladatel však již nepovažuje za nutné pokračovat dále v této "teoretické" diskusi, jelikož diskutovaná verze jeho příspěvku je zaměřena na nemožnost provedení opravy uplatněného nároku na odpočet daně a rozpor se směrnicí.

V dalším textu MF opět zmiňuje bezdůvodně mylný předpoklad předkladatele a následný nesouhlas. K této části stanoviska předkladatel nepovažuje za nutné se již vyjadřovat vzhledem k výše uvedenému.

K poslednímu odstavci stanoviska MF předkladatel uvádí, že již dříve se zástupci MF a předkladatel shodli, že podmínky § 72 musí být splněny k okamžiku prodeje zboží. Jakoukoli následnou změnu je nutno řešit dle čl. 184 a 185 směrnice. Předkladatel opět jen zdůrazňuje, že zákon o DPH neposkytuje příjemci zdanitelného plnění možnost jak uplatněný nárok na odpočet daně opravit, když plátce, který poskytl zdanitelné plnění, opravu výše daně v souladu s § 42 neprovedl.

Na základě výše uvedeného je předkladatel toho názoru, že se MF nepředložilo žádné relevantní argumenty, které by vyvrátily závěry předkladatele.

Stanovisko Ministerstva financí k připomínce předkladatele:

MF po prostudování Připomínek předkladatele ke stanovisku MF trvá na svém stanovisku a navrhuje příspěvek uzavřít s rozporem.

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

290/09.12.09 - Pronájem dopravních prostředků a ve světle novely zákona obsažené v tisku 887

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

V souvislosti s novelou zákona o DPH, která byla schválena poslaneckou sněmovnou ve třetím čtení (tisk 887) a která by měla nabýt účinnosti k 1. lednu 2010 (dále jen „**novela**“), by měly být k tomuto okamžiku již vyjasněny některé otázky týkající se pronájmu dopravních prostředků, na které ani samotná směrnice rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „**směrnice**“), ani novela nedávají odpověď.

Vzhledem k tomu, že nová pravidla pro určení místa plnění obsažená ve výše uvedené tisku „pouze“ transponují do zákona o DPH závazná ustanovení směrnice a představují společně se změnami v oblasti Souhrnného hlášení většinu navrhovaných změn, předpokládám, že tato novela bude schválena. Proto žádám o projednání ještě před konečným schválením této novely.

1. Právní rámec

1.1 Vymezení krátkodobého/dlouhodobého pronájmu dopravních prostředků

V souladu s novelou bude nutné pro určení místa plnění u pronájmu dopravních prostředků rozlišovat dlouhodobý pronájem dopravních prostředků a krátkodobý pronájem dopravních prostředků.

Pro tyto účely se krátkodobým pronájmem (dále jen „**KP**“) rozumí „*nepřetržitě držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní a u lodí nepřesahující 90 dní*“.

Jestliže bychom vycházeli pouze z jazykového výkladu tohoto vymezení, dojdeme k závěru, že ten to časový test je nutno vždy posuzovat vůči jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku (dále jen „**DP**“) a že např. v situaci, kdy si nájemce pronajme dopravní prostředek na dobu 50 dnů, ale 25. den nájmu musí kvůli poruše dopravní prostředek dopravit pronajímateli a dostane po zbytek nájmu náhradní dopravní prostředek, se jedná o 2 krátkodobé nájmy DP, jelikož nájemce neměl konkrétní DP v nepřetržitém držení či užívání po dobu přesahující 30 dnů.

Takové závěry však dle mého názoru vůbec neodpovídají cílům směrnice. Jak vyplývá z preambule směrnice, v případě poskytnutí služby osobám povinným k dani by se mělo postupovat podle obecného pravidla o místě plnění, které by se mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby.

Výjimky by měly být uplatněny pouze v případě, kdy nejsou obecná pravidla o místě plnění použitelná, takové výjimky by měly odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby a neměly by představovat nepřiměřené administrativní zatížení pro některé obchodníky.

Z výše uvedených důvodů by tedy dle mého názoru měl být pojem krátkodobý pronájem DP interpretován tak, aby umožnil dosáhnout předpokládaných cílů směrnice a zároveň však nepřiměřeně nezatěžoval pronajímatele DP.

V praxi mohou nastat různé situace, kdy se původní doba nájmu DP změní nebo kdy není možno tuto lhůtu zjistit, aniž by to přineslo plátcovi enormní administrativní zatížení. Např., kromě již výše uvedeného příkladu, může:

- být uzavřena nájemní smlouva na dobu delší 30 dnů, ale po 15 dnech dojde k předčasnému ukončení nájmu z důvodu na straně nájemce
- být uzavřena nájemní smlouva na „flotilu“ DP na dobu přesahující 30 dnů, ale nájemce měl některé DP v držení po dobu kratší 30 dnů
- být uzavřena nájemní smlouva na DP na dobu přesahující 30 dnů s tím že nájemce bude DP používat vždy od pátku do soboty a v neděli bude DP zaparkován v prostorách pronajímatele
- být uzavřena nájemní smlouva na DP na dobu přesahující 30 dnů a nájemce je oprávněn dle potřeby využívat DP ve vlastnictví pronajímatele, které jsou v danou dobu k dispozici, tj. nájemce si půjčuje DP průběžně dle své aktuální potřeby a následně je opět vrací pronajímateli. Dochází tak tomu, že nájemce má na základě dlouhodobé nájemní smlouvy v držení neustále nějaké dopravní prostředky stejného typu, ale fyzicky žádný z nich nemá v držení a nepoužívá po dobu přesahující 30 dnů, apod.

Dle mého názoru by měl plátcovi při posuzování toho, zda se jedná o dlouhodobý nebo krátkodobý pronájem, vycházet při posuzování časového testu především z uzavřených smluvních ujednání a měl by daný nájem posuzovat jako celek, tj. (i) změna doby držení/užití oproti původním smluveným nájemním podmínkám nevede k překlasifikaci dlouhodobého nájmu DP na krátkodobý nájem DP, a (ii) v případě nájemní smlouvy uzavřené na dobu přesahující 30 dnů na více dopravních prostředků se celá nájemní smlouva posuzuje dle sjednané doby nájmu a nikoliv dle skutečného držení jednotlivých DP nájemcem.

1.2 Závěr

Na základě aplikace výše uvedených základních pravidel navrhuji přijmout následující konkrétní závěry:

- Jestliže je uzavřena nájemní smlouva na jeden konkrétní dopravní prostředek na dobu přesahující 30 dnů, ale z důvodů vzniklých na straně nájemce dojde k předčasnému ukončení smlouvy, bude tento nájem DP posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP.
- Jestliže je uzavřena nájemní smlouva na jeden konkrétní dopravní prostředek na dobu přesahující 30 dnů, ale z mimořádných důvodů (havárie, porucha) nebo z technologických důvodů (nutné pravidelné kontroly a opravy prováděné nájemcem) nemá nájemce daný DP v nepřetržitém držení po dobu přesahující 30 dnů, bude tento nájem DP posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP.
- Jestliže je uzavřena „rámcová“ nájemní smlouva na pronájem více dopravních prostředků na dobu přesahující 30 dnů, bude nájem všech dopravních prostředků, které může nájemce

na základě této jedné nájemní smlouvy využívat, posouzen pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý pronájem DP, i když některý z DP nebude v nepřetržitém držení nájemce po dobu přesahující 30 dnů.

2.1 Místo plnění u krátkodobého nájmu DP

Místem plnění u krátkodobého nájmu DP je „místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení nebo užívání“ .

2.2 Závěr

Místem plnění by tedy na základě výše uvedeného ustanovení mělo být místo, kde pronajímatel fyzicky předá předmět nájmu nájemci. Dostatečným důkazem prokazujícím předání DP v daném místě je např. předávací protokol.

Stanovisko Ministerstva financí:

Ministerstvo financí nesouhlasí se závěry předkladatele uvedenými pod bodem 1.2. první a třetí odrážce.

Ministerstvo financí je toho názoru, že jde o příliš zevšeobecňující závěry, které nelze dovodit z vymezení pojmu „krátkodobý nájem“ uvedeném v § 10d zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném od 1. 1. 2010 (dále jen „zákon o DPH“), ani ze směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „směrnice“).

Obecné stanovisko a odůvodnění k výchozí k argumentaci předkladatele:

Z vymezení krátkodobého nájmu v § 10d zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že časový test 30 dnů je nutné vždy posuzovat ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku. V tomto ohledu Ministerstvo financí nesouhlasí s argumentací předkladatele, že takový výklad je v rozporu s cíli směrnice, že v případě poskytnutí služby osobě povinné k dani by se místo plnění mělo spíše vztahovat ke státu usazení zákazníka a že takový výklad nepřiměřeně zatěžuje pronajímatele.

V bodu 5 preambule směrnice se jasně stanoví, že za určitých okolností nejsou obecná pravidla použitelná a měly by se místo nich uplatnit vymezené výjimky. Jak vyplývá z důvodové zprávy v návrhu Komise k této směrnici (dokument KOM(2005) 334), jde u nového pravidla pro stanovení místa plnění u nájmu dopravních prostředků o změnu cílenou na zdanění v členském státě spotřeby. Podle této důvodové zprávy je v rozdělení pravidel na krátkodobý a dlouhodobý nájem zohledněn aspekt zjednodušení pro pronajímatele, protože v případě krátkodobého nájmu nebudou muset rozlišovat a ověřovat, zda zákazník je osobou povinnou k dani či soukromou osobou.

Detailní stanoviska k dílčím závěrům:

K bodu 1.2 první a druhé odrážce:

Pokud v průběhu dlouhodobého nájmu nastanou nové skutečnosti, které ovlivní délku nájmu dohodnutého v nájemní smlouvě, lze souhlasit s obecným závěrem, že tyto nové skutečnosti neovlivní posouzení nájmu pro účely určení místa plnění jako dlouhodobý nájem, pokud se

prokáže, že tyto nové skutečnosti nastaly nezávisle na vůli obou zúčastněných stran, tj. jak pronajímatele, tak nájemce. Tento výklad odpovídá závěru, který předkladatel uvádí pod bodem 1.2 druhou odrážkou.

Jestliže však ke zkrácení nájmu na dobu kratší než 30 dní došlo v důsledku subjektivního rozhodnutí pronajímatele nebo nájemce, pak je nutné typ nájmu pro účely stanovení místa plnění přehodnotit.

MF navrhuje tuto část příspěvku ještě neuzavírat, protože daná problematika je v současné době projednávána na úrovni EU a doporučuje proto případně upravit závěry KOOV na základě výsledku projednávání.

K bodu 1. 2 třetí odrážce:

Ministerstvo financí nesouhlasí se závěrem předkladatele ohledně posuzování nájmu na tzv. „flotilu“ dopravních prostředků. Časový test 30 dnů se posuzuje vždy ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku, proto nájem každého dopravního prostředku, který bude v nepřetržitém držení nájemce po dobu nepřesahující 30 dnů, je nutné klasifikovat jako krátkodobý nájem.

K bodu 2.2

Ministerstvo financí souhlasí s tímto dílčím závěrem. Podmínka skutečného předání dopravního prostředku zákazníkovi je splněna na místě, kde je daný dopravní prostředek fyzicky předán nájemci.

Doplnění příspěvku předkladatele

Předkladatel chápe argumenty MF, znovu by však chtěl poukázat na to, že čistě gramatický výklad daného ustanovení přinese nadměrnou zátěž pro mnohé subjekty podnikající v této sféře. V některých případech ani nebude možno rozdělit cenu stanovenou jednou částkou na úplatu za krátkodobý pronájem a dlouhodobý pronájem dopravního prostředku (především u pronajaté „flotily“ vybraných prostředků).

MF obhajuje své závěry a argumentuje důvodovou zprávou k návrhu směrnice (dokument KOM(2005)334) a tím, že jde „o změnu cílenou na zdanění v členském státě spotřeby“. S tím předkladatel samozřejmě souhlasí, nicméně v praxi může mít gramatický výklad bohužel zcela opačné dopady. Projevovat se to bude např. především v nákladní dopravě po železnici, která stále probíhá na principu, že si jednotlivé železniční společnosti předávají nákladní vagony na hranicích, každá železniční společnost zajistí přepravu těchto vagonů po území svého státu, kde má licenci (za to jí náleží odměna), ale za použití těchto vagonů na území svého členského státu platí železniční společnosti, která vlastní tyto vagony (a která je vypravila), poplatek za užívání. V tomto případě tedy vždy dochází ke spotřebě i krátkodobého nájmu na území státu železniční společnosti – nájemce, ale k předání může dojít na území jiného členského státu.

Ve vztahu ke konkrétnímu dopravnímu prostředku (železničnímu vagonu) se při gramatickém výkladu bude samozřejmě jednat o krátkodobý pronájem, ale skutkovou podstatou celého smluvního vztahu je dlouhodobá dohoda o poskytování železničních vagonů po dobu přepravy po území jiného státu.

Podobné problémy nastávají i u silniční nákladní dopravy, kde zcela běžně dochází ke vzájemným výpomocím mezi jednotlivými dopravními společnostmi.

Gramatický výklad tak v tomto případě nepřináší zjednodušení, ale naopak komplikace. Tyto komplikace jsou o to větší, že např. právě v případě železniční dopravy nedochází mnohdy ke skutečnému fyzickému předání dopravního prostředku, tak jak ho ve svých závěrech zmiňuje výbor pro DPH nebo jak je to uvedeno v návrhu nového prováděcího nařízení ke směrnici 2006/112/ES. V některých případech je na hranicích mezi Českou republikou sepsán předávací protokol, ale v mnoha případech nikoliv (záleží na sjednaných smluvních podmínkách). A nehledě na to, zda je tento protokol sepsán či nikoliv, z dohod o železniční dopravě vyplývá, že poplatky za užívání železničních vagonů se hradí vždy až od okamžiku, kdy železniční vagon protne státní hranici, k tomuto okamžiku dochází k převodu všech souvisejících práv a povinností k vagonům, vagony začnou jet pod jménem železniční společnosti – nájemce atd. K okamžiku překročení státních hranic dochází systémově k předání železničních vagonů.

Vzhledem k výše uvedenému by tedy předkladatel chtěl MF znovu požádat o zvážení, zda by opakující se nájem dopravních prostředků založené na uzavřené dlouhodobé smlouvě mezi dvěma konkrétními subjekty (více než 30 dnů) neměly být pro účely DPH považovány jako celek za dlouhodobý nájem dopravních prostředků, jestliže cílem takové smlouvy není zneužití právní úpravy. Tímto způsobem bude i splněn cíl nových pravidel, a to, že nájem bude předmětem daně ve státě spotřeby.

Rovněž by navrhovatel doporučil při rozhodování přihlédnout k tomu, že z návrhu výše zmíněného prováděcího nařízení i vyplývá, že cílem tohoto nařízení je spíše zabránit „řetězení“ krátkodobých nájmu a nikoliv opačnému trendu.

Navrhovatel rovněž doporučuje přijmout závěr, že v případě krátkodobého nájmu vagonů u železniční nákladní dopravy, kdy dochází systémově k předání vagonů v okamžiku přejezdu státní hranice (viz výše), je místo předání až za touto státní hranicí, jelikož až do okamžiku „pronutí“ státní hranice jsou tyto vagony přepravovány jménem a na licenci železniční společnosti daného státu, který vagon opouští. A až od tohoto okamžiku vzniká přebírající železniční společnosti povinnost platit poplatek za užívání těchto vagonů.

V případě zájmu předkladatel rád poskytne pracovníkům MF podrobné informace, jen je nutno vzít v potaz, že tuto otázku je nutno vyřešit nejpozději do 25. února 2010.

Stanovisko MF k připomínce předkladatele:

MF chápe argumenty předkladatele ohledně nájmu „flotily“ dopravních prostředků, znovu však považuje za nezbytné zdůraznit, že z vymezení krátkodobého nájmu v § 10d zákona o DPH jednoznačně vyplývá, že časový test 30 dnů je nutné vždy posuzovat ve vztahu k jednomu konkrétnímu pronajatému dopravnímu prostředku. Vzhledem k tomu, že příspěvek předkladatele se týká pravidel pro stanovení místa plnění, a tím určení členského státu zdanění, je nutné, aby tato pravidla byla uplatňována jednotně ve všech členských státech. Nejednotná aplikace by mohla vést ke dvojímu zdanění nebo nezdanění těchto přeshraničních služeb.

MF navrhuje příspěvek uzavřít s rozporem, nevylučuje v budoucnosti v návaznosti na výsledky jednání k návrhu prováděcího nařízení na Radě znovuotevření tohoto příspěvku.

Příspěvek 296/20.01.10 – MF předkládá stanovisko – předkladatelé upravili text ve smyslu stanoviska MF – MF s doplněným textem souhlasí

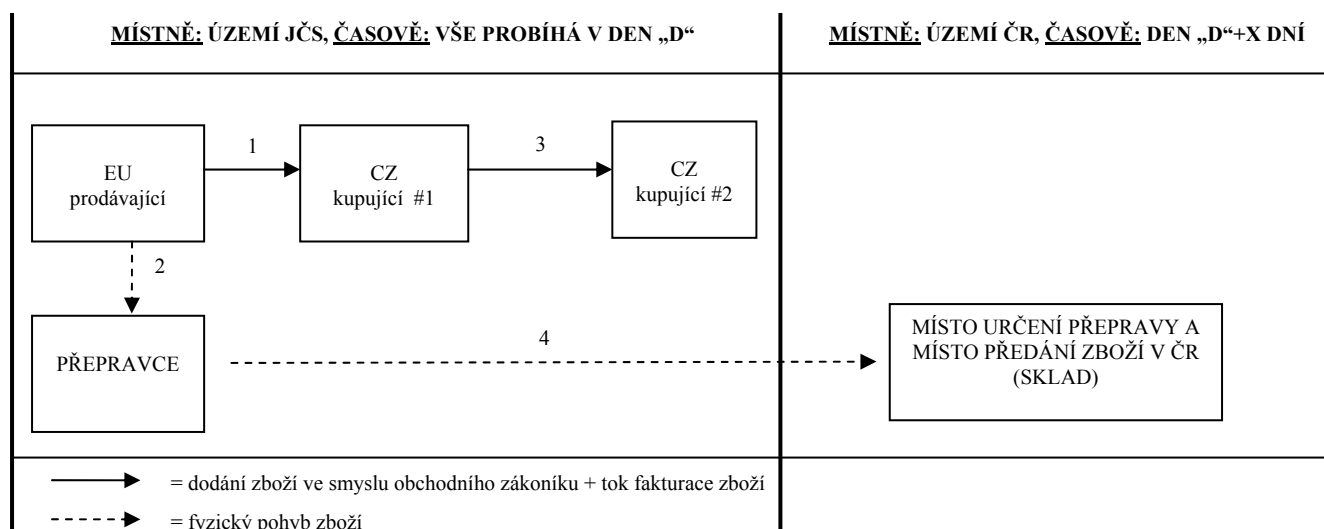
PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

296/20.01.10 - Určení místa plnění a DUZP u tzv. řetězových dodávek z EU

Předkladatelé upravili příspěvek ve smyslu stanoviska MF. Upravený odstavec je zvýrazněn červeně. Pokud není ze strany MF dalších připomínek, lze příspěvek považovat za uzavřený.

Předkládá: David Krch, daňový poradce, č. osvědčení 3560
Jaromír Hrazdira, daňový poradce, č. osvědčení 3546

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad při určení místa plnění a data uskutečnění zdanitelného plnění při tzv. řetězových dodávkách z EU spojených s jednou přepravou zboží. Cílem příspěvku je se zaměřit na řetězové dodávky, které obsahují určitou modifikaci od běžných řetězových dodávek, které by výkladově problémy činit neměly - jedná se konkrétně o situace, kdy může být zboží dodáno v řadě mezi více tuzemskými plátcí ještě v době, kdy se fyzicky nachází na území jiného členského státu EU („JČS“) s tím, že je odlišný okamžik (datum) splnění dodání zboží ve smyslu obchodního zákoníku od okamžiku fyzického předání zboží v ČR (tj. druhá dodávka v řadě není vázaná na fyzické předání zboží v ČR). Pro lepší názornost uvádím následující schéma:



Vysvětlivky:

1. EU prodávající dodává zboží v den D pro CZ kupujícího #1 s místem dodání na rampě závodu s tím, že zajistí přepravu zboží, které fyzicky předá na místě určení v ČR o několik dní později („dodávka 1“). Jedná se o dodání s podmínkou EXW s modifikací, že (i) kupní cena již zahrnuje dopravu do České republiky a že (ii) veškerá práva a rizika spojená s disponováním se zbožím přechází na kupujícího k datu dodání na rampě závodu.
2. EU prodávající sjednává na vlastní náklad přepravu zboží ze závodu v EU do místa určení v ČR a v den D předává zboží přepravci.

3. CZ kupující #1 dodává stejné zboží rovněž v den D ve prospěch CZ kupujícího #2, a to rovněž s místem dodání na rampě závodu s tím, že zboží bude fyzicky předáno na místě určení v ČR o několik dní později („**dodávka 2**“). I v tomto případě jsou sjednány dodací podmínky EXW se stejnou modifikací, jako u dodávky 1.
4. Přepravce realizuje přepravu do místa určení v ČR, kde dojde k fyzickému předání zboží v čase D+X dní.

V těchto situacích mohou vznikat následující nejasnosti, které jsme pro přehlednost rozdělili do čtyř konkrétních otázek:

1. **Kde je místo zdanitelného plnění jednotlivých dodávek 1 a 2?**
2. **Je některou z dodávek možné posoudit jako tzv. intrakomunitární dodávku a pokud ano, kterou?**
3. **Může být dodávka 2 tuzemským plněním v ČR i přes skutečnost, že zboží se k datu dodání fyzicky nachází mimo území ČR?**
4. **K jakému datu vzniká jednotlivým plátcům povinnost přiznat v tuzemsku daň na výstupu, tj. jaké je datum uskutečnění zdanitelného plnění v těchto případech?**

Rozbor situace

1. OTÁZKA: Určení místa plnění jednotlivých dodávek

Teoreticky mohou existovat následující varianty místa plnění při dodání zboží v řetězovém obchodu z pohledu místa plnění:

1. Dodávky 1 i 2 mají místo plnění v JČS.
2. Dodávka 1 má místo plnění v JČS, dodávka 2 v ČR.
3. Dodávka 1 i 2 mají místo plnění v ČR.

Variantu, že by dodávka 1 měla místo plnění v ČR a dodávka 2 v JČS, vůbec (ani teoreticky) nezvažujeme.

Zákon o DPH

Z ustanovení §7 ZDPH lze vyloučit, že by mohla existovat varianta č. 3, neboť zboží se při dodávce 1 i 2 nachází na území JČS, tj. místo plnění obou dodávek současně nemůže být v ČR.

Z ustanovení §7 ZDPH se navíc zdá být jako vylučitelné, aby dodávka 2 měla místo plnění v ČR, neboť zboží dodané bez odeslání nebo přepravy má místo plnění v místě, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje, tj. na území JČS v den D. Z pohledu ZDPH se zdá být vylučitelnou i varianta č. 2.

ZDPH samozřejmě neřeší místo plnění v JČS, tj. varianta č. 1 musí být posouzena z pohledu směrnice 112/2006/ES a případně zákona o DPH příslušného JČS.

Směrnice 112/2006/ES

Směrnice 112/2006/ES („**Recast**“) rozlišuje tzv. dodání zboží bez přepravy dle článku 31 a tzv. dodání zboží s přepravou dle článku 32. Dle článku 31 je místem plnění u dodání zboží

bez přepravy místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje. Dle článku 32 je místem plnění u dodání zboží spojeného s přepravou místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli. Z těchto pravidel lze dovodit následující závěry (opět uvažujeme, že minimálně jedna z dodávek je spojená s přepravou):

- NENÍ-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 31 a dodávka 2 bude mít místo plnění v JČS dle článku 32. Tj. platí varianta č. 1 výše.
- JE-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 32. Z Recastu nicméně neplyne, jak v této situaci neuplatnit pro dodávku 2 článek 31, tj. z článku 31 Recastu bychom v této variantě dovodili, že dodávka 2, která následuje dodávku 1 spojenou s přepravou, je rovněž dodávkou s místem plnění v JČS (tj. opět by platila varianta č. 1). Takový závěr je samozřejmě nelogický, neboť první dodávku jako tzv. intrakomunitární dodávku z JČS do ČR by následovala tuzemská dodávka v JČS.

Judikatura Evropského soudního dvora

Obdobný případ byl již předmětem rozhodování Evropského soudního dvora („ESD“), a to konkrétně ve věci EMAG Handel Eder OHG (C-245/04). Ze zdůvodnění ESD lze k tomuto konkrétnímu bodu uvést mj. následující, cituji (bod 50 rozhodnutí):

„Pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství, které má tedy za logický důsledek porizení uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž zmíněné odeslání nebo přeprava končí, prvním ze dvou po sobě následujících dodání, za místo druhého dodání se považuje místo porizení uvnitř Společenství, které mu předcházelo, to jest místo v členském státě určení. Naopak, pokud je dodání zakládající odeslání nebo přepravu zboží uvnitř Společenství druhým ze dvou po sobě následujících dodání, k prvnímu dodání, které bylo v tomto případě uskutečněno před odesláním nebo přepravou zboží, došlo v členském státě, v němž se toto odeslání nebo přepravy začaly uskutečňovat.“

Z textu rozhodnutí lze poměrně jednoznačně dovozovat závěr, že:

- NENÍ-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 31 a dodávka 2 bude mít místo plnění v JČS dle článku 32.
- **JE-LI dodávka 1 spojená s přepravou, bude mít dodávka 1 místo plnění v JČS dle článku 32 a dodávka 2 bude mít místo plnění v členském státě určení, tj. v ČR.**

Pozn.: Uvedené závěry jsme záměrně přetransformovali na články Recastu, který je v současné době platný, případ EMAG byl nicméně posuzován ještě za účinnosti Směrnice Rady 77/388/EHS. Věcně se nicméně na podstatě problému ani na závěrech ESD k případu EMAG nic nemění.

Dílčí závěr k určení místa plnění:

Dle rozhodnutí ESD ve věci EMAG lze pro případ zvažovaný v tomto příspěvku dovodit, že:

- Při dodávce 1 je místo plnění v JČS, neboť tato dodávka je spojená s přepravou (zajištěnou od EU prodávajícího).
- **Při dodávce 2 je místo plnění v ČR i přes skutečnost, že předmětné zboží se v okamžik dodání nachází na území JČS a nikoli v ČR. Tento závěr platí za předpokladu, že přeprava zboží je spojená s dodávkou 1.**

2. OTÁZKA: Je některou z dodávek možné posoudit jako osvobozenou od daně na výstupu a pokud ano, kterou?

Směrnice 112/2006/ES

V souladu s článkem Recastu členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

Vzhledem ke skutečnosti, že zboží dodané prodávajícím z JČS (i) opustí území JČS a (ii) přeprava zboží do ČR je zajišťována smluvním přepravcem prodávajícího, jedná se o tzv. dodávku s přepravou ve smyslu článku 138 Recastu, u které jsou splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně na úrovni dodávky 1.

Judikatura Evropského soudního dvora

I tuto otázku rozhodoval ESD ve věci EMAG, kde uvedl následující závěry, cituji (bod 45):

„v případě, že dvě po sobě následující dodání téhož zboží, uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně podle čl. 28c části A písm. a) prvního pododstavce šesté směrnice. Tento výklad platí bez ohledu na to, kdo je osobou povinnou k dani – první prodávající, zprostředkující pořizovatel nebo druhý pořizovatel – která má právo nakládat se zbožím během zmíněné zásilky nebo přepravy.“

Z textu rozhodnutí lze poměrně jednoznačně dovozovat závěr, že:

- Uplatnit osvobození lze pouze u jedné z dodávek v řadě.
- Ta dodávka, které je přičtena přeprava zboží, je osvobozena od daně na výstupu.
- Uplatnění osvobození od daně pouze u jedné dodávky platí bez ohledu na skutečnost, kdo má právo nakládat se zbožím během přepravy zboží.

Zákon o DPH

ZDPH je irelevantní pro posouzení otázky č. 2, protože pokud by bylo možné takové osvobození přiznat, v každém případě by se jednalo o osvobození dodávky s místem plnění v JČS a nikoli v ČR.

Z pohledu ZDPH je nicméně podstatné, zda dodávka, která bude mít místo plnění v JČS a současně bude osvobozena od daně jako dodání zboží do ČR, bude pro účely uplatnění DPH v tuzemsku chápána jako pořízení zboží z JČS či nikoli.

Vzhledem ke skutečnosti, že ESD ve věci EMAG jednoznačně rozhodl, že pokud jedno dodání zboží v řadě spojené s přepravou musí mít za logický následek pořízení stejného zboží uvnitř Společenství zdaněné v členském státě, v němž přeprava končí (viz výše citovaný bod 50 rozhodnutí), považujeme za nesporné, že v našem modelovém příkladě musí být ze strany české daňové správy chápána dodávka 1 jako pořízení zboží z JČS.

Dílčí závěr k osvobození od daně na výstupu:

Dle rozhodnutí ESD ve věci EMAG lze z hlediska uplatnění osvobození od daně na výstupu v řetězovém obchodu zvažovaném v tomto příspěvku dovodit, že:

- Dodávka 1, která je spojená s přepravou, je dodávkou z JČS do ČR osvobozenou od daně na výstupu v JČS.
- **Dodávka 1 je současně pro účely ZDPH pořízením zboží z JČS.**

3. OTÁZKA: Může být dodávka 2 tuzemským plněním v ČR i přes skutečnost, že zboží se k datu dodání fyzicky nachází mimo území ČR?

Tato otázka je úzce provázaná s otázkami č. 1 a 2 a i s argumentací již výše použitou, proto uvádíme rovnou následující dílčí závěr k otázce č. 3:

- V návaznosti na odpovědi na otázky 1 a 2 výše a v souladu s rozhodnutím ESD ve věci EMAG je nesporné, že v námi zvažovaném případě řetězového obchodu, kde prodávající z JČS státu zajišťuje přepravu zboží do ČR, **musí být dodávka 2 dodáním zboží s místem plnění v ČR, které podléhá tuzemské dani na výstupu. Kupující #2 má při splnění obecných podmínek ZDPH nárok na uplatnění odpočtu daně na vstupu z daňového dokladu, který vystaví kupující #1 na dodávku 2.**
- Tento závěr platí bez ohledu na skutečnost, že (i) k datu dodání zboží se zboží nachází na území JČS a nikoli v tuzemsku a (ii) kdo má právo fyzicky nakládat se zbožím v průběhu jeho dopravy do ČR (tj. zda EU prodávající, CZ kupující #1 nebo CZ kupující #2).

4. OTÁZKA: K jakému datu vzniká jednotlivým plátcům povinnost přiznat v tuzemsku daň na výstupu (resp. nárok uplatnit na odpočet daně na vstupu), tj. jaké je datum uskutečnění zdanitelného plnění v těchto případech?

Při hledání odpovědi na tuto otázku vycházíme ze závěrů uvedených výše, tj. že dodávka 1 je dodávkou osvobozenou od daně v JČS (a současně je pořízením zboží v ČR) a dodávka 2 je dodávkou s místem plnění v ČR podléhající dani na výstupu v tuzemsku.

Povinnost přiznat daň u dodávky 1

Při určení povinnosti přiznat daň z dodávky 1 by neměly vznikat výkladové nejasnosti, CZ kupující #1 bude postupovat v souladu s ustanovením §25 a §35 ZDPH a přizná daň z dodávky 1:

- 15. den měsíce následující po měsíci, v němž bylo zboží z JČS pořízeno, nebo
- Ke dni vystavení daňového dokladu dle ustanovení §35, pokud bude daňový doklad vystaven před 15. dnem, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno.

V příkladě zvažovaném v tomto příspěvku vznikne kupujícímu #1 povinnost přiznat daň při pořízení zboží z JČS (u dodávky 1) kdykoli v rozmezí den „D“ běžného měsíce až 15. den následujícího měsíce, a to v závislosti na tom, k jakému dni bude kupujícím #1 vystaven daňový doklad o pořízení zboží dle §35 ZDPH. Vznik daňové povinnosti při pořízení zboží z JČS CZ kupujícím #1 nebude proto vázán na uskutečnění fyzického pořízení zboží do ČR, nýbrž na uskutečnění pořízení zboží ve smyslu ustanovení §25 odst. 3) ZDPH, resp. na datum vystavení daňového dokladu dle §35 ZDPH.

Povinnost přiznat daň u dodávky 2

Dodávka 2 je v uvedeném řetězovém obchodu tuzemským dodáním zboží, CZ kupující #1 proto bude při stanovení data povinnosti přiznat daň na výstupu postupovat dle ustanovení §21 odst. 1) a 3) ZDPH a dále dle ustanovení §13 odst. 1) ZDPH.

CZ Kupujícímu #1 vznikne povinnost přiznat daň na výstupu k datu dodání zboží, tj. k datu převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na CZ kupujícího #2. Tento okamžik může nastat kdykoli v rozmezí ode dne D do nejpozději dne D+X, kdy je zboží fyzicky předáno kupujícímu v ČR. Obecně tedy mohou nastat 2 varianty:

Varianta 1: Právo nakládat se zbožím jako vlastník je na CZ kupujícího #2 převedeno před datem fyzického předání zboží (tuto variantu zvažujeme ve výše uvedené řetězové transakci).

Varianta 2: Právo nakládat se zbožím jako vlastník je na CZ kupujícího #2 převedeno až v moment fyzického předání zboží CZ kupujícímu #2 v ČR.

Pro obě varianty je rozhodující, v jaký moment CZ kupující #1 splnil veškeré své závazky z kupní smlouvy uzavřené s CZ kupujícím #2, tj. v jaký okamžik bylo zboží dodáno z hlediska zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, v platném znění (dále jen „**obchodní zákoník**“), kterým se vztah mezi CZ kupujícím #1 a CZ kupujícím #2 v modelovém případě řídí.

V tomto směru bychom chtěli zdůraznit, že zboží lze považovat za dodané v okamžik, kdy prodávající splnil své závazky z uzavřené kupní smlouvy a zboží dodal a kupující tím pádem může ve stejný okamžik se zbožím nakládat jako vlastník (a například je dále zcizovat) bez toho, aby bylo fyzicky předané.

Co se týká splnění závazků dle uzavřené kupní smlouvy, podle ustanovení § 411 obchodního zákoníku má prodávající (tj. CZ kupující #1) povinnost (i) dodat zboží, (ii) předat podklady ke zboží a (iii) umožnit kupujícímu (tj. CZ kupujícímu #2) nabýt vlastnického práva.

Pro účely modelového případu uvažujeme situaci, že ke zboží se nevztahují doklady, které by bylo třeba předávat a dále, že vlastnické právo je na kupujícího převedeno v okamžiku dodání anebo že je povinnost prodávajícího zajistit převod vlastnického práva splněna sjednáním výhrady vlastnictví (tj. kupující má veškerá práva vlastníka s výjimkou „holého“ vlastnického práva, které na něj přejde automaticky zaplacením kupní ceny, které je zcela v jeho moci).

Kupujícímu tedy zbývá splnit jedinou povinnost - dodat zboží, tj. zajistit, aby kupující měl právo i faktickou možnost se zbožím nakládat. Obchodní zákoník ve svém § 412 a § 413 podpůrně stanoví možnost dodání předáním zboží prvním dopravci, oznámením o odeslání nebo tak, že prodávající umožní kupujícímu zbožím nakládat v místě výroby nebo v sídle prodávajícího. Tato ustanovení však platí pouze v případě, kdy strany nesjednají jinak.

V modelovém případě dohoda CZ kupujícího #1 a CZ kupujícího #2 v souladu s obchodním zákoníkem stanoví, že místem dodání je rampa závodu prodávajícího v JČS. Od tohoto okamžiku a v tomto místě na CZ kupujícího #2 přecházejí veškerá práva a povinnosti vlastníka zboží (pouze s výjimkou eventuálně sjednané výhrady vlastnictví) a CZ kupující #2 je proto mimo jiné oprávněn zbožím svobodně nakládat, tj. zejména je dále zcizit, ale nese i nebezpečí vzniku škody na zboží a odpovídá například i za škodu způsobenou vadou zboží.

Pro úplnost uvádíme, že okamžik vzniku povinnosti přiznat daň u tuzemské dodávky 2 bude časově předcházet okamžik vzniku povinnosti přiznat daň u pořízení zboží z JČS u dodávky 1. Tato situace však není v praxi neobvyklá a souvisí s tím, že ZDPH definuje okamžik vzniku povinnosti přiznat daň odlišně pro pořízení zboží z EU dle §25 ZDPH a odlišně pro tuzemské dodávky dle §21 ZDPH.

Praktická aplikace varianty 1 pro řetězové obchody:

Pokud tedy například prodávající dodává zboží CZ kupujícímu #1 v den D, (tj. prodávající splnil veškeré závazky z uzavřené kupní smlouvy a dodal zboží CZ kupujícímu #1 v JČS s tím, že k fyzickému předání zboží dojde o několik dní později v ČR), CZ kupující #1 je oprávněn ve stejný den D se zbožím nakládat jako vlastník a ihned je dodat CZ kupujícímu #2 s tím, že je opět dohodnuto, že k dodání zboží CZ kupujícímu #2 dochází na základě kupní smlouvy uzavřené mezi CZ kupujícím #1 a CZ kupujícím #2 dochází v dohodnutý okamžik na rampě závodu (anebo se stejnými účinky např. předáním zboží přepravci v JČS) opět s tím, že fyzicky bude zboží předáno v ČR o několik dní později. Pokud CZ kupující #1 splnil veškeré závazky plynoucí z kupní smlouvy uzavřené s CZ kupujícím #2 a zboží dodal v den D, CZ kupující #2 je ve stejný okamžik (v den D) oprávněn se zbožím nakládat jako vlastník a například je dále zcizovat dalším kupujícím. Takto uzavřené kupní smlouvy povedou k tomu, že ve výše uvedeném příkladě bude mít CZ kupující #1 povinnost přiznat daň z dodávky 2 k datu dodání zboží s místem dodání v JČS v den D bez ohledu na skutečnost, že zboží bude fyzicky předáno CZ kupujícímu #2 v ČR k datu D+X. Ke stejnému datu (tj. D) bude mít CZ kupující #2 při splnění obecných podmínek ustanovení §72 ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu na základě daňového dokladu vystaveného CZ kupujícím #1.

Stejným způsobem by se postupovalo tehdy, pokud by dodání zboží CZ kupujícím #1 ve prospěch CZ kupujícího #2 bylo uskutečněno dle uzavřené kupní smlouvy v průběhu přepravy zboží, tj. v rozmezí mezi dnem D a dnem D+X. Povinnost CZ kupujícího #1 přiznat daň by nastala v tom okamžiku, kdy by došlo ke splnění dodání zboží CZ kupujícím #1 ve prospěch CZ kupujícího #2 opět bez ohledu na skutečnost, že zboží bude fyzicky předáno CZ kupujícímu #2 v ČR k datu D+X.

Aplikace varianta 2 pro řetězové obchody:

V případě, kdy má CZ kupující #1 povinnost dle kupní smlouvy uzavřené s CZ kupujícím #2 dodat zboží až jeho fyzickým předáním CZ kupujícímu #2 v ČR, povinnost přiznat daň na výstupu vznikne CZ kupujícímu #1 až k datu předání zboží v tuzemsku, kdy budou splněny všechny dohodnuté podmínky CZ kupujícího #1 pro dodání zboží, tj. ve výše uvedeném

řetězovém obchodu k datu D+X. Ke stejnému datu (tj. D+X) bude mít CZ kupující #2 při splnění obecných podmínek ustanovení §72 ZDPH nárok na odpočet daně na vstupu na základě daňového dokladu vystaveného CZ kupujícím #1.

Vazba mezi přepravní smlouvou a dodáním zboží

Pro úplnost a zajištění právní jistoty poplatníků ještě uvádíme, že v praxi se lze setkat s názory, že je ve vzájemném rozporu, aby (i) EU prodávající z JČS zajišťoval přepravu zboží do ČR (a tím mj. splnil podmínky pro uplatnění osvobození od daně na výstupu v JČS) a současně aby (ii) CZ kupující #2 disponoval se zbožím jako vlastník již v den D, tj. k datu dodání zboží (fyzicky se nacházejícího v ten den na území JČS). Tyto závěry nelze dle našeho právního názoru považovat za správné, protože:

1. Přeprava zboží je realizována na základě samostatné smlouvy mezi EU prodávajícím a jeho smluvním přepravcem, zboží ve prospěch CZ kupujícího #1 a následně ve prospěch CZ kupujícího #2 je dodáno na základě samostatných kupních smluv. Není žádná korelace mezi předmětnou smlouvou o přepravě a kupními smlouvami, tj. tyto smlouvy se vzájemně nijak nevylučují, neomezují ani nepodmiňují.
2. Pro uplatnění osvobození od daně v JČS pro dodávku 1 není v souladu s článkem 138 Recastu a s judikaturou ESD (viz výše uvedené závěry z případu EMAG) podstatné, kdo v průběhu přepravy se zbožím disponuje a nese rizika s tím související. Recast rozlišuje pouze dodání zboží s přepravou a bez přepravy s tím, že v námi zvažovaném případě lze dodávku 1 v souladu s článkem 138 Recastu osvobodit v JČS od daně na výstupu, neboť byla splněna podmínka, že zboží dodané EU prodávajícím bylo současně z JČS státu odesláno na jeho účet.
3. CZ Kupující #2 má v den D (resp. v den dodání zboží kupujícím #1) právo se zbožím nakládat jako vlastník. Projevem vlastnického práva CZ kupujícího #2 je jeho souhlas s dodáním zboží za podmínek uvedených v kupní smlouvě s CZ kupujícím #1, včetně například - nikoli však výlučně - toho, že zboží bude fyzicky předáno v ČR s časovým zpožděním, že k přepravě zboží, jehož je vlastníkem (CZ kupující #2), je možné využít přepravu smluvně zajištěnou prodávajícím z JČS, která je již zahrnuta v ceně zboží. Právě tak se může CZ kupující #2 jako vlastník zboží s přepravcem podle svého uvážení dohodnout na změně místa fyzického dodání zboží v ČR, na uspíšení přepravy, apod.
4. Ustanovení §13 ZDPH odkazuje na moment, kdy dochází k převodu práva se zbožím nakládat jako vlastník. ZDPH neobsahuje samostatnou úpravu dodání zboží pro účely DPH, je proto třeba vždy vycházet ze smluvního ujednání v režimu obchodního zákoníku mezi CZ kupujícím #1 a #2 pro příslušnou dodávku. Těžko si proto lze představit situaci, kdy pro účely obchodního zákoníku je zboží řádně dodané v den D a pro účely ZDPH později.

Dílčí závěr k datu povinnosti přiznat daň CZ kupujícím #1:

- Skutečnost, že zboží je z JČS přepravováno EU prodávajícím (nebo jeho přepravcem) nemá vliv na určení okamžiku, kdy dochází k dodání zboží ve smyslu obchodního zákoníku a současně i ZDPH.

- Povinnost CZ kupujícího #1 přiznat daň u dodávky 1 při pořízení zboží z JČS bude stanovena v souladu s ustanovením §25 ZDPH, nejpozději 15. den měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží v den D pořízeno ve smyslu §25, odst. 3) ZDPH.
- Povinnost kupujícího #1 přiznat daň při dodání zboží CZ kupujícímu #2 může nastat kdykoli v rozmezí dne D až nejpozději dne D+X. Datum uskutečnění zdanitelného plnění je závislé na tom, kdy dochází k dodání zboží ve prospěch CZ kupujícího #2 ve smyslu uzavřené kupní smlouvy a nikoli na tom, kdy dochází k fyzickému předání zboží CZ kupujícímu #2, tj. ve zvažovaném modelovém příkladě ke dni "D".

Dílčí závěr k datu vzniku nároku na odpočet daně u CZ kupujícího #2:

- Ve zvažovaném modelovém příkladě vzniká u CZ kupujícího #2 při splnění obecných podmínek § 72 a §73 ZDPH nárok na odpočet daně ke dni D, kdy CZ kupující #1 dodal zboží a vystavil daňový doklad.
- Skutečnost, že (i) zboží je z JČS přepravováno EU prodávajícím (nebo jeho přepravcem) a (ii) bude CZ kupujícímu fyzicky předáno v ČR s časovým odstupem v den D+X není relevantní pro určení data vzniku nároku na odpočet daně u CZ kupujícího #2.

Stanovisko Ministerstva financí:

MF souhlasí se závěry předkladatele s tím, že považuje za nutné zdůraznit, že uvedené závěry jsou platné pouze v případě, kdy intrakomunitární přeprava zboží je prokazatelně spojená s prvním ze dvou navazujících dodání zboží, tj. v modelové situaci uváděné předkladatelem s dodávkou 1. Dále požadujeme doplnění o alternativu povinnosti přiznat daň, tj. ke dni vystavení daňového dokladu, protože samozřejmě i tato skutečnost může přicházet v úvahu v případě, že daňový doklad byl vystaven před 15. dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno, přičemž podle § 35 dnem vystavení dokladu je den doplnění povinných údajů (povinnost provést do 15 dnů). Odvolávka na § 25/3 a uskutečnění plnění není dostatečná.

Stanovisko Ministerstva financí k doplněnému textu:

Předkladatelé doplnili text příspěvku ke 4. otázce, MF s doplněným textem souhlasí, příspěvek bude možné uzavřít podle stanoviska MF.

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 287/09.12.09 – MF (odborní legislativa daní z příjmů a odbor DPH předkládají stanovisko)

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

287/09.12.09 - Stanovení nákladů na poskytování zaměstnaneckých benefitů ve formě možnosti bezúplatně používat zařízení zaměstnavatele z pohledu DPPO, DPFO a DPH

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňová poradkyně, č. osvědčení 7

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výkladovou nejasnost při uplatňování osvobození u vybraných zaměstnaneckých benefitů poskytovaných zaměstnavatelem bezúplatně v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, a to v situacích, kdy zaměstnavateli nevznikají v souvislosti s poskytováním těchto benefitů přímé náklady, jelikož poskytování těchto benefitů je garantováno z vlastních zdrojů.

1. Úvod

ZDP v § 6, odst. 9 písm. d) stanoví, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce je osvobozeno od daně z příjmů ze závislé činnosti; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance.

V návaznosti na výše uvedené stanoví § 25 odst. 1 písm. h) ZDP, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na kulturní pořady, zájezdy a sportovní akce a možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení, nelze uznat za výdaje (náklady) k dosažení, zajištění a udržení příjmů. V příspěvku neuvažujeme se situací zařízení určeného k uspokojování potřeb zaměstnanců podle § 25 odst. 1 písm. k) ZDP. V příspěvku dále neuvažujeme situaci, kdy je benefit podle § 25 odst. 1 písm. h) ZDP poskytnut zaměstnavatelem osobě spojené dle § 23 odst. 7 ZDP (např. jednateli, společníkovi, členu představenstva atd.).

Dle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH, ve spojení s § 14 odst. 4 písm. a) ZDPH se za zdanitelné plnění, poskytnutí služby za úplatu, rozumí dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Základem daně pro DPH je v tomto případě dle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

2. Popis problematiky

ZDP v § 25 odst. 1 písm. h) stanoví, že nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce nelze uznat za daňově uznatelné náklady.

Jinými slovy zaměstnavateli vzniká povinnost financovat tato nepeněžní plnění z daňově neuznatelných nákladů, čímž dochází ke splnění jedné ze základních podmínek pro uplatnění osvobození od daně z příjmů ze závislé činnosti. ZDP ale neřeší, jakým způsobem mají zaměstnavatelé stanovit výši nákladů spojených s poskytnutím zaměstnaneckých benefitů v souladu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP v různých situacích.

Nejjednodušší situace pro určení nákladů spojených s poskytnutím zaměstnaneckých benefitů v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP nastává, když zaměstnavatel nakoupí služby od třetí osoby. Pokud tedy zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům např. poukázky na vstup do sportovního centra, nebo zaměstnancům poskytne možnost využívat služeb některé jazykové školy, přičemž náklady za tyto poukázky/služby zaměstnavatel nese a zaplatí přímo prodejci poukázek nebo jazykové škole, je daňově neuznatelným nákladem zaměstnavatele částka, kterou na nákup poukázek/služeb skutečně vynaložil.

Problematičtější z hlediska stanovení nákladů na zaměstnanecké benefity poskytnuté v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je situace, kdy zaměstnavatel je zároveň provozovatelem některého z výše uvedených zařízení a zaměstnancům umožňuje toto zařízení bezplatně využívat, např.:

- provozovatel sportovního centra či plaveckého bazénu umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům bezplatný vstup do centra/bazénu;
- jazyková škola umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům účast v jazykovém kurzu;
- mateřská školka umožní dětem svých zaměstnanců ji navštěvovat;
- provozovatel divadla nebo kina umožní svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům vstup na představení;
- zdravotní středisko poskytne svým zaměstnancům nadstandardní zdravotní péči apod.

Jelikož zaměstnavateli nevznikají v případě poskytování těchto benefitů přímé náklady (služby nepořizuje od třetí osoby), je otázkou, jakým způsobem zaměstnavatel vyčíslí náklady na poskytnutí zaměstnaneckého benefitu v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a dle § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH náklady na poskytnutí služby či zda mu v některých případech vůbec nějaké náklady v souvislosti s poskytnutím benefitu vznikají.

Pokud například zaměstnavatel – provozovatel aquacentra – poskytne svým zaměstnancům vstupenky, které by mohl prodat jinému subjektu, je možné zvažovat, že zaměstnavateli vznikne přímý náklad ve výši nákladů přiřaditelných danému benefitu. Ve většině případů je výpočet tohoto nákladu velmi obtížný, lze si však představit výpočet nákladů na poskytnutí benefitu zaměstnanci např. za použití vzorce:

$$\text{Přímé náklady na poskytnutí benefitu} = \frac{\text{Celkové náklady na provoz aquacentra}}{\text{Celkový počet návštěvníků (vč. Zaměstnance)}}$$

Pokud však provozovatel aquacentra poskytne svým zaměstnancům např. speciální vstupenky, které lze použít pouze pod podmínkou, že kapacita aquacentra nebude naplněna

(např. v době nízké vytiženosti, tj. např. jen dopoledne a ne o víkendu apod.), přítomnost zaměstnance v (poloprázdném) aquacentru v tomto případě neznamená pro zaměstnavatele dodatečný náklad (aquacentrum bude otevřené bez ohledu na to, zda bude zaměstnanec přítomen nebo ne). Přímé náklady zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím tohoto benefitu tedy obecně nevznikají, resp. za náklady zaměstnavatele spojené s poskytnutím tohoto benefitu by bylo možné považovat pouze některé nepřímé náklady, např. náklady na tisk vstupenek, popř. další administrativní náklady (vedení evidence čerpání benefitu apod.).

Dalším příkladem by mohl být zaměstnavatel – vzdělávací instituce. Pokud poskytne benefit ve formě možnosti účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na vzdělávání, bude třeba určit náklad zaměstnavatele vynaložený na tento benefit (např. výpočet: náklady vzdělávací instituce dělené počtem studentů včetně zaměstnanců/rodinných příslušníků zaměstnanců). Pokud však zaměstnavatel poskytne tento benefit s výraznými omezeními, které neuplatňuje pro externí odběratele, např. za situace, kdy není naplněna kapacita tříd a zaměstnavatel tato místa nabídne svým zaměstnancům, popř. jejich rodinným příslušníkům, nevznikají zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím možnosti využívat vlastní vzdělávací zařízení významné další přímé náklady (např. pokud v případě mateřské školky není naplněna povolená kapacita třídy, je místo nabídnuto dítěti vychovatelky mateřské školky). Jako náklady přiřaditelné tomuto benefitu bychom mohli označit pouze náklady na učební pomůcky, popř. administrativní náklady na registraci daného dítěte, evidenci účasti, stravu dítěte v mateřské školce apod.

Pokud zaměstnavatel uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, bude pro zaměstnavatele poskytnutí možnosti bezplatně využít jeho zařízení zaměstnanci zdanitelným plněním. Zaměstnavateli tak vznikne povinnost odvést daň na výstupu (v případě, že se nejedná o osvobozené plnění) ze základu daně dle § 36 odst. 6 písm. b), tedy z výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je otázkou, jakým způsobem zaměstnavatel vyčíslí celkové náklady vynaložené na poskytnutí dané služby zaměstnanci pro účely DPH. Pokud zaměstnavateli vznikne přímý náklad v souvislosti s poskytnutím benefitu zaměstnanci, lze si představit výpočet celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby zaměstnanci např. za použití vzorce:

$$\text{Přímé náklady na poskytnutí benefitu} = \frac{\text{Celkové náklady na provoz}}{\text{Celkový počet návštěvníků (vč. Zaměstnance)}}$$

Pokud však zaměstnavatel poskytne svým zaměstnancům benefit pouze za podmínky nenaplnění celkové kapacity zařízení, přítomnost zaměstnance v tomto případě neznamená pro zaměstnavatele dodatečný náklad. Přímé náklady zaměstnavateli v souvislosti s poskytnutím tohoto benefitu (konkrétní služby konkrétnímu spotřebiteli) tedy obecně nevznikají, za náklady zaměstnavatele spojené s poskytnutím tohoto benefitu by bylo možné považovat pouze některé nepřímé náklady. Celkové náklady a tedy i základ daně pro DPH budou v tomto případě rovny celkovým nepřímým nákladům zaměstnavatele na poskytnutí této služby zaměstnanci. V tomto případě samozřejmě zaměstnavatel bude muset být schopen prokázat, že omezující podmínky poskytnutí benefitu byly splněny a tyto omezující podmínky měly za následek, že zaměstnavateli nevznikly žádné dodatečné přímé náklady, nebo určité náklady případně zaměstnavateli vznikly a v jaké výši.

Vládní návrh na vydání zákona, kterým se mění ZDPH (Sněmovní tisk č. 887) v § 36a stanoví, že je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro spojené osoby definované v § 36a odst. 3, je-li úplata za toto zdanitelné plnění nižší než cena obvyklá a osoba, pro kterou bylo

zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně (příp. nemá nárok na odpočet daně v plné výši), základem daně je cena obvyklá bez daně, zjištěná k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Sněmovní tisk č. 887 ovšem neruší § 36 odst. 6 písm. b) ZDPH, který stanoví, že základem daně pro DPH v případě dočasného bezúplatného využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně, je výše celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

V případě, že by byl výše uvedený návrh zákona přijat, pokud by zaměstnavateli při bezúplatném poskytnutí výše uvedeného benefitu zaměstnancům vznikla povinnost odvést daň na výstupu, bude základ daně pro účely DPH stejný jako za současně platné právní úpravy.

3. Návrh řešení

V případě, že zaměstnavatel nakupuje služby od třetích osob a tyto následně poskytuje svým zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům ve formě zaměstnaneckého benefitu v souladu s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, je nákladem zaměstnavatele cena poskytnutých služeb (např. náklady na zakoupené vstupenky, poukázky, vyfakturované služby atd.).

Případy, kdy zaměstnavatel sám vlastní a/nebo provozuje jedno z výše uvedených zařízení a svým zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům poskytuje benefit ve formě možnosti využívat bezplatně tato zařízení, navrhuje rozdělit řešení na dvě situace:

- a) poskytnutí tohoto benefitu způsobem, kdy neexistuje rozdíl mezi externím odběratelem služby a zaměstnancem, tj. např. bez ohledu na naplnění kapacity zařízení, a
- b) poskytnutí tohoto benefitu s výraznými omezeními pro zaměstnance, tj. např. pouze v případě, že kapacita zařízení nebude naplněna.

Ad a) Poskytnutí benefitu bez omezení

Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci benefit ve formě možnosti používat jeho zařízení jako jakýkoli jiný externí odběratel služeb zařízení, tj. bez jakýchkoli omezení, např. bez ohledu na naplnění kapacity tohoto zařízení, vzniknou poskytnutím benefitu zaměstnavateli daňově neuznatelné náklady ve výši nákladů vynaložených zaměstnavatelem na daný benefit. Náklady vynaložené na poskytnutí benefitu zaměstnanci jsou považovány za daňově neuznatelné ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

Ad b) Poskytnutí benefitu s výrazným omezením

Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci benefit ve formě možnosti používat jeho zařízení s výrazným omezením, které externí odběratel služby zařízení nemá, např. pod podmínkou, že benefit je poskytován pouze pokud kapacita tohoto zařízení nebude naplněna, vzniknou zaměstnavateli poskytnutím tohoto benefitu obecně pouze minimální vícenáklady např. administrativní či další. Pouze tyto vícenáklady budou považovány za daňově neuznatelné náklady ve smyslu §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

V obou výše zmíněných případech bude mít zaměstnavatel povinnost podložit způsob stanovení daňově neuznatelných nákladů souvisejících s poskytnutím daného benefitu (důkazní břemeno je tedy na daňovém subjektu).

Z pohledu DPFO se bude vždy jednat o osvobozený příjem zaměstnance ve smyslu §6 odst. 9 písm. d) ZDP, jelikož zaměstnavatel uhradil poskytnutý benefit z daňově neuznatelných nákladů (bez ohledu na fakt, jak byly spočítány, tj. způsobem ad a) či ad b)).

Pokud zaměstnavatel uplatnil nárok na odpočet na vstupu, vznikne mu povinnost odvést při poskytnutí benefitu daň na výstupu. Základ daně pro DPH bude dle současně platné právní úpravy roven výši celkových nákladů zaměstnavatele souvisejících s poskytnutím tohoto benefitu. V případě, že bude přijat sněmovní tisk č. 887 v současném navrhovaném znění, výši základu daně pro DPH to neovlivní.

4. Závěr

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijatý závěr vhodným způsobem publikovat.

Upravené stanovisko MF (legislativa daní z příjmů):

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) ZDP je v dané situaci velmi obtížně aplikovatelné, neboť nelze objektivně stanovit kritéria pro klíčování nákladů z důvodu neovlivnitelnosti ze strany provozovatele zařízení počet návštěvníků ze strany veřejnosti a vlastních zaměstnanců. Za předpokladu, že bude zvoleno provozovatelem objektivní kritérium eliminující jakékoliv nežádoucí daňové optimalizace lze připustit aplikaci § 25 odst. 1 písm. h) ve spojení s § 6 odst. 9 písm. d) ZDP.

Stanovisko Ministerstva financí (DPH):

Z hlediska DPH se nijak nerozlišují nepeněžitě poskytnuté bez omezení nebo s výrazným omezením, jak je uvedeno v textu příspěvku.

Pokud se jedná o zdanitelná plnění podle § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 (dočasné využití obchodního majetku s uplatněním odpočtu daně nebo poskytnutí služby bez úplaty) je základ daně stanoven v § 36 odst. 6 písm. b) ve výši celkových nákladů vynaložených na poskytnutí služby ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. stejným způsobem jako při poskytnutí obdobného plnění pro ostatní příjemce služby.

Podle ustanovení § 36a zákona o DPH se stanoví základ daně v případě, že je poskytnuto plnění za úplatu pro osoby uvedené v odst. 3 za podmínek stanovených v odstavci 1.

Základem daně je v takovém případě cena obvyklá zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

SPOTŘEBNÍ DAŇ

Příspěvek 298/24.02.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

298/24.02.10 - Problematika bodu 1. přechodného ustanovení poslaneckého tisku č. 888

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

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad prvního bodu přechodných ustanovení novely zákona, poslaneckého tisku č. 888, zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon“). Jde o problematiku odložení účinnosti zavedení využití elektronického systému průvodních dokladů.

Preambule

Tento příspěvek řeší problematiku výkladu podmínek využití prvního bodu přechodných ustanovení poslaneckého tisku č. 888, který novelizuje zákon. Tento poslanecký tisk nebyl do dne zpracování tohoto příspěvku odsouhlasen poslaneckou sněmovnou (na program jednání je zařazen na 2. 2.2010), ale lze očekávat, že do konce března 2010 bude tato novela přijata a zveřejněna ve Sbírce zákonů. Bod 1. přechodných ustanovení bude platit v takové podobě, v jaké je již veřejně publikován. Navržená novela zákona má účinnost od 1. dubna 2010.

Právní základ

Text předmětného bodu přechodných ustanovení:

„Pokud orgány jiného členského státu Evropské unie v období od 1. dubna 2010 do 31. prosince 2010 využijí možnosti dané čl. 46 směrnice Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS dopravovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně za použití náležitostí stanovených směrnicí Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění platném k 31. prosinci 2009, postupuje se při uskutečňování nebo ukončování takové dopravy podle zákona č. 353/2003 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Základní situace

Podle článku 48 Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS mají povinnost členské státy ES do 1. ledna 2010 přijmout a zveřejnit právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí s účinkem od 1. dubna 2010. Hlavním cílem Směrnice Rady 2008/118/ES je poskytnout právní základ pro fungování elektronického kontrolního systému na intrakomunitární dopravu výrobků podléhajících spotřební dani, tzv. EMCS (*Excise Movement and Control System*). Tento systém na rozdíl od současného systému založeného na papírových dokladech má urychlit nezbytné formality a usnadnit sledování dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Jaký je význam tohoto přechodného ustanovení? Podle důvodové zprávy k výše uvedenému poslaneckému tisku, článek 46 směrnice 2008/118/ES umožňuje členským státům, aby do 31. prosince 2010 pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně nepoužívaly elektronický systém, ale listinnou podobu tak, jak ji stanoví směrnice 1992/12/EHS. Toto přechodné období tedy stanoví, že Česká republika takovým státům umožňuje přijetí vybraných výrobků zaslaných z těchto členských států v režimu podmíněného osvobození od daně.

Popis nesrovnalosti

Podle uvedeného textu prvního bodu přechodných ustanovení lze dovodit, že pokud jeden z členských států EU nepoužije k 1. dubnu 2010 elektronický systém, pak i Česká republika nepřejde na tento způsob evidence průvodních dokladů. A to nejen vůči tomu konkrétnímu členskému státu, který na elektronický systém nepřešel, ale vůči všem členským státům EU. Máme za to, že zákonodárce chtěl ale „papírovou přepravu“ uplatnit jen v rámci přepravy mezi tím konkrétním členským státem, který na elektronický systém nepřešel.

Již k dnešnímu dni je patrné, že (minimálně) Polsko a Dánsko oznámilo Komisi, že nebudou připraveni rozvíjet potřebné k plnění funkcí EMCS elektronicky e-inzerce do 1. dubna 2010. Pohyb vybraných výrobků v Dánsku a Polsku bude vždy probíhat na podkladě stávající papírové formy do 1. ledna 2011.

Návrh řešení

Na základě výše uvedeného se domníváme, že je nutné přijmout sjednocující závěr:

I. varianta

Pokud jeden z členských států EU nepoužije k 1. dubnu 2010 elektronický systém, pak i Česká republika nepřejde na tento způsob evidence průvodních dokladů. V tomto případě bude do 31. prosince 2010 pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně použita **ve vztahu ke všem členským státům EU** listinná podoba průvodních dokladů tak, jak ji stanoví směrnice 1992/12/EHS.

II. varianta

Pokud jeden z členských států EU (nebo více) nepoužije k 1. dubnu 2010 elektronický systém, pak i Česká republika nepřejde na tento způsob evidence průvodních dokladů. V tomto případě bude do 31. prosince 2010 pro dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně použita **ve vztahu jen k tomuto konkrétnímu státu (nebo k těmto)** listinná podoba průvodních dokladů tak, jak ji stanoví směrnice 1992/12/EHS.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Nelze souhlasit s variantou I. návrhu řešení, lze pouze částečně souhlasit s variantou

II.

Z předmětného bodu přechodných ustanovení lze zcela jednoznačně dovodit, že se jedná o stanovení postupu pro dopravu vybraných výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně z těchto členských států, které od 1. dubna 2010, nejpozději však do 31. prosince 2010, nebudou schopny zahájit dopravu elektronickým způsobem. Celý průběh dopravy z těchto členských států se bude řídit podle stávajících pravidel stanovených v čl. 15 odst. 6 a v článku 18 směrnice 92/12/EHS. To však neznamená, že členský stát přijetí nemůže používat elektronický systém pro evidenci přijatých vybraných výrobků.

Nadto ze znění přechodného ustanovení „...postupuje se při uskutečňování nebo dokončování **takové** dopravy podle zákona ...“ je patrné, že dočasný listinný postup se použije pouze v případě dopravy z členských států, které budou využívat možnosti stanovenou v čl. 46 směrnice Rady 92/12/EHS.

Jelikož Česká republika patří mezi tzv. „inicializující“ státy, tj. státy, které budou plně zapojeny do systému EMCS od 1. dubna 2010, v případě dopravy z „neinicializujícího“ státu (papírové zahájení dopravy a elektronické potvrzení přijetí dopravy) budou vystaveny papírové doklady, které budou českým správcem daně následně potvrzeny při ukončení dopravy. Souběžně místně příslušný český celní úřad zaznamená takovou dopravu do elektronického systému.

Elektronické potvrzení přijetí vybraných výrobků pro všechny členské státy od 1. dubna 2010 nevyplývá přímo z ustanovení směrnice 2008/118/ES, ale z technických parametrů uvedených v tzv. systému FESS (Functional Excise System Specification), který analyzuje a eviduje veškeré funkce a obchodní postupy v rámci EMCS.

Závěr:

Pokud některý z členských států EU nepoužije v období od 1. dubna 2010 do 31. prosince 2010 elektronický systém, bude pro dopravu vybraných výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně použita ve vztahu **k těmto konkrétním státům** listinná podoba průvodních dokladů tak, jak stanoví směrnice 1992/12/EHS.

SPOTŘEBNÍ DAŇ

Příspěvek 299/24.02.10 – MF předkládá stanovisko

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

299/24.02.10 - Problematika významu pojmu „držel“, který je použit v poslaneckém tisku č. 888 (novela zákona o spotřebních daních)

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

Cílem tohoto příspěvku je sjednotit výklad

- i) slovního spojení „skladování a doprava“, popř. „skladování nebo doprava“;
- ii) pojmu „držel“, nebo „nebo že je drží“ (ve vztahu k vybraným výrobkům), který je nově implementován v části první, novely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen „zákon“), podle poslaneckého tisku č. 888, v bodě, který mění text ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona;
- iii) slovního spojení „společně a nerozdílně“.

Následující text je zaměřen pouze na zdaněné vybrané výrobky.

Preambule

Poslanecký tisk č. 888 novelizuje zákon. Tento poslanecký tisk nebyl do dne zpracování tohoto příspěvku odsouhlasen poslaneckou sněmovnou (na program jednání byl zařazen na 2. 2.2010, ale nebyl projednán), ale lze očekávat, že do konce března 2010 bude tato novela přijata a zveřejněna ve Sbírce zákonů. Tento příspěvek řeší problematiku výkladu slovního spojení „držel“, nebo „nebo že je drží“, ve vztahu k vybraným výrobkům, který je nově navržen do textu ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) zákona. Na toto slovní spojení se automaticky nabalují nově použitá spojení „skladování a doprava“, popř. „skladování nebo doprava“ a „společně a nerozdílně“.

Navržená novela zákona má účinnost od 1. dubna 2010.

Právní základ

Základní text předmětného ustanovení:

§ 9 odst. 3 zákona - Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také
[.....]

- *Současné znění*

e) dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění vybraných výrobků u těchto plátců, a to tím dnem, který nastal dříve,

- *Znění po novele zákona (dle poslaneckého tisku č. 888)*

e) dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcem uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve,

Ostatní textace předmětných ustanovení zákona, jsou uvedeny dále v textu.

Základní situace

Podle důvodové zprávy k poslaneckému tisku č. 888 se jedná o zpřesnění ustanovení týkajícího se vzniku povinnosti přiznat daň a zaplatit plátcem uvedeným v § 4 odst. 1 písm. f). Tato povinnost vznikne buď dnem nabytí vybraných výrobků, nebo dnem jejich prodeje.

Pokud tyto dny nelze zjistit, povinnost přiznat daň a zaplatit vzniká dnem zjištění skutečnosti, že plátce vybrané výrobky buď dříve držel, nebo je drží. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká tím dnem, který nastal dříve.

Důvodová zpráva navíc uvádí (k bodům 11, 18, ...), že v souladu se směrnicí se stanoví, že uvedení do volného daňového oběhu je také jakékoli držení (**podle terminologie zákona - skladování a doprava**) vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, jestliže z nich nebyla vybrána daň nebo nebyly oprávněně nabyty bez daně. Jedná se například o situaci, kdy osoba má u sebe nezdaněné vybrané výrobky a není možné zjistit, kde byly vyrobeny nebo jaký je jejich původ (z jakého daňového skladu byly uvedeny do volného daňového oběhu, z jakého členského státu byly dopraveny nebo odkud byly dovezeny). Plátce daně je pak uveden v § 4 odst. 1 písm. f) a podle směrnice se zde doplňuje, že **za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.**

Popis nesrovnalosti

1. Použití spojky „nebo“, nebo „a“

První nesrovnalostí je podle našeho pohledu použití slovního spojení v návrhu novely zákona a v důvodové zprávě (viz výše). Zákonodárce v důvodové zprávě jednou používá slovní spojení „skladování a doprava“ a jednou slovní spojení „skladování nebo doprava“. Využití použité spojky může vnést do výkladu slovního spojení různé významy. Pravidla českého pravopisu mají jasno: „*Pokud je spojka nebo použita v poměru slučovací, čárka se před ní nepíše*“. I legislativní pravidla vlády mají jasno: „*Varianty se vyjadřují spojkami „nebo“ a „anebo“, před nimiž se dělá čárka. Při více možnostech se spojka „nebo“ klade mezi poslední dvě možnosti.*“ Háček je v tom, že právě u spojky „nebo“ je v konkrétním případě dost těžké rozpoznat, kdy jde o poměr slučovací. Tato spojka má totiž ze své podstaty funkci vylučovací, a málokdy ji tedy pocítujeme ve slučovacím významu, tj. v základním významu spojky „a“. Pokud není před spojkou „nebo“ čárka, lze očekávat, že je spojka „nebo“ užitá ve významu slučovací. Podle důvodové zprávy a použitého spojení slov, nejprve spojkou „a“, a po té spojkou „nebo“, lze očekávat, že uvedený význam spojky v důvodové zprávě, ale následně i v textu novelizace zákona je použit ve smyslu slučovací. Tzn., že musí být obě podmínky (skladovat a dopravovat) splněny současně.

Bod 11 novely zákona:

V § 3 písm. l) se doplňuje bod 4, který zní:

- „4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně,“.

Bod 18 Novely zákona:

V § 4 odst. 1 písm. f) se slova „ve větším množství,“ nahrazují slovy „ , aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo“ a za slovo „daně“ se vkládají slova „ ; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“.

Dílčí závěr k 1. bodu:

Jsme toho názoru, že pokud bude vybraný výrobek jenom skladován, pak nelze výše uvedená ustanovení novely (zejména bod 11. a 18.) zákona použít. Stejně tomu bude v případě, když bude vybraný výrobek pouze přepravován, tedy vlastně dopravován. Uvedená spojka je tedy použita tak, že musí být splněny obě podmínky současně, tedy současně skladovat a dopravovat.

2. Pojem „držel“, nebo „že je drží“

Další nesrovnalost očekáváme ve výkladu pojmu „držel“, nebo „že je drží“ a to právě v návaznosti na pojmy „skladování a doprava“. Podle výše uvedeného textu důvodové zprávy lze dojít k jednoduchému závěru, že význam těchto pojmů „držel“, nebo „že je drží“ je skladování a doprava. Pokud půjde skutečně o využití terminologie zákona – skladování a doprava, pak je nutné připomenout, že tyto pojmy „skladování a doprava“ zákon neobjasňuje a ani nevysvětluje jejich význam. Pro význam slova „skladovat“ je možné nahlédnout do dvou rozsudků Nejvyššího správního soudu

- i. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, ze dne 26. 2. 2009, zdroj www.nssoud.cz:

U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod.

- ii. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu České republiky č. j. 1 Afs 81/2009 – 68, ze dne 20. 8. 2009, zdroj www.nssoud.cz:

*Nebylo sice zjištěno, že stěžovatelka měla zajištěné lihoviny v oprávněné držbě, měla je ve své detenci; ta je právní naukou vymezena jako neúplná držba, neboť právo detence naplňuje jen faktickou (resp. objektivní) složku držby. Detentor má sice věc ve své moci a fakticky ji ovládá, avšak nakládá s věcí jako s cizí, absentuje zde animus possidendi (k tomu viz V. Knapp a kol., *Občanské právo hmotné, svazek I., Codex, Praha 1997, str. 220 an.*, též J. Fiala, M. Kindl a kol., *Občanské právo hmotné, Aleš Čeněk, Plzeň 2007, str. 244*). Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému vyslovil závěr, že stěžovatelka měla lihoviny v detenci a tudíž na ni lze nahlížet jako na skladovatele vybraných výrobků ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) ZSD v kombinaci s § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, přičemž otázka vlastnictví je pro tento závěr právně irelevantní.*

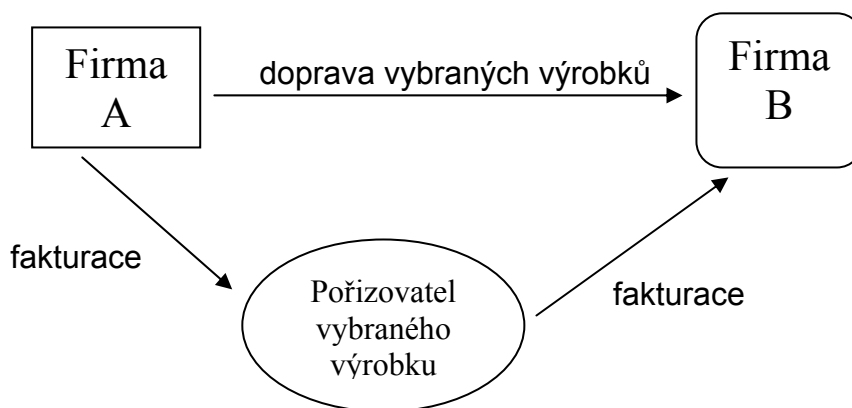
Podle výše uvedeného je nutné blíže zkoumat skutkový stav. Samozřejmě v návaznosti na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 377/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

Podle výše uvedeného máme za to, že pod pojmy „skladování“, nebo „doprava“ a tedy i pod pojem „držel“, nebo „že je drží“ lze přiřadit skutečné, fyzické skladování a skutečnou, fyzickou dopravu vybraných výrobků onou osobou, která je následně předmětem aplikace uvedeného ustanovení zákona.

Podle výše uvedeného máme za to, že pod pojmy „skladování“, nebo „doprava“ a tedy i pod pojem „držel“, nebo „že je drží“ nelze u pořizovatele vybraného výrobku (viz následující příklad) zahrnovat např. obchod s vybranými výrobky, kdy na území České republiky proběhne následující obchodní případ:

I. varianta příkladu – obchod v tuzemsku:

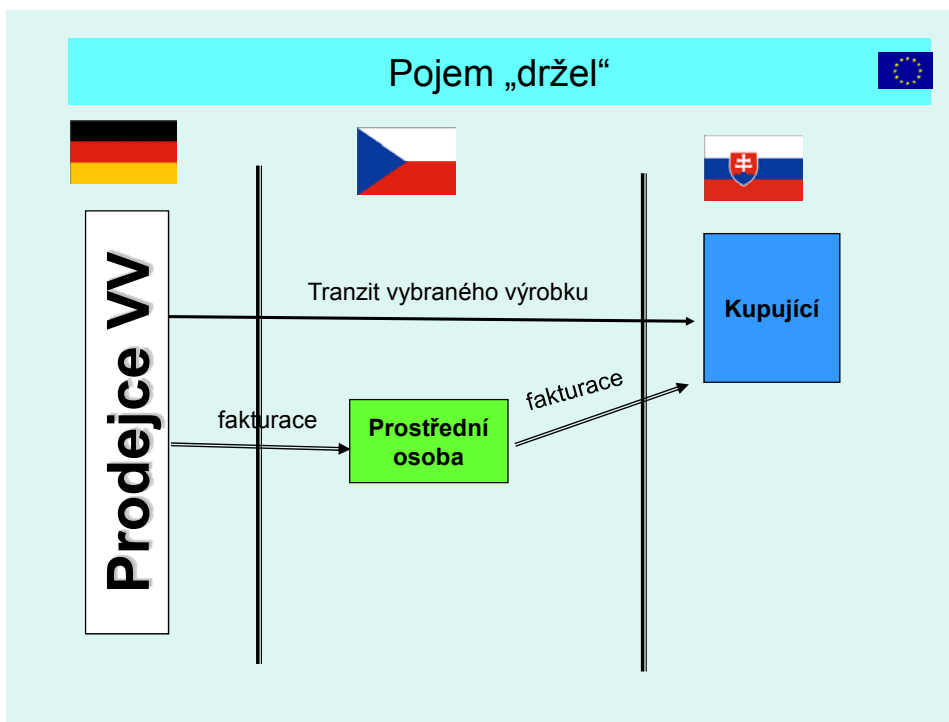
Pořizovatel vybraného výrobku prodává dál tyto pořízené vybrané výrobky, ale prokazatelně je nemá a ani nikdy neměl ve fyzickém (skutečném) držení. Tzn., že vybrané výrobky jsou dopravovány přímo od původního prodejce (firma A) ke konečnému kupujícímu (firma B), kdy pořizovatel vybraného výrobku vlastně obchod pouze dojednává a prostřednictvím své firmy proúčtuje.



V tomto konkrétním případě nemůže vzniknout Pořizovateli vybraného výrobku povinnost spotřební daň priznat a zaplatit (viz § 9 odst. 3 zákona).

II. varianta příkladu – příhraniční obchod v rámci EU

Obdobně bude posuzován i tzv. třístranný obchod (viz § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) v rámci obchodního případu v rámci Evropského společenství. Třístranným obchodem je obchod, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží (vybraného výrobku) mezi těmito třemi osobami s tím, že zboží je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího. Prostřední osoba sice o uvedeném zboží (vybraném výrobku) účtuje, ale nikdy uvedené zboží (vybraný výrobek) neměla na skladě (neskladovala jej), ani jej nedopravovala. Prostřední osoba neměla vybraný výrobek nikdy v držení.



Dílčí závěr k 2. bodu:

Výklad pojmu „držel“, nebo „že je drží“ nemůže být založen jen na skutečnosti, že daňový subjekt o vybraném výrobku účtoval, nebo vedl jinou, zákonem stanovenou evidenci a má ve vlastnictví doklady, kterými vybrané výrobky pořídil a následně dál prodával. Výklad pojmu „držel“, nebo „že je drží“ tedy spočívá na skutečném a prokazatelném, skladování vybraného výrobku. A to jak ve vztahu k současnosti, tak i k minulosti. Obdobně to platí i pro dopravu.

3. Pojem „společně a nerozdílně“

Slovní spojení „společně a nerozdílně“ používá stávající znění zákona pouze v ustanovení § 28 odst. 9. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu provozovatel přijímajícího daňového skladu, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce na daňovém území České republiky, pokud vybrané výrobky již před vznikem této povinnosti nabyly, a dopravce, provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Osoba, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, ručí společně a nerozdílně za daň. Jde o porušení podmínek podmíněného osvobození od daně během dopravy.

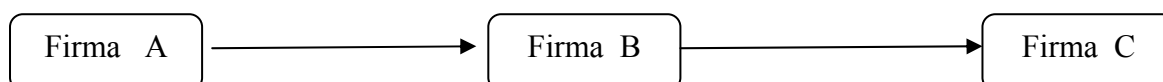
Nově se do zákona dostává toto slovní spojení v několika nových, či pozměněných ustanoveních. Např. viz bod 18 novely zákona.

Bod 18.

V § 4 odst. 1 písm. f) se slova „ve větším množství,“ nahrazují slovy „, , aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo“ a za slovo „daně“ se vkládají slova „; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela“.

Jaký je ale význam tohoto slovního spojení?

Pokud bude dopravován vybraný výrobek od firmy A do firmy C, prostřednictvím firmy B a dojde k situaci, kdy ani jedna z firem neprokáže, že se jedná, či jednalo o vybrané výrobky zdaněné. Správce daně tento obchodní řetězec rozkryje



Dále je řešena varianta, kdy jsou všichni aktéři skladování, nebo dopravy předmětného vybraného výrobku známi a komunikují se správcem daně.

Dílčí závěr k 3. bodu:

I. varianta

Vybraný výrobek bude zdaněn třikrát.

Správce daně si vyloží slovní spojení společně a nerozdílně tak, že vyměří spotřební daň všem osobám (plátcům), kteří se na skladování nebo dopravě podíleli. S touto variantou nelze ovšem souhlasit, neboť nejen, že je v rozporu se základní zásadou daňového řízení, zásadou zákonnosti, tj. vyměřit daň ve správné výši, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, ale je i v rozporu se směrnicí Rady (viz dále).

II. varianta

Vybraný výrobek bude zdaněn jen jednou.

Správce daně si vyloží slovní spojení společně a nerozdílně tak, že vyměří spotřební daň jen jedné osobě, kteřou si sám zvolí (?), jako nositele daňového dluhu. Ostatní osoby se pak podílejí na úhradě své části daňového dluhu na základě dohody s osobou, které byl celý daňový dluh vyměřen správcem daně.

K této variantě se přikláníme, neboť tato varianta je ve shodě i s čl. 8 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES, ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS¹.

¹ Čl 8 odst. 2. Směrnice Rady:

Odpovídá-li za platbu jedné dlužné spotřební daně více osob, odpovídají společně a nerozdílně.

Závěr

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

Stanovisko Ministerstva financí:

Dílčí závěr k 1. bodu (slovní spojení „skladování a doprava“, popř. „skladování nebo doprava“)

Stanovisko Ministerstva financí:

Nesouhlasíme s dílčím závěrem. Pojmy „skladování a doprava“ i „skladování nebo doprava“ jsou při vyjádření obecného stavu významově shodné. Mají stejný význam jako spojení „skladování i doprava“ nebo „jak skladování, tak doprava“. Spojení „skladování nebo doprava“ uvedené v bodech 11 a 18 zákona znamená, že daná ustanovení se použijí v případě skladování nebo v případě dopravy nebo v případě, kdy obě skutečnosti nastanou zároveň.

Tím není dotčeno variantní řešení podle Legislativních pravidel vlády, podle kterých varianta se vyjadřuje slovem „nebo“ před kterým je čárka.

Dílčí závěr k 2. bodu (pojmy „držel“ a „že je drží“)

Stanovisko Ministerstva financí:

S dílčím závěrem nesouhlasíme. Podotýkáme, že tyto pojmy jsou v zákonu o spotřebních daních uvedeny výhradně v § 9 odst. 3 písm. e), který úzce navazuje na ustanovení § 4 odst. 1 písm. f). Uváděné varianty I. a II. se mohou také dotýkat podmíněného osvobození od daně, nakládání s výrobky již zdaněnými, jsou velmi obecné. K takto obecným příkladům nelze poskytnout vyčerpávající výklad.

Pojem „držení“ se nedá vztáhnout jen na dopravu nebo skladování. Jedná se o širší pojem, neboť, jak uvádíme výše, pojem „drží“ nebo „držel“ se vztahuje ke všem činnostem plátců uvedených v § 4 odst. 1 písm. f).

Odsouhlasený dílčí závěr dne 11. 3.2010:

Pojem „držel“, nebo „že je drží“ se vztahuje jak na dopravu, tak i na skladování vybraných výrobků dotyčnou osobou vymezenou v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f). Oba pojmy se však nedají vztáhnout jen na dopravu nebo skladování. Jedná se o širší pojmy. Pojem „drží“ nebo „držel“ se vztahuje ke všem činnostem plátců uvedených v § 4 odst. 1 písm. f) v návaznosti na ustanovení § 9 odst. 3 písm. e). Je tedy jen na dotyčné osobě, která byla označena jako osoba, která držela vybrané výrobky, aby ve vlastním zájmu prokázala, že nenaplnila ustanovení § 9 odst. 3 písm. e) a není tedy osobou vymezenou v ustanovení § 4 odst. 1 písm. f).

Dílčí závěr k 3. bodu (pojem „společně a nerozdílně“)

Stanovisko Ministerstva financí:

Lze souhlasit s variantou II. Pokud za daň odpovídá více osob společně a nerozdílně, jsou všechny tyto osoby potenciálními plátcí daně, což znamená, že daň může zaplatit kterýkoliv z nich. V případě nezaplacení daně může správce daně vymáhat daň v plné výši po kterémkoliv z nich. V praxi to bude znamenat, že daň se vybere od jakékoli uvedené osoby a nemusí se zjišťovat míra odpovědnosti, zavinění či podílu.

Jedna osoba se nemůže bránit odkazem na druhou osobu. Správce daně nemusí zajímat, jaká pravidla si mezi sebou osoby dohodly. Je pouze na uvážení správce daně, koho z potenciálních plátců si pro zaplacení daně vybere.

Neuzavřené příspěvky doplněné o stanoviska MF

DAŇ Z PŘÍJMŮ

Příspěvek 293/20.01.10 – předkladatel přepracoval příspěvek – na KV KDP se rozhodne o dalším postupu – MF navrhuje příspěvek projednat na dalším KV KDP

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP

Předkládají: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osvědčení 3826
Mgr. Ing. Martin Houska, Ph. D., daňový poradce. č. osvědčení 2959

1. Úvod – právní úprava a její cíl

Novelou zákona o daních z příjmů (ZDP) č. 216/2009 Sb. byl § 36 ZDP doplněn o odstavec 7 v následujícím znění:

„(7) Zahrnou-li do daňového přiznání poplatníci uvedení v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12, započte se sražená daň na jejich celkovou daňovou povinnost vztahující se k příjmům ze zdrojů na území České republiky, za které v České republice podávají daňové přiznání. Pokud nelze sraženou daň nebo její část započítat na tuto jejich celkovou daňovou povinnost proto, že poplatníkovi vznikla daňová povinnost ve výši nula nebo vykázal daňovou ztrátu anebo jeho celková daňová povinnost je nižší než daň sražená, vznikne ve výši daňové povinnosti, kterou nelze započítat, přeplatek^{35e)}. Nezahrne-li poplatník příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem^{28b)}, použije se obdobně § 38e odst. 7.“

28b) zákon č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků

35e) § 64 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Výše uvedené ustanovení nabylo účinnosti dnem vyhlášení zákona č. 216/2009 Sb. ve Sbírce zákonů, tj. 20. července 2009. Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit některé otázky, které mohou vzniknout při praktické aplikaci výše uvedeného ustanovení ZDP.

Je zřejmé, že cílem právní úpravy je zajištění rovného postavení českých daňových rezidentů a rezidentů z jiných členských států EU a EHP (pro přehlednost dále jen „nerezidenti“) ve věci zdaňování jejich příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP, a to prostřednictvím odstranění diskriminace daňových nerezidentů vůči rezidentům v možnosti podat daňové přiznání na příjmy podrobené srážkové dani v ČR a uplatnit související daňově uznatelné náklady, resp. výdaje.

Základním východiskem interpretace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP tedy je, aby jeho aplikace v praxi ve skutečnosti nešla proti uvedenému cíli a nezakládala tak diskriminaci daňových nerezidentů, a to jak v rovině hmotněprávní, tak i procesní.

Ke komplexnějšímu posouzení § 36 odst. 7 ZDP je rovněž nutné uvést ustanovení § 38e odst. 7 ZDP, na které je v § 36 odst. 7 ZDP odkazováno: „*Nepodá-li poplatník daňové přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, 28b) může místně příslušný správce daně poplatníka považovat částky zajištění daně za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Úhrn částek zajištění daně sražených a odvedených plátců daně se v takovém případě považuje po uplynutí osmého měsíce po skončení zdaňovacího období za platbu na daň provedenou poplatníkem. Pokud poplatník nepodá do uplynutí lhůty, ve které lze daň vyměřit, daňové přiznání, považuje se daňová povinnost poplatníka za vyměřenou ve výši této platby.*“

Podle názoru předkladatele nezakládá skutečnost, že nadále se srážková daň uplatní pouze u nerezidentů, zatímco u rezidentů se srážková daň neuplatní, takovou míru diskriminace, že by to znamenalo rozpor se základními svobodami zakotvenými v primárním právu EU, neboť nová úprava umožní zásadně stejnou míru efektivního zdanění. Z tohoto důvodu není otázka přípustnosti srážkové daně předmětem tohoto příspěvku.

2. Uplatnění ustanovení § 36 odst. 7 ZDP z hlediska časového

Dle čl. 2 bodu 2 přechodných ustanovení k zákonu č. 216/2009 Sb., se ustanovení § 36 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 20. července 2009), lze použít již za zdaňovací období započaté v roce 2009. Důvodová zpráva k tomuto zákonu se ustanovením § 36 odst. 7 ZDP nezabývá, tzn., nezabývá se důvody, pro které byla změna zákona navržena.

Pokud jde o povahu ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, nelze přehlédnout, že ve výsledku jde o problematickou kombinaci procesních a hmotněprávních prvků. Podstatou je sice možnost nerezidenta uplatnit vůči svým zdanitelným příjmům, resp. výnosům související daňové výdaje, resp. náklady – tedy jednoznačně hmotněprávní nárok. Zákonodárce však namísto toho, aby jednoduše stanovil princip, že si tito nerezidenti mohou u stanovených druhů příjmů vypočítat daň na čistém základě, a konkrétně uvedl, jaký je režim takového výpočtu, de facto upravil jen možnost podat daňové přiznání, a to ještě jaksi nepřímou („zahrnou-li“ a „nezahrneli“), a dále možnost zápočtu již sražené daně vůči daňové povinnosti a vznik vratitelného přeplatku. Tedy instituty jednoznačně procesní.

Jde tedy o situaci, kdy právo uplatnit náklady nevyplývá z žádného hmotněprávního ustanovení vnitrostátního práva, ale je založeno na tzv. přímo použitelných člancích Smlouvy o založení ES (dále jen „SES“)/nově Smlouvy o fungování EU (dále jen „SFEU“), interpretovaných v tomto smyslu judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen ESD). Jinými slovy, ustanovení § 36 odst. 7 ZDP zavedené novelou č. 216/2009 Sb., přineslo pouze procesní postup, jak lze zdanění na čistém základě uplatňovat. Vzhledem k tomu, že závazek rovného zacházení se všemi občany EU (tzn. fyzickými a právníckými osobami) platí pro Českou republiku již od vstupu do EU, tj. od 1. května 2004, nové ustanovení § 36 odst. 7 ZDP lze chápat pouze jako procesní nástroj, jakým toto své právo mohou nerezidenti v České republice uplatňovat, a to již od 1. května 2004.

Proto lze předmětné ustanovení chápat jako návod, jak s ohledem na principy ekvivalence a efektivity práva ES/EU² uplatnit stávající procesní nástroje tak, aby „daňové hmotné“ právo

² Princip ekvivalence znamená, že vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z práva ES/EU nesmí být méně příznivá než vnitrostátní procesní úprava výkonu práv vyplývajících z vnitrostátního práva. Princip efektivity znamená, že vnitrostátní procesní předpisy nesmí znemožnit nebo podstatně ztížit výkon práv

vyplývající z práva ES/EU mohlo být uplatněno podobně jako „daňové hmotné“ právo založené na vnitrostátním právu.

Pokud tedy je to jinak možné (tzn., že tomu nebrání případně jiné ustanovení), lze právo na zdanění na čistém základě uplatnit postupem upraveným v § 36 odst. 7 ZDP, a to za dodržení lhůt pro vyměření daně, i za zdaňovací období od vstupu ČR do ES/EU před rokem 2009. Ostatně jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 13.11.2009 sp. zn. 5 Afs 53/2009 (s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04), „počínaje 1. květnem 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním“.

V této souvislosti lze dále uvést, která ustanovení SES/SFEU přicházejí v úvahu u kterých typů příjmů vyjmenovaných v § 36 odst. 7 ZDP:

- § 22 odst. 1 písm. c): příjmy ze služeb – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. f): příjmy z výkonu nezávislých povolání, osobně vykonané činnosti nebo příjmy sportovců a umělců – zde je třeba hmotné právo hledat na podkladě základní svobody vnitřního trhu – volného pohybu služeb – čl. 49 SES/56 SFEU,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 1: licenční poplatky (průmyslová práva/software/know-how) - podle přílohy směrnice 88/361/EHS by měly „Platby z autorských práv: patenty, průmyslové vzory, obchodní známky a vynálezy (postoupení a převody plateb vyplývajících z postoupení)“ spadat pod volný pohyb kapitálu podle čl. 56 SES/ 63 SFEU – podobný závěr lze zřejmě učinit k platbám za software a know-how,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 2: jako předchozí bod,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 4: úroky a jiné výnosy z půjček a vkladů – v zásadě by mělo jít o volný pohyb kapitálu podle přílohy směrnice 88/361/EHS, pokud jde o příjmy dosahované při soukromém podnikání, pokud ale půjde o příjmy fyzických nepodnikajících osob, bude třeba se spolehnout na volný pohyb služeb,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 5: příjmy z užívání movité věci – bude záležet na konkrétních okolnostech,
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6: odměny členů statutárních orgánů - v úvahu přichází svoboda usazování dle čl. 43 SES/49 SFEU (teoreticky i volný pohyb pracovníků)
- § 22 odst. 1 písm. g) bodu 12: sankce ze závazkových vztahů: nelze obecně zařadit, bude záležet na konkrétních okolnostech.

Související otázkou je, zda podání daňového přiznání ve vztahu k příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP je právem nerezidentů nebo jejich povinností.

Povinnost podat daňové přiznání je pro fyzické osoby stanovena v § 38g ZDP tak, že tuto povinnost nemá ten, komu plynou jen příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou (odst. 1), popřípadě pokud poplatník podává daňové přiznání, není povinen takové příjmy v něm uvádět, pokud „nevyužije“ postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Úprava povinnosti podávat daňové přiznání pro právnické osoby obsažená v § 38m ZDP nedoznala v souvislosti s přijetím ustanovení § 36 odst. 7 ZDP žádné změny. Podle odst. 7 uvedeného ustanovení povinnost podat daňové přiznání nemá poplatník, který má příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou.

vyplývajících z práva ES/EU (základ obou těchto principů byl definován v judikatuře ESD 33/76 REWE a 45/76 Comet).

Uvedená ustanovení týkající se povinnosti podávat daňové přiznání tedy jednoznačně potvrzuje, to, co vyplývá již z formulace ustanovení § 36 odst. 7 ZDP (konkrétně z tam užitého podmiňovacího způsobu „zahrnou-li“ a „nezahrne-li), že totiž je na volné úvaze nerezidentů, zda daňové přiznání v těchto případech podají či nikoli. Jinými slovy, že podání daňového přiznání je právem nerezidenta, nikoli jeho povinností.³

Na uvedeném závěru nemohou nic změnit ani ustanovení § 38d odst. 4 a 5 ZDP, protože tyto mohou být aplikovány pouze v případě, že se nerezident rozhodne využít svého práva daňové přiznání podat.

Dále ze závěru, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností nerezidenta, lze logicky odvodit i právo nerezidenta, v případě, že se rozhodne pro postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zahrnout do daňového přiznání jen některé z příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP plynoucích mu ze zdrojů na území ČR.

V této souvislosti je třeba vzít v potaz, že typy příjmů uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP jsou svou povahou různé (např. aktivní, pasivní) a žádným způsobem spolu nesouvisí (z výše uvedeného výčtu je zřejmé, že se často opírají i o jiné základní svobody zakotvené v právu ES/EU), přičemž není vyloučeno, aby jeden subjekt měl ze zdrojů na území ČR několik odlišných typů příjmů a s tím související odlišný rozsah výdajů/nákladů vztahujících se k jednotlivým typům příjmů. Dále (a to i v případě, kdy se jedná o tentýž typ příjmu podle § 22 a § 36 odst. 7 ZDP) je třeba vzít v potaz, že zdroji těchto příjmů mohou být nijak nesouvisející plátcí, kteří srážku provádí zcela samostatně.

Má-li tedy nerezident více typů příjmů uvedených v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP ze zdroje na území ČR, popř. jeden typ příjmu, avšak z vícero zdrojů na území ČR (a to i v průběhu jednoho zdaňovacího období), může postup podle § 36 odst. 7 ZDP uplatnit pouze ve vztahu k těm příjmům, které si zvolí a nemá povinnost zahrnout do daňového přiznání souhrnně všechny tyto příjmy (v takovém případě si samozřejmě nerezident může uplatnit výdaje/náklady pouze ve vztahu k těm příjmům/výnosům, které zahrne do daňového přiznání). Z ustanovení § 36 odst. 7 ZDP ani jiného ustanovení ZDP nevyplývá v tomto směru žádné omezení. Ani z podstaty věci, tzn. zamezení diskriminace nerezidentů, nelze odvodit povinnost zahrnout do daňového přiznání všechny příjmy uvedené v § 22 a § 36 odst. 7 ZDP a dosažené nerezidentem v daném zdaňovacím období.

Konečně, je-li podání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP právem, nikoli povinností, pak skutečnost, že se nerezident v jednom zdaňovacím období rozhodne k postupu podle § 36 odst. 7 ZDP nijak nedeterminuje jeho postup v následujících daňových obdobích ohledně obdobného příjmu (tzn., že se může rozhodnout daňové přiznání v dalším zdaňovacím období nepodat). Opačný závěr by z práva nerezidenta podat daňové přiznání učinil de facto (v dalších letech po podání časově prvního daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP) povinnost, přitom takový závěr zcela postrádá právní základ, neboť tato povinnost není výslovně v platném právu uvedena – viz výše.

3. Oznamovací povinnost

³ Je zde tedy rozdíl oproti režimu zajišťování daně podle § 38e ZDP, kdy povinnost podávat daňové přiznání je dána, byť existuje ustanovení, které předvídá, co se stane, když přiznání podáno nebude - § 38e odst. 7 ZDP.

V souvislosti s právem daňového nerezidenta podat daňové přiznání vzniká otázka, zda se subjekt, který hodlá postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP musí před podáním daňového přiznání zaregistrovat k dani z příjmů nebo oznámit zahájení činnosti nebo pobírání příjmů podrobených dani postupem § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP).

Z § 33 odst. 2 ZSDP plyne obecná povinnost poplatníka oznámit správci daně do třiceti dnů skutečnost, že začal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani. ZSDP neobsahuje výjimku z této oznamovací povinnosti (na rozdíl od povinnosti registrační – viz § 33 odst. 5 ZSDP) v případě, kdy daňový nerezident pobírá příjem ze zdroje na území ČR podrobený srážkové dani. Tato povinnost by se měla uplatnit vždy, bez ohledu na případný následný postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

Pokud však zahraniční subjekt tuto povinnost nesplní, popř. splní ji opožděně, nemá tato skutečnost vliv na postup podle § 36 odst. 7 ZDP. To znamená, že podané daňové přiznání je platné i v případě, že mu nepředchází výše uvedené oznámení. Pokud je z podaného přiznání seznatelné, že se týká postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a toto přiznání obsahuje všechny údaje nutné pro oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, tak by toto přiznání měl správce daně vyhodnotit zároveň jako oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP, i když nebylo podáno na formuláři předepsaném ministerstvem financí, a neměl by už dále vyžadovat samostatné oznámení. Rovněž by, s ohledem na to, že podání daňového přiznání je právem, nikoli povinností, nebylo účelné uplatňování sankce podle § 37 ZSDP za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy.

Podle názoru předkladatele nemá daňový nerezident, který má pouze příjmy, u kterých může postupovat podle § 36 odst. 7 ZDP, v České republice daňovou registrační povinnost podle § 33 odst. 1 ZDP. Navíc registrační povinnost je i pro takové případy vyloučena v § 33 odst. 5 ZSDP. To znamená, že správce daně tomuto subjektu nevydává rozhodnutí o daňové registraci, ale na vyžádání by mohl vydat potvrzení o provedení oznámení podle § 33 odst. 2 ZSDP.

4. Místní příslušnost správce daně

Další otázkou je určení místně příslušného správce daně daňového nerezidenta. Ustanovení § 4 ZSDP výslovně referuje ke srážkové dani v odst. 10, nicméně se lze domnívat, že pro určení správce daně pro podání daňového přiznání se toto ustanovení nepoužije (srážková daň již aplikována nebude). Navíc se odst. 10 týká pouze plateb od finančních institucí, takže jeho praktická využitelnost ve vztahu k § 36 odst. 7 ZDP je jen omezená.

Prakticky by se tedy mělo v první řadě přiměřeně uplatnit ustanovení § 4 odst. 3 ZSDP, podle něhož by měl nerezident určit místně příslušného správce daně podle toho, kde na území ČR vykonává své hlavní činnosti.

Aplikace ustanovení § 4 odst. 3 ZDP však přichází v úvahu pouze u aktivních typů příjmů (tzn. z činnosti aktivně vykonávané nerezidentem na území ČR), tedy např. u příjmů ze služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP nebo u příjmů z výkonu nezávislých povolání a příjmy umělců a sportovců podle § 22 odst. 1 písm. f) ZDP.

Naopak u tzv. pasivních příjmů, které nepocházejí z bezprostřední aktivní činnosti rezidenta v ČR, jakými jsou např. licenční poplatky či úroky podle 22 odst. 1 písm. g) ZDP, není možné místně příslušného správce daně podle výše uvedeného kritéria určit, a proto se uplatní

pravidlo podle § 4 odst. 4 ZSDP, podle něhož bude místně příslušným Finanční úřad pro Prahu 1.

Nicméně nesprávné určení místně příslušného správce daně nemůže mít pro nerezidenta negativní důsledky, protože v případě učinění podání vůči nepřislušnému správci daně se uplatní § 22 ZSDP, který stanoví povinnost tomu správci daně, u nějž bylo podání učiněno, předat podání místně příslušnému správci a rovněž upravuje zachování lhůty. Pro praktickou aplikaci lze doporučit, aby při podání daňového přiznání nerezident připojil stručné písemné vysvětlení, proč určil toho kterého správce daně jako svého místně příslušného.

5. Uplatnění § 36 odst. 7 ZDP v návaznosti na aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění

Zdanění typů příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP je modifikováno příslušnými smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Jestliže aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění omezuje rozsah zdanění v ČR – zejména čl. 11 a 12, které stanoví maximální zdanění procentem obvykle z hrubého příjmu, pak ani srážková daň ani postup podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže vést ke zdanění ve vyšší částce, než činí omezení podle uvedené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

ČR je totiž povinna ve smyslu čl. 1 odst. 2 Ústavy dodržovat své mezinárodní závazky, přičemž podle čl. 10 Ústavy platí, že vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas, se použijí přednostně, pokud zákon stanoví něco jiného. Tento princip je konkrétně promítnut i v § 37 ZDP.

Ostatně, jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 8.6.2009 sp. zn. 2 Afs 83/2008, „za situace, kdy je zvažováno zdanění plnění poskytovaných mezi daňovými rezidenty různých států je, při existenci smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nutno primárně vycházet z úpravy této smlouvy, což zcela jasně vyplývá z § 37 zákona o daních z příjmů“.

Pokud aplikovatelná smlouva o zamezení dvojího zdanění nedovoluje ČR vůbec podrobit dotčený příjem dani, pak se neuplatní ani srážková daň, ani není třeba uvažovat o podávání daňového přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP (v takovém případě by nebylo ani možné uplatnit související náklady, neboť podle § 25 odst. 1 písm. i) ZDP jsou související náklady nedaňové).

V této souvislosti lze dále konstatovat, že míra zdanění příjmu nerezidenta postupem podle § 36 odst. 7 ZDP nemůže přesáhnout míru zdanění srážkovou daní podle § 36 odst. 1 a 2 ZDP, tzn., že skutečnost podání přiznání nemůže zhoršit daňové postavení nerezidenta.

Důvodem je skutečnost, že v opačném případě by došlo k rozdílnému (nevýhodnému) zdanění příjmu nerezidenta, který by byl rezidentem jednoho členského státu EU nebo EHP a který by se rozhodl uplatnit postup podle § 36 odst. 7 ZDP, a to v porovnání s rezidentem jiného členského státu, který by postupu podle § 36 odst. 7 ZDP nevyužil a jemuž by tak byla daň pouze sražena. Takové nerovné zacházení s rezidenty různých členských států EU a EHP vyloučil ESD v rozhodnutí C-521/07 Komise proti Nizozemí⁴.

⁴ V daném případě byla sporná aplikace čl. 40 Smlouvy o EHP. V tomto ohledu ESD jednoznačně konstatoval, že na základě těchto článků je vnitřní trh EU rozšířen i na státy Evropského sdružení volného obchodu a že obsahově shodná ustanovení SES/SFEU a Smlouvy o EHP mají být členskými státy vykládány stejně (viz odst. 32 rozhodnutí).

6. Lhůta pro podání daňového přiznání nerezidentem

Podle § 36 odst. 7 ZDP pokud poplatník nezahrne příjmy uvedené v § 22 odst. 1 písm. c), f) nebo g) bodech 1, 2, 4, 5, 6 nebo 12 ZDP do daňového přiznání do konce lhůty stanovené zvláštním právním předpisem, použije se obdobně § 38e odst. 7 ZDP. Odkazem pod čarou je jako zvláštní právní předpis uveden zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten však ve vztahu k daňovému přiznání uvádí několik lhůt, a to zvláště pro řádné, opravné a dodatečné přiznání. Standardně by mělo jít o lhůtu pro podání řádného daňového přiznání podle § 40 odst. 3 ZSDP (obdobný závěr lze učinit i ke lhůtě podle první věty § 38a odst. 7 ZDP).

Podle § 36 odst. 7 ZDP však má nerezident právo a nikoliv povinnost podat daňové přiznání (viz výše). Nerezident tedy může podat daňové přiznání podle § 36 odst. 7 ZDP kdykoliv a daňová povinnost mu na základě tohoto přiznání může být vyměřena do konce tříletého prekluzivního období podle § 47 ZSDP.

Klíčová je zde „obdobná“ aplikace § 38e odst. 7 ZDP. Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do lhůty podle § 40 odst. 3 ZSDP, pak správce daně „může“ (text § 38e odst. 7 ZDP), resp. bude (nerezident má právo nikoli povinnost podat daňové přiznání - tzn., že správce daně nemůže činit žádné kroky k podání daňového přiznání – např. podle § 44 ZSDP) považovat sraženou daň za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost poplatníka. Tato konstrukce v podstatě představuje fikci vyměření daně v určité výši, a to bez skutečně podaného daňového přiznání.

Pro případ, že nerezident nepodal přiznání ve lhůtě podle § 40 odst. 3 ZSDP, je třeba nicméně vyložit především poslední větu § 38a odst. 7 ZSDP: *„Pokud nerezident nepodá daňové přiznání do konce lhůty pro vyměření daně, považuje se jeho daňová povinnost za vyměřenou ve výši zaplacené srážkové daně“*. V podstatě jde o podmínku trvání/platnosti fikce vyměření daně ve výši sražené daně. Podmínkou je, že nerezident nepodá daňové přiznání ani do konce lhůty pro vyměření daně, tzn. do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (§ 47 odst. 1 ZSDP). Jakmile rezident v (obecně tříleté) prekluzivní lhůtě daňové přiznání podá, fikce vyměření daně ve sražené výši přestává platit. Toto ustanovení tak předpokládá právo nerezidenta podat daňové přiznání ve lhůtě pro vyměření daně, přičemž se jedná o řádné daňové přiznání, nikoli o daňové přiznání dodatečné.⁵ Dodatečné přiznání by případně nerezident za splnění lhůt a podmínek stanovených v § 41 ZSDP podával, až pokud by došlo ke změně daňové povinnosti po té, co již za dané zdaňovací období daňové přiznání podal.

Vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání je právem nikoli povinností nerezidenta (viz výše), neměl by být poplatník sankcionován zvýšením daně podle § 68 ZSDP až o 10% v případě podání daňového přiznání po lhůtě uvedené v § 40 odst. 3 ZSDP. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že sankcionování poplatníků za uplatňování práv založených právem ES/EU by bylo v přímém rozporu s výše uvedenými základními svobodami ES/EU.

S touto problematikou dále souvisí otázka, zda je třeba v každém případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP, podat daňové přiznání na bázi celoročního zdaňovacího období, nebo zda – z praktických důvodů, kdy je nerezidentu z okolností zřejmé,

⁵ V tomto smyslu se ministerstvo financí již vyslovilo ve svém stanovisku uveřejněném na webu české daňové správy:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_10319.html?year=

Toto stanovisko lze považovat za správní praxi, kterou budou správci daně vázáni.

že dalších příjmů ze zdrojů na území ČR v daném zdaňovacím období již nedosáhne, může podat daňové přiznání i v průběhu ročního zdaňovacího období (s bezprostřední možností vyměření daně a vrácení případného vratitelného přeplatku).

Vzhledem k tomu, že příjmy uvedené v § 36 odst. 7 ZDP jsou podrobeny zdanění na principu zdroje, předkladatel se domnívá, že v případě zániku tohoto zdroje by mělo být postupováno obdobně jako je tomu u zániku stálé provozovny (§ 40 odst. 10 ZSDP), případně v případě likvidace daňového subjektu (§ 40 odst. 9 ZSDP), kdy lhůta pro podání daňového přiznání je konec měsíce následujícího po měsíci, kdy došlo k zániku zdroje příjmu.

7. Způsob určení základu daně

7.1 Určení základu daně na bázi příjmů a výdajů

Pokud zahraniční příjemce příjmu není v ČR účetní jednotkou (tzn., že nemá v ČR organizační složku svého podniku) ve smyslu § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nemá povinnost vést účetnictví ve vztahu k operacím prováděným v ČR. Obdobný závěr byl vysloven i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007 7 Afs 210/2006⁶. Přitom je třeba s ohledem na povahu příjmů uvedených v § 36 odst. 7 ZDP předpokládat, že tato charakteristika bude společná převážné většině nerezidentů, kteří by uvedeného ustanovení mohli využít.

Tyto zahraniční osoby by tak nemohly být zdaněny na základě výsledku hospodaření zjištěného z jejich účetnictví ve smyslu § 23 odst. 10 ZDP, ale základem daně bude podle § 23 odst. 1 ZDP rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, resp. části zdaňovacího období (viz výše). Jinými slovy, nerezident by své příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP a s nimi související výdaje evidoval a zdaňoval na principu příjmů a výdajů (dále jen „cash báze“).

Nicméně s ohledem na již opakovaně zdůrazňovaný cíl předmětné právní úpravy (tedy nediskriminaci nerezidentů z jiných členských států ES/EU a EHS vůči českým rezidentům ve stejném nebo srovnatelném postavení) je třeba konstatovat, že uplatnění zdanění na bázi příjmů a výdajů by u nerezidenta mohlo vést k jeho znevýhodnění oproti rezidentovi ve srovnatelném postavení, který by (z povahy věci) byl účetní jednotkou podle zákona o účetnictví a byl zdaněn na bázi výnosů a nákladů. Takové znevýhodnění by bylo v rozporu se shora uvedenými základními svobodami ES/EU.

Obecně by mělo platit, že nerezident bude ve srovnatelném postavení s rezidentem, pokud jsou i předmětné příjmy nerezidenta zde v ČR podrobeny srovnatelné míře zdanění.

⁶ Podle rozsudku NSS 7 Afs 210/2006, který se týkal uplatnění nákladů podle § 24 odst. 2 zi) ZDP, je k tomu, aby zahraniční osoba byla považována za účetní jednotku, třeba „splňovat znaky definice obsažené pod písm. b) citovaného ustanovení, tj. musel by na území České republiky podnikat nebo provozovat jinou činnost podle zvláštních předpisů“ (definice účetní jednotky podle § 1 zákona o účetnictví). Pro úplnost lze poznamenat, že tyto závěry vyřkl Krajský soud, Nejvyšší správní soud je však nijak nekorigoval, protože stěžovatel neuplatnil k těmto závěrům žádnou kasační námitku. Krajský soud pak ve vztahu k definici účetní jednotky odkázal i na Obchodní zákoník: „§ 21 a násl., zejména podle § 21 odst. 3, 4, obch. zák. může v České republice podnikat jen tehdy, činí-li tak prostřednictvím vlastního podniku či organizační složky se sídlem v České republice zapsaným v obchodním rejstříku. Podle soudu podnikáním není případ akcentovaný stěžovatelkou, kdy právnická osoba se sídlem v cizině v rámci své podnikatelské činnosti činí nabídky, vede jednání a uzavírá smlouvy s osobami se sídlem (bydlištěm) na území České republiky, aniž by tak činila prostřednictvím vlastního podniku nebo organizační složky umístěné na tomto území a zapsané v obchodním rejstříku.“

V takovém případě by nerezident měl mít právo uplatnit si stejné náklady ve vztahu k příjmu jako rezident. Pokud by si tedy srovnatelný rezident mající tentýž příjem mohl stanovit daňový základ na akruálním principu, měl by i nerezident mít právo zvolit si použití akruálního principu pro stanovení základu daně. Půjde-li o nerezidenta, který je fyzickou osobou, pak by tento měl mít možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 ZDP.

V návaznosti na závěry uvedené v části 2 tohoto příspěvku lze dále dovodit, že nerezident má právo zvolit si metodu stanovení základu daně (akruální princip nebo hotovostní princip) u každého jednotlivého druhu příjmu ze zdroje na území ČR, u kterého se rozhodne uplatňovat postup podle § 36 odst. 7 ZDP, zvláště. Tuto volbu by však měl rezident zachovat u obdobných příjmů i v dalších zdaňovacích obdobích, v nichž se rozhodne u daného příjmu využít postup podle § 36 odst. 7 ZDP. Přitom je rezident oprávněn uvedený postup uplatnit jen u části těchto příjmů, tzn., že může u jednoho druhu příjmu z jedné transakce uplatnit akruální princip a u jiné transakce hotovostní princip. Vždy však u téže transakce (např. poskytnutí práva na užití předmětu autorského nebo průmyslového práva) musí užit stejnou metodu zjištění základu daně.

Praktickou otázkou může být, podle kterého právního řádu by si nerezident měl daňový základ stanovit. Patrně bude třeba základ daně nerezidenta včetně odpisů určit podle českých účetních a daňových předpisů. Tomuto závěru i částečně nasvědčuje rozsudek ESD C-234/01 Gerritse, v němž ESD zkonstruoval způsob stanovení sazby daně nerezidenta za využití nezdanitelné části základu daně a tabulky progresivních sazeb uplatňovaných podle daňového práva státu, v němž dotčený poplatník nebyl rezidentem (kde však uplatňoval své právo na zdanění na čistém základě).

7.2 Uplatnění přímých a nepřímých nákladů/výdajů

Podle judikatury Evropského soudního dvora základní svobody zakotvené v SES/SFEU nijak nebrání členskému státu, aby umožnil odpočet nejen přímých („*operating costs directly connected ... the place and time at which the costs were incurred are immaterial*“), ale i dalších souvisejících nákladů (C-345/04 Centro Enquesta, body 24 a 25, obdobně i C-290/04 Scorpio body 43 až 49 a 52).

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP, ani žádné jiné ustanovení ZDP, neomezuje položky snižující základ daně podle § 23 odst. 3 a 4 ZDP ani výdaje, které lze podle § 24 ZDP uplatnit v daňovém přiznání jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ze zdroje na území ČR.

V tomto smyslu lze podle názoru předkladatele vůči zdanitelným příjmům uplatnit jak přímé, tak i ekonomicky zdůvodnitelnou část nepřímých výdajů, resp. nákladů⁷ souvisejících se zdanitelným příjmem (včetně např. poměrné části režijních nákladů).

Rovněž nic také nebrání v uplatnění odpisů hmotného i nehmotného majetku, jež se vztahují k příjmům nerezidenta ze zdrojů na území ČR, resp. z přiměřené části majetku v případě, kdy z majetku plynou příjmy i z jiných států než je ČR.

⁷ Ve vztahu k přímým a nepřímým nákladům lze analogicky použít vymezení přímých a nepřímých nákladů souvisejících s držbou podílu v dceřiné společnosti podle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP uvedené v pokynu D-300 k § 25 ZDP, body 10, 11 a 12.

Obdobně lze rovněž poukázat na princip uplatňovaný na základě Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a Komentáře k ní, podle něhož jednotlivým částem podniku umístěným v různých státech (ústředí i jednotlivé stálé provozovny) by měly mít alokovány poměrné části celkových nepřímých nákladů podniku (srov. Komentář k čl. 7, sekce 37).

7.3 Zdanění nerealizovaných příjmů v případě uplatňování cash báze u nerezidentů

Podle § 38d odst. 1 ZDP je srážku daně povinen provést plátcе daně při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 ZDP a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, nejpozději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Jako závěr k bodu 7 tedy předkladatel uvádí, že nerezident má právo zvolit si pro účely postupu podle § 36 odst. 7 ZDP buď akruální princip evidence a zdanění příjmů a výdajů (tzn. zdanění na principu nákladů a výnosů), nebo tzv. hotovostní princip (tzn. zdanění na principu výdajů a příjmů). Dále ze stávající právní úpravy nevyplývá žádné omezení ohledně typu výdajů, které si nerezident při postupu podle § 36 odst. 7 ZDP může uplatnit.

8. Povinnost platit zálohy na daň

Podle § 38a ZDP se při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Po skončení zdaňovacího období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se zaplacené zálohy na daň, splatné v jeho průběhu, započítávají na úhradu skutečné výše daně.

Nicméně vzhledem k tomu, že podání daňového přiznání není povinností nerezidenta, ale jeho právem (viz výše), nelze ze skutečnosti, že nerezident v jednom zdaňovacím období využil postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podal daňové přiznání, automaticky odvodit, že tohoto postupu využije i ve zdaňovacím období následujícím, k němuž by se vztahovaly případné zálohy podle § 38a ZDP. Nadto, daň z příjmů uvedená v § 36 odst. 7 ZDP je i nadále vybírána primárně srážkou, proto není ani věcného důvodu, proč by měl nerezident podléhat povinnosti platit zálohy na daň.

Podstatné rovněž je, že pokud by u určitých příjmů plynoucích nerezidentovi musela být jak placena záloha na daň, tak také srážena daň, zatímco v případě týchž příjmů plynoucích rezidentovi by daň nebyla srážena, docházelo by k diskriminaci nerezidentů, která je neslučitelná se základními svobodami (rozdíl, který vedl k nevýhodě v „cash flow“ byl shledán jako odporující svobodě usazování v případě C-397/98 a C-410/98 Metallgesellschaft).

Závěr předkladatele je tedy takový, že nerezident, pokud jde o příjmy podle § 36 odst. 7 ZDP, nepodléhá povinnosti platit zálohy dle § 38a ZDP.

9. Změna základu daně při neuznání uplatněných nákladů

Je zřejmé, že cílem ustanovení § 36 odst. 7 ZDP je odstranit diskriminaci nerezidentů – (poplatníků z jiných členských států EU a EHP) vůči českým daňovým rezidentům, nikoliv změnit způsob zdanění ze srážkové daně na zdanění na základě daňového přiznání. Žádné ustanovení ZDP ani mezinárodních smluv, jimiž je ČR vázána, nestanoví právo daňového rezidenta nemít horší postavení než má daňový nerezident. To znamená, že v důsledku aplikace § 36 odst. 7 ZDP se nerezident může dostat do lepšího daňového postavení než má rezident.

Proto pokud zahraniční poplatník podá daňové přiznání, pak by výsledkem neměla být nikdy vyšší daňová povinnost, než odpovídá původně sražené dani. V případě, že by výsledek vyměření daňové povinnosti zahraničního poplatníka na základě podaného daňového přiznání směřoval k vyšší daňové povinnosti, než která odpovídá sražené dani (např. z důvodu neuznání části uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení souvisejících zdanitelných příjmů – k tomu však nemůže dojít v rozporu se zásadou nediskriminace), pak by zahraniční poplatník měl mít možnost vzít již podané daňové přiznání zpět. Tím by došlo k zastavení vyměřovacího řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP a sražená daň by ve smyslu § 36 odst. 7 ZDP, resp. § 38e odst. 7 ZDP byla považována za vyměřenou a uhrazenou daňovou povinnost.

I když ZSDP výslovně možnost zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání neumožňuje, plyne tato možnost z cíle právní úpravy, kterou je zlepšení postavení daňových nerezidentů vůči daňovým rezidentům. I ve stávající praxi správci daně běžně akceptují zpětvzetí podání, které rovněž nejsou upravena výslovně v zákoně – např. u registrace k DPH, a jejichž přípustnost je třeba dovozovat ze smyslu právní úpravy.

Pro úplnost je třeba uvést, že ani v případě, kdy se nerezident rozhodne využít postupu podle § 36 odst. 7 ZDP a podrobit daný příjem zdanění na čistém základě, nemůže nikdy dojít ze strany správce daně k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5. Správce daně je povinen ze své úřední povinnosti ve smyslu § 2 odst. 1 ZSDP uplatnit maximální výši zdanění, které umožňuje ZDP a příslušná mezinárodní smlouva a nesmí daň nad tento limit vyměřit.

10. Změna základu daně v následujících zdaňovacích obdobích (povinnost podat dodatečné daňové přiznání)

Ustanovení § 36 odst. 7 ZDP neřeší povinnost podat daňové přiznání v případě, kdy např. dojde v dalším zdaňovacím období ke snížení nákladů souvisejících s přiznanými příjmy.

Pokud např. v roce 2010 obdrží nerezident dobropis na náklady uplatněné v roce 2009 vůči příjmům uvedeným v § 36 odst. 7 ZDP, na které podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2009, a na základě tohoto dobropisu v roce 2010 obdrží zpět část výdajů, resp. nákladů, které v roce 2009 správně uplatnil vůči přijatým zdanitelným příjmům, pak předkladatele z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost zahraniční osoby podat v roce 2010 daňové přiznání, popř. možnost správce daně použít mimořádný opravný prostředek a zvýšit základ daně zahraničního subjektu za rok 2009 ve výši částky přijaté na základě obdrženého dobropisu, popř. určit jeho základ daně v roce 2010 ve výši přijatého rozdílu.

Na druhou stranu, pokud se nerezident v takovém případě rozhodne podat dodatečné daňové přiznání, pak může prostřednictvím tohoto dodatečného daňového přiznání změnit metodu stanovení základu daně v dotčeném zdaňovacím období (změnit akruální princip na hotovostní a naopak) a je-li to třeba, prostřednictvím dodatečných daňových přiznání konzistentně změnit tuto metodu I v následujících zdaňovacích obdobích, v nichž ve vztahu k danému příjmu využil postup podle § 36 odst. 7 ZDP.

V této souvislosti lze připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2008 sp. zn. 1 Afs 123/2006, v němž tento soud konstatoval možnost změny uplatňování skutečných výdajů na uplatnění výdajů procentem podle § 7 odst. 7 ZDP prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

V této souvislosti je třeba znovu připomenout, že nemůže dojít k vyměření daně ve výši, která by převyšovala limit zdanění stanovený příslušnou v dotčeném zdaňovacím období aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (zejm. čl. 11 a 12, které obvykle stanoví tento limit procentem z hrubého příjmu), resp. limit zdanění srážkovou daní – viz část 5.

ČÁST B – NEPROJEDNANÉ PŘÍSPĚVKY

Nové příspěvky doplněné o předběžná stanoviska

DAŇ Z NEMOVITOSTÍ

Příspěvek 300/31.03.10 – MF předkládá stanovisko

300/31.03.10 - Problematika lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí v případě přeměn

Předkládají: Ing. Zdeněk Urban, daňový poradce, č. osvědčení 320
Ing. Jana Rudišová, asistent auditora č. 2966/0

Návrh akceptovaného doplnění: Ing. Mgr. Václav Pačesný, daňový poradce č. osvědčení 2987

Rozbor problematiky

V rámci přeměn obchodních společností a družstev dle zákona č. 125/2008 Sb. dochází mimo jiné i ke změně vlastnictví nemovitostí. Vzhledem ke skutečnosti, že ustanovení § 59 odst. 1 výše uvedeného zákona říká, že právní účinky přeměny nastávají dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku, se v praxi můžeme setkat se situací, kdy zápis přeměny do obchodního rejstříku nastane v závěru kalendářního roku.

Vzhledem ke skutečnosti, že ke změně vlastnictví dochází na základě výše uvedeného právního předpisu ze zákona, zapisuje se změna vlastnického práva k nemovitostem v souladu s ustanovením § 7 zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných práv k nemovitostem (dále jen ZVPN) záznamem (nikoliv vkladem). Ustanovení § 14 odst. 2 ZVPN pak uvádí, že „Záznamy jsou úkony katastrálního úřadu, které nemají vliv na vznik, změnu nebo zánik práva“ a ve vazbě na ustanovení § 1 odst. 4 ZVPN, že „Zápisy mají právní a evidenční účinky podle tohoto zákona.“ pak lze usuzovat, že zápis vlastnického práva na katastru nemovitostí je v případě záznamu pouze evidenční, tedy deklaratorní.

Z výše uvedeného pak lze dle názoru předkladatele říci, že k datu zápisu přeměny jako celku do obchodního rejstříku tedy přechází vlastnické právo k nemovitostem na nástupnickou společnost, která se stává jejich vlastníkem, následný záznam na katastru nemovitostí pak jen potvrzuje již realizovanou změnu vlastnictví.

Ustanovení zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v aktuálním znění (dále jen DzN) v §§ 3 a 8 vymezuje poplatníka daně z pozemků či ze staveb obecně jako vlastníka. Vzhledem ke skutečnosti, že vlastnictví k nemovitostem přechází v případě přeměn ze zákona, je v případě zápisu přeměny do obchodního rejstříku koncem roku vlastníkem již nástupnická společnost a je tedy poplatníkem daně z nemovitostí pro další zdaňovací období (kalendářní rok) a společnosti tak vzniká povinnost daně přiznat a zaplatit.

Obecná lhůta, ve které má poplatník daně z nemovitostí podat daňové přiznání, je vymezena v ustanovení § 13a odst. 1 DzN, a to datem 31.1. zdaňovacího období.

Abstrahujeme-li od situací, kdy se daňové přiznání nepodává, řeší pak odstavec 9 výše uvedeného ustanovení situace, kdy ke změně vlastníka nemovitosti a tím i poplatníka dochází ke konci zdaňovacího období, tedy kalendářního roku, přičemž běh lhůty pro podání daňového přiznání je vázán na skutečnost, zda již došlo ke vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí a dále, že návrh na vklad práva do katastru nemovitostí byl doručen (podán) v době do 31.12.

Jak již však bylo uvedeno výše, v případě přeměn obchodních společností a družstev se však změna vlastnického práva do katastru nemovitostí zapisuje záznamem, který má pouze evidenční (deklaratorní) účinky, navíc k ohlášení ve změně vlastnictví nemusí do konce roku dojít, neboť ZVPN stanoví pro předložení listin potřebných k záznamu o změně vlastnického práva do katastru nemovitostí 30-ti denní lhůtu od pravomoci těchto listin nebo jejich vyhotovení.

Modelový příklad:

Statutární orgán společnosti A rozhodl, že bude realizována přeměna společnosti, a to rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti B, přičemž částí odštěpovaného obchodního jmění je i nemovitost, která byla společností A pořízena již v minulosti. Rozhodný den přeměny byl stanoven na den 1.12.2008, účetní období se shoduje s kalendářním rokem.

Vzhledem ke skutečnosti, že dle ustanovení § 10 odst. 2 Zpřem nemůže rozhodný den přeměny předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis fúze, rozdělení nebo převodu jmění na společníka do obchodního rejstříku, je nejpozdějším datem podání návrhu na obchodní rejstřík den 30.11.2009. V případě, že návrh na zápis do obchodního rejstříku nevykazuje žádné vady a je doložen veškerými listinami, dochází do 15 pracovních dnů k zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

- 1) K pravomocnému zápisu do obchodního rejstříku dojde do 31.12.2009
- 2) K pravomocnému zápisu do obchodního rejstříku dojde po 1.1.2010 a návrh na zápis vlastnického práva je tak doručen na katastr nemovitostí až v roce 2010

Níže uvedený přehled je sestaven pouze s vazbou k převáděným nemovitostem:

Varianta	ZO DzN	Povinnost podat DP	
		aplikace zažité správní praxe	aplikace právního výkladu
1	2008	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2009	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2010	B - do konce 3.měsíce následujícího po zápisu změny vlastnictví do katastru nemovitostí	B - do 31.1.2010
2	2008	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2009	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2010	A - vznikla již v minulosti	A - vznikla již v minulosti
	2011	B - 31.1.2011	B - 31.1.2011

Jak z modelového přístupu vyplývá, oba dva přístupy k okamžiku povinnosti podat daňové přiznání k dani z nemovitostí neznamenají pro státní rozpočet žádnou újmu, neboť vždy dojde k vyměření daňové povinnosti u shodných daňových subjektů, byť v jiném okamžiku.

Navrhovatel se vzhledem ke všemu výše uvedenému domnívá, že ustanovení § 13a DzN situaci nejen přeměň, ale v podstatě jakoukoliv změnu vlastnického práva, která je do katastru nemovitostí zapisována pouze prostřednictvím záznamu, dostatečně neřeší. Bylo by jistě možné použít obecný odst. 1 výše uvedeného ustanovení, avšak v takovém případě nemá předpokládaný vlastník potvrzení svého vlastnictví příslušným katastrálním úřadem a je tak v této době přinejmenším v mírné právní nejistotě. Navíc tento krok ani není v současné praxi realizován, když samotnými správci daně je jako lhůta pro podání daňového přiznání deklarována lhůta dle § 13a odst. 9 DzN, která však dle názoru předkladatele na výše popsanou situaci, při aplikaci pouze jazykového výkladu právní normy, nedopadá.

Poslední novela zákona DzN č. 281/2009 Sb., která má být účinná od 1.1.2011, se v parlamentním tisku č. 686 , část šestnáctá výše uvedenou problematiku nezabývá, v § 13a tohoto zákona dochází pouze k přečíslování odstavce 9⁸ na odstavec 10 a doplňují se slova společným zmocněncem.

Návrh na opatření:

Pro situace, kdy dochází ke změně vlastnictví ze zákona a zápis změny vlastnického práva do katastru nemovitostí má pouze deklaratorní účinky, postupovat analogicky dle ustanovení § 13a odst. 9 DzN, neboť se jedná o zažitou správní praxi, byť bez vazby na skutečný právní stav. Tento postup jako vhodný doplnit do pokynu řady D.

Po projednání na Koordinačním výboru a eventuálních doplňcích navrhuje přijaté stanovisko zveřejnit.

Stanovisko Ministerstva financí:

Obecná lhůta pro podání daňového přiznání je do 31. ledna zdaňovacího období. Ustanovení § 13a odst. 9 a 10 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, stanoví specifické lhůty pro podání daňového přiznání a to v případě podání návrhu na vklad vlastnického práva a při ukončení dědického řízení.

V uváděném případě právní účinky přeměny společnosti nastaly podle § 59 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Podle zákona č. 265/1992 Sb., o zápisech vlastnických a jiných věcných práv k nemovitostem, ve znění pozdějších předpisů, se záznamem zapisují do katastru nemovitostí vlastnická práva, která vznikla ze zákona. Záznam má pouze deklaratorní charakter, nemá vliv na vznik, změnu nebo zánik vlastnického práva. Záznamem reaguje katastrální úřad jen na právní skutečnost, ke které došlo nezávisle na jeho činnosti.

⁸ Ustanovení §13a odst. 9 bylo do DzN včleněno novelou zákona č. 669/2004 Sb., část pátá, a to jako odstavec 7. Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, konkrétně odstavci 7, žádný komentář neuvádí.

Další novelizace výše uvedeného odstavce § 13a DzN byla provedena zákonem č. 545/2005 Sb., kdy kromě přečíslování na odstavec 9 došlo i k úpravě textu ustanovení na základě pozměňovacího návrhu rozpočtového výboru.

Zákon o dani z nemovitostí pro případy zapisované záznamem nestanoví specifickou lhůtu pro podání daňového přiznání. Vlastnické právo k nemovitostem již vzniklo za podmínek daných zvláštním právním předpisem a vlastník tak má k dispozici příslušné podklady, které dokládají nesporným způsobem jeho vlastnictví k nemovitosti. Kdo je vlastníkem nemovitosti k 1. lednu zdaňovacího období je tudíž v daném případě nesporné a to i v případě, že zápis vlastnického práva záznamem do katastru nemovitostí nebyl k tomuto datu ještě proveden.

V návaznosti na výše uvedené stanovisko Ministerstvo financí navrhuje následující znění závěru:

Dosavadní stav ohledně lhůty pro podání daňového přiznání k dani z nemovitostí se nemění. Daňové přiznání v případě zápisu vlastnického práva do katastru nemovitostí záznamem se podává ve lhůtě do 31. ledna zdaňovacího období.

Přehled příspěvků odložených na příští jednání KV

Daň z příjmů

293/20.01.10 - Některé otázky k praktické realizaci ustanovení § 36 odst. 7 ZDP.

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký

297/24.02.10 - Účetní a daňová problematika spojená s nájemným hrazeným nájemci – členy bytových družstev a s.r.o. pronajímatelům – bytovým družstvům a s.r.o.

Předkládá: Ing. Bc. Martin Durec